Sentenza del 12/09/2019 n. 22747 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE (TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - TRIBUTI DOGANALI (DIRITTI DI CONFINE - DAZI ALL'IMPORTAZIONE ED ALLA ESPORTAZIONE - DIRITTI DOGANALI) - SOGGETTI PASSIVI - IN GENERE Dazi all'importazione - Merce oggetto di dichiarazione fittizia - Responsabilità solidale per introduzione irregolare di merci ex art. 202 del codice doganale comunitario - Configurabilità - Soggetto debitore - Individuazione - Partecipazione indiretta ed intermediazione - Rilevanza - Fattispecie.

Massima:

In tema di dazi all'importazione, ai sensi dell'art. 202, comma 3, del codice doganale comunitario di cui al reg. CEE n. 2913 del 1992 è configurabile la responsabilità dell'importatore per introduzione irregolare di merce anche se questa sia stata oggetto di una dichiarazione fittizia meramente strumentale, come tale equiparabile ad una "non dichiarazione", dovendosi considerare debitore dell'obbligazione doganale colui che: a) pur senza concorrere direttamente all'introduzione, vi abbia partecipato, prendendo in qualsiasi modo parte ad essa od essendo coinvolto in atti collegati alla medesima (come nel caso dell'intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci introdotte irregolarmente); b) aveva o doveva, secondo ragione, avere conoscenza dell'esistenza di una o più irregolarità, in considerazione dei propri obblighi contrattuali e del periodo di svolgimento delle proprie prestazioni. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva escluso la responsabilità solidale di un dipendente, avente la qualifica di collaboratore del l.r. di una società di spedizioni, ribadendo che la mancanza di capacità decisionali e di controllo non è di per sé sufficiente a escludere una partecipazione, anche indiretta, all'introduzione irregolare della merce).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. A seguito di indagini svolte sull'attività della società di spedizioni W. & Co s.r.l., dal Servizio Antifrode di Livorno, in collaborazione con la Compagnia della Guardia di Finanza, nell'ambito

del procedimento penale presso la Procura di Livorno n. 423/2005, trasferito per competenza alla Procura della Repubblica di Roma n. 3393/2006, era emersa l'irregolarità di diverse operazioni di importazione doganale - effettuate negli anni 2005-2006 - consistenti in dichiarazioni di valori inferiori a quelli reali delle merci importate, mediante l'utilizzo di società di comodo (rappresentate da soggetti "nullatenenti"), al fine di non consentire l'individuazione del reale importatore (nella specie, la Perfetto s.r.l.), nonchè nell'irregolare utilizzo del deposito Iva. Da qui l'emissione da parte dell'Ufficio delle dogane di Napoli di nove avvisi di rettifica di accertamento con i quali veniva richiesto all'importatore Perfetto s.r.l e in solido alla W. Co s.r.l. nonchè ad altri, tra cui M.G., dipendente della società di spedizioni, la corresponsione dei diritti doganali evasi pari a 43.920,46, oltre interessi e spese.

1.1. Per quanto di interesse, avverso i nove avvisi di rettifica M.G. ha proposto separati ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli deducendo l'intervenuta decadenza per decorrenza del termine triennale D.Lgs. n. 374 del 1990, ex art. 11; la carenza di legittimazione passiva e la mancata prova di una propria partecipazione dolosa o colposa ai fatti contestati. Aveva controdedotto la Agenzia delle dogane - Ufficio Napoli 1.

