Sentenza del 30/07/2019 n. 20456 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. - E. s.p.a. ha impugnato la cartella di pagamento emessa da Equitalia Nord s.p.a. - Agente della riscossione per la provincia di (OMISSIS) - e il ruolo in essa indicato, formato sulla base di un atto di contestazione delle sanzioni notificato il 12 giugno 2006 dalla Dogana di (OMISSIS) alla società, quale coobbligata in solido per la debenza dei diritti doganali originati dalle operazioni di importazione svolte da altra società, F. s.r.l. A sostegno del ricorso deduceva: l'illegittimità dell'iscrizione dell'importo recato nell'atto di contestazione per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68; l'inapplicabilità della solidarietà passiva; la nullità della cartelle per carenza di legittimazione del Concessionario della riscossione procedente e per omessa sottoscrizione.

Si costituivano in giudizio l'Ufficio delle dogane e il Concessionario della riscossione per la provincia di (OMISSIS) i quali chiedevano il rigetto del ricorso.

La Commissione tributaria provinciale di Alessandria respingeva il ricorso con sentenza n. 1/06/2011 depositata il 3 gennaio 2011.

2. - La Commissione tributaria regionale del Piemonte ha respinto l'appello della contribuente, evidenziando la mancata impugnazione da parte della società contribuente del ruolo emesso dalla dogana e rilevando che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, non si applica ai dazi doganali.

3. - E. s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli si è costituita con controricorso mentre Equitalia Centro s.p.a., pur regolarmente intimata, non ha svolto attività difensiva.

In prossimità dell'udienza l'Agenzia delle dogane ha depositato una memoria difensiva.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 68 e 71, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 19, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Parte ricorrente, al riguardo, evidenzia che l'Agenzia delle dogane di (OMISSIS), in pendenza del giudizio tributario sulla legittimità dell'avviso di rettifica, non avrebbe potuto iscrivere a ruolo l'intero importo preteso. La società contribuente contesta l'affermazione della Commissione tributaria regionale secondo cui il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, non trova applicazione ai tributi doganali. Al contrario, secondo la prospettazione contenuta nel ricorso,

l'art. 68, si applicherebbe a tutti i tributi e, D.Lgs. n. 2 del 1997, ex art. 19, a tutte le sanzioni amministrative tributarie, non escluse quelle previste in materia doganale, posto che la disposizione da ultimo citata prevede che ove sia stato proposto ricorso alle Commissioni tributarie l'art. 68 si applichi in ogni caso, perfino laddove la riscossione frazionata del relativo tributo non fosse prevista. L'opposta interpretazione (per cui in certi tributi è legittima la riscossione integrale in pendenza di ricorso) si porrebbe in contrasto, da un lato, con l'art. 3 Cost., implicando una ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti che abbiano impugnato gli atti impositivi sulla base della esistenza o meno di disposizioni che prevedono l'esazione frazionata del tributo, dall'altro, con l'art. 111 Cost..

1.1. - Il motivo è infondato.

Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, comma 1, nel testo modificato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 29, applicabile ratione temporis - prevede che "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lett. a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto".

Secondo l'orientamento prevalente di questa Corte, la Disp. di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 1, riguardante il pagamento dei tributi in pendenza del processo, facendo riferimento ai soli "casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo", si applica soltanto a quelle imposte per cui le singole leggi prevedono tale forma di riscossione frazionata (Cass. 24 settembre 2015, n. 19015 con riferimento all'imposta comunale sugli immobili in quanto per tale tributo non opera l'istituto della riscossione frazionata - previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, poi abrogato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 37, - sicchè è legittima l'emissione della cartella di pagamento per l'intero anche nel corso del giudizio d'impugnazione del relativo avviso di accertamento. (Cass. 30 giugno 2010, n. 15473).

La nozione di "deroga", richiamata dalla norma, comporta, infatti, una relazione tra le fattispecie astratte descritte dalle norme, che si porrebbero altrimenti in conflitto, fondata sul carattere di specialità, venendo la norma derogante a trovare applicazione in un ambito, specifico, più ristretto della norma generale che viene ad essere derogata e che troverebbe altrimenti applicazione anche alla peculiare fattispecie considerata dalla norma dettata in deroga (Cass. 1 ottobre 2014, n. 20670).

Risulta pertanto superata la pronuncia Cass. 31 marzo 2010, n. 7831 richiamata dalla parte ricorrente, in materia di ICI, secondo cui il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, doveva considerarsi norma di contenuto generale, estesa a qualsiasi tipo di tributo, interpretando la proposizione normativa iniziale del comma 1, come previsione derogatoria di eventuali norme tributarie speciali che dettavano - per il frazionamento della riscossione - una disciplina diversa.

1.2. - La disciplina della riscossione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, rimane peraltro circoscritta alla fase post decisum e non può dunque trovare applicazione nella fase anteriore e anche in pendenza del giudizio di primo grado. Infatti, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (Cass. 13 maggio 2003 n. 7339; Cass. 10 giugno 2011, n. 12791; Cass. 31 ottobre 2014, n. 23321; Cass. 20 gennaio 2017, n. 1501; Cass. 31 ottobre 2018, n. 27803), in materia di imposte dirette, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15, comma 1, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario. Pertanto, quest'ultima disposizione deve ritenersi implicitamente abrogatrice, per incompatibilità, del solo del citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 2, (relativo anch'esso alla fattispecie della riscossione gradata in pendenza di giudizio e poi espressamente abrogato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 37), mentre non esplica alcun effetto nei confronti del medesimo art. 15, comma 1, il quale si riferisce ad un differente ambito di disciplina della riscossione dei tributi (Cass. 1 ottobre 2014, n. 20669).

1.3. - In tema di riscossione di dazi e diritti doganali, qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e non sia ancora intervenuta la decisione di primo grado, non è precluso, pertanto, all'Amministrazione finanziaria iscrivere a ruolo gli interi importi dovuti, in quanto, da un lato, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, nel prevedere una diversa modulazione dell'ammontare del tributo dovuto in relazione alla progressione dei gradi di giudizio, trova applicazione nella fase post decisum e non in quella ante decisum, mentre, dall'altro, non vi è, in materia doganale, una norma analoga al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15, comma 1, che, per la riscossione delle imposte dirette sui redditi, limita, a seguito dell'impugnativa, l'importo iscrivibile a ruolo a quello pertinente alla "fase amministrativa" del procedimento, ossia dalla notifica dell'atto impositivo sino alla decisione in primo grado, tanto più che una limitazione dell'iscrizione a ruolo dell'importo accertato anteriormente alla decisione giurisdizionale, si porrebbe in contrasto con l'art. 244 del codice doganale comunitario.

1.4. - Le norme del Reg. CEE n. 2913 del 1992, convergono tutte a realizzare la riscossione immediata dei diritti doganali (Cass. n. 20670 del 2014): l'art. 7 dispone che le decisioni delle autorità doganali sono "immediatamente applicabili"; l'art. 218 CDC, p. 1, e art. 220 CDC, p. 1, dispongono che la contabilizzazione dei dazi deve avvenire non appena si verificano i presupposti di insorgenza della obbligazione doganale; l'art. 232, p. 1, lett. a), impone agli Stati membri, in caso di inadempimento dell'obbligato nel termine prescritto, di assicurare immediatamente il pagamento del dovuto avvalendosi anche della esecuzione coatta, e l'art. 244, pp. 1 e 2, dispone che il ricorso amministrativo o giurisdizionale "non sospende" la esecuzione del provvedimento impositivo, salvo la facoltà di sospensione disposta nella fase amministrativa dall'autorità doganale, previa puntuale valutazione del fumus boni iuris e del periculum in mora). La asserita irrazionalità della iscrizione a ruolo dell'intero importo ante causam (in quanto l'Amministrazione si esporrebbe comunque all'obbligo di restituzione di 1/3 della somma, autorizzando, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 1, lett. a), la iscrizione a ruolo soltanto dei 2/3 dell'importo accertato, in caso di sentenza di rigetto del ricorso del contribuente) non tiene conto dei diversi esiti, anche stragiudiziali, cui può pervenire la lite senza che venga emessa sentenza che definisca il primo grado di giudizio: una limitazione della

iscrizione a ruolo dell'importo accertato, prima che intervenga il presupposto cui la legge ricollega la limitazione quantitativa (decisione giurisdizionale), non trova alcun riscontro nella legge nazionale (TU n. 43 del 1973; D.Lgs. n. 374 del 1990), e collide con le norme del Codice doganale di diritto comunitario (Reg. CEE n. 2913 del 1992): la ipotesi di una "sospensione legale" della esecuzione dell'avviso di rettifica, correlata alla mera introduzione del giudizio tributario, contrasta insanabilmente con il disposto dell'art. 244 CDC, p. 1.