1.2. La CTP di Napoli, con la sentenza n. 753/30/11, previa riunione dei ricorsi, aveva accolto gli stessi.

1.3. Avverso la sentenza di primo grado, aveva proposto appello l'Agenzia deducendo che il M., quale collaboratore della W. s.r.l., non poteva non avere partecipato alle operazioni di irregolare introduzione delle merci così come non poteva non sapere di tali irregolarità. Aveva controdedotto il M. chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

1.4. La CTR della Campania, con sentenza n. 386/03/12, in punto di diritto per quanto di interesse, ha affermato che: 1) se la responsabilità in capo al legale rappresentante della società W. s.r.l. derivava dall'avere reso le dichiarazioni in dogana per conto dell'importatore, il M., quale dipendente della detta società, poteva rispondere, ai sensi degli artt. 202/205 C.D.C., nel caso sussistesse l'elemento oggettivo della materiale partecipazione alla irregolare introduzione della merce nonchè quello soggettivo della consapevolezza di tale irregolarità; 2) nella specie, premessa la pacifica qualifica in capo al M. di dipendente della W. s.r.l., l'Agenzia non aveva fornito la prova: a) nè dell'elemento oggettivo, essendosi limitata ad affermare che questi fosse collaboratore del legale rappresentante della casa di spedizione, senza chiarire il ruolo da esso svolto nè se avesse capacità decisionali o di controllo tali da conferirgli la qualità di intermediario per la conclusione dei contratti di compravendita delle merci provenienti dalla Cina; 2) nè dell'elemento soggettivo, ovvero della consapevolezza da parte dello stesso delle irregolarità compiute, non potendosi ritenere tanto sulla base del mero fatto di essere dipendente della W..
1.5. Avverso la sentenza della CTR, propone ricorso per cassazione la Agenzia delle dogane affidato a tre motivi; è rimasto intimato M.G..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 202 Reg. CEE n. 2913 del 1992 e dell'art. 2700 c.c. per avere la CTR erroneamente escluso la qualità di debitore doganale in capo a M.G., quale

dipendente della W. s.r.l., sul presupposto che non ricorressero le condizioni oggettive e soggettive per la configurabilità della responsabilità, ai sensi dell'art. 202 C.D.C., quale soggetto diverso dal dichiarante doganale; ciò in quanto - ad avviso della Agenzia - da un lato, la qualifica di dipendente della casa di spedizioni non escludeva a priori la conoscenza delle irregolarità, e, dall'altro, dai processi verbali prodotti in atti era emerso che M. rivestiva "una carica o un ruolo di fatto", con comprovato coinvolgimento dello stesso nei fatti contestati.

1.1. Il primo motivo è fondato nei termini di seguito indicati.

1.2. Questa Corte, da ultimo, con la sentenza n. 5560 del 2019 (v. nello stesso senso, Cass. n. 6128, 6129, 6130 e 6131 del 2019), coerentemente con la giurisprudenza della Corte di giustizia, ha chiarito i presupposti applicativi delle diverse ipotesi di responsabilità ai sensi dell'art. 201 C.D.C. e degli artt. 202-205 C.D.C.. Mentre, infatti, ai sensi dell'art. 201 C.D.C. "in correlazione con l'immissione di merci in libera pratica per effetto della sequenza procedimentale prevista dagli artt. 38 e ss. C.D.C. (trasporto delle stesse presso gli uffici doganali o zone franche e presentazione in dogana), l'obbligazione doganale sorge con la dichiarazione, quale effetto della indicazione di un determinato regime doganale contenuto nella dichiarazione e si lega soggettivamente all'autore della dichiarazione, indipendentemente dal rapporto che il dichiarante abbia con la merce", "diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'obbligazione doganale sorga per effetto della inosservanza della normativa doganale, ossia in caso di introduzione irregolare (art. 202 C.D.C.), di sottrazione al controllo doganale (art. 203 C.D.C.) e delle altre ipotesi previste da Regolamento (artt. 204, 205 C.D.C.). In questo caso, l'obbligazione doganale emerge non per effetto della presentazione di una dichiarazione, ma a causa del verificarsi di alcuni fatti (introduzione di merci senza dichiarazione doganale, sottrazione al controllo, inosservanza di obblighi previsti dalla normativa doganale per i regimi speciali etc.), che inducono una presunzione legale di immissione al consumo delle merci medesime. In dette ipotesi, il fatto generatore dell'imposta prescinde dalla esistenza di una valida dichiarazione doganale ed è legato al verificarsi di un fatto. Solo in questo caso si configura una importazione di merci che prescinda dalla esistenza di