Nè appare ravvisabile, nella ipotesi in cui venga iscritto a ruolo l'intero importo di un avviso di rettifica illegittimo, una dimidiata difesa del contribuente, atteso che le esigenze di tutela derivanti dall'eventuale irreparabilità del pregiudizio subito in conseguenza dell'aggressione - ritenuta illegittima - del proprio patrimonio, bene può essere soddisfatta ante causam attraverso le istanze di sgravio dei dazi ai sensi degli artt. 236 e 239 CDC, (sollecitando l'esercizio dei poteri di autotutela della autorità doganale), ovvero attraverso la istanza di sospensione della esecuzione dell'avviso di rettifica (eventualmente garantita da cauzione) di cui all'art. 244 CDC, p. 2, ed ancora in corso di causa con la istanza di sospensione della esecuzione dell'atto impositivo proposta contestualmente al ricorso introduttivo ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47.

Non può, infine, ritenersi decisiva l'obiezione della società ricorrente secondo cui la speciale disciplina di specie (con la possibilità per l'Ufficio doganale di iscrivere a ruolo i diritti doganali accertati anche in pendenza del primo grado di giudizio) determinerebbe un vulnus al principio di eguaglianza (art. 3 Cost.), rispetto ai contribuenti che potrebbero beneficiare, anche nella "fase amministrativa", di norme limitative dell'importo del tributo iscritto a ruolo, nonchè al principio della ragionevole durata del processo ex art. 111 Cost., tenuto conto, da un lato, che la differente disciplina normativa della riscossione trova giustificazione nella diversità dei presupposti impositivi (cfr. Corte Cost. 464/1999), e che dall'altro non è ben chiaro quale violazione arrechi la riscossione dei dazi doganali alla durata del processo, in ogni caso potendo il contribuente avvalersi, come visto, della tutela cautelare anche in corso di causa.

2. - Con il secondo motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza per omessa pronunzia (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4). Parte ricorrente evidenzia che nella motivazione la Commissione tributaria regionale esordisce affermando che "la sentenza impugnata appare corretta e va quindi confermata e per la correttezza delle sue motivazioni la si fa propria in ogni sua parte", e dopo questa premessa la sentenza dichiara di voler "soffermarsi pertanto, succintamente, sui punti di maggiore "vigoria giuridica"", tra i quali peraltro, non figurano i motivi riportati nel ricorso attinenti al previo annullamento dell'atto sul quale il ruolo si fonda (invito al pagamento) e, alla insussistenza della pretesa solidarietà tributaria. Punti sui quali la Commissione tributaria regionale ha illegittimamente omesso di pronunziarsi.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce (in via subordinata rispetto al secondo motivo, qualora si ritenesse che il mero, generico, rinvio alla sentenza di primo grado costituisca di per sè valida pronuncia sui motivi di appello) l'omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), in quanto il giudice di appello, nel motivare la decisione della causa, non può limitarsi a rinviare alla sentenza impugnata ma deve dare atto, sia pur sinteticamente, delle ragioni per le quali ha ritenuto di aderire a quanto espresso in quella sentenza.

2.1. - I due motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono inammissibili.

2.2. - Secondo il costante orientamento di questa Corte, nel processo tributario, la cartella di pagamento può essere impugnata solo per vizi suoi propri e non quelli che attengono l'accertamento fiscale, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione della cartella predetta (Cass. 11 maggio 2017, n. 11610; Cass. 11 marzo 2015, n. 4818).

Parte ricorrente, riferendosi a vizi estranei alla cartella di pagamento impugnata, relativi a una decisione della Commissione tributaria provinciale di Alessandria n. 61/06/07 (che non figura tra gli allegati al ricorso di cui a pagina 21) che sarebbe stata resa nei riguardi della società coobligata in solido, ma riformata dalla successiva decisione della Commissione tributaria regionale del Piemonte, come emerge dalla stessa narrativa del ricorso a pagina 10, non solo nulla dice sull'esito definitivo del contenzioso, ma finisce per richiamare una vicenda che - alla luce della narrativa del ricorso per cassazione e delle deduzioni contenute nel controricorso - appare estranea ai fatti del giudizio, lì dove si riporta il contenuto dell'atto d'appello proposto dinanzi alla Commissione tributaria regionale. Su questo non vi è stata nessuna presa di posizione da parte della ricorrente. Sussiste, pertanto, un evidente difetto di specificità.

Nè qui si prospetta il rilievo di un giudicato esterno sull'annullamento dell'avviso di accertamento, mentre la decisione della Commissione tributaria regionale afferma che il ruolo emesso dalla Dogana non è mai stato impugnato ed è quindi da intendersi definitivo.

Parimenti sussiste un difetto di specificità anche riguardo alla questione dedotta in riferimento alla pronuncia del gip del Tribunale di Piacenza, richiamata in maniera estremamente sintetica, al fine di escludere la responsabilità solidale in merito all'adempimento dell'obbligazione doganale, unitamente ad ulteriori pronunce della Commissione tributaria regionale della Liguria, indicate solo con il numero di riferimento.

L'omessa pronuncia, qualora abbia a oggetto una domanda inammissibile, non costituisce vizio della sentenza e non rileva nemmeno come motivo di ricorso per cassazione, in quanto, alla proposizione di una tale domanda, non consegue l'obbligo del giudice di pronunciarsi nel merito (Cass. 25 settembre 2018, n. 22784).

Come emerge dalla pronuncia impugnata e dalla puntuale ricostruzione contenuta nel controricorso, al di là della questione riguardante la mancata pronuncia sulle questioni indicate in ricorso, la società contribuente non ha provveduto a impugnare l'atto di contestazione delle sanzioni per le quali è stata notificata la cartella di pagamento oggetto del presente ricorso, per cui la mancata impugnazione dell'atto sanzionatorio presupposto rende inammissibile ogni contestazione sul merito della pretesa.

2.3. - Inammissibile, inoltre, è la deduzione del vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, (conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012).

Il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi.

La censura formula ai sensi del novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, deve riguardare un "fatto" controverso, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti ed abbia carattere decisivo, ossia idoneo a determinare un esito diverso della controversia (Cass. 4 ottobre 2017, n. 23238) e non una "questione" o un "punto" della sentenza (Cass. 8 settembre 2016 n. 17761), nè una domanda che si pretende essere stata omessa (Cass. 7 maggio 2018, n. 10862).

3. - Con il quarto motivo di ricorso si prospetta la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, e del D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 4, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). La società contribuente contesta la carenza di legittimazione del concessionario che ha proceduto alla riscossione, deducendo di non rinvenire il fondamento normativo che ne legittimerebbe l'azione. Essendo il titolare della pretesa impositiva l'Ufficio delle Dogane di (OMISSIS), il concessionario competente appariva essere il concessionario operante in detto ambito territoriale, e dunque Equitalia Nomos s.p.a. Si evidenzia, al riguardo, che la commissione tributaria regionale ha applicato falsamente alla fattispecie il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, che disciplina la "formazione e contenuto dei ruoli", e non quello della cartella di pagamento. Le regole per la formazione dei ruoli da parte dell'ufficio sono quelle per cui i ruoli sono distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui concessionari operano, e per cui in ciascun ruolo sono inserite le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce. Nella specie, tuttavia, si controverte non sulla corretta formazione del ruolo, ma sulla legittimazione alla formazione della cartella.

3.1. - Il motivo è infondato.

Al di là del difetto di specificità in relazione a quanto prospettato - essendo stata la questione dedotta senza alcun riferimento puntuale ai documenti che consentirebbero di riscontrare quanto eccepito - l'assunto della ricorrente secondo cui la competenza territoriale dell'Agente per il servizio di riscossione, dovrebbe coincidere con la competenza territoriale dell'Ufficio doganale, è priva di qualsiasi fondamento normativo (Sez. 5, Sentenza n. 20670 del 2014).

Nella disposizione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 1, (come modificato dalla L. n. 311 del 2004, art. 1), secondo cui l'Ufficio accertatore "forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano", così come nel D.P.R. n. 602 del 1973, art. 24, - che dispone "l'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce...." viene in considerazione, infatti, esclusivamente la relazione tra il domicilio fiscale del contribuente iscritto a ruolo che deve ricadere in uno dei Comuni ricompresi nell'ambito territoriale di competenza del Concessionario (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, "In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce" - e l'ambito territoriale di operatività del Concessionario).

L'individuazione della competenza del Concessionario (ora Agente) in relazione al domicilio fiscale del contribuente appare del tutto coerente con il sistema della riscossione coattiva dei tributi a mezzo ruolo, e si giustifica in considerazione delle esigenze di speditezza ed efficienza dell'attività amministrativa, tenuto conto che nella fase successiva alla notifica della cartella di pagamento si instaura un rapporto diretto tra il contribuente e tale organo della riscossione (competente a ricevere i pagamenti ed a rilasciare le relative quietanze; competente ad iniziare la espropriazione), e che apparirebbe pertanto del tutto illogico attribuire tali poteri, come ipotizza la società ricorrente, ad un soggetto territorialmente distante dal luogo in cui risiede il contribuente, come si verificherebbe nel caso di specie atteso che l'Ufficio doganale accertatore è quello di (OMISSIS), mentre la società ha sede in Provincia di (OMISSIS).

4. - Le spese del giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come dispositivo.

5. - Poichè il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - Legge di stabilità 2013), che ha aggiunto il testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, - della sussistenza dell'obbligo di versamento, da parte della ricorrente, dell'importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese di legittimità che si liquidano in Euro 7.000,00 per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 22 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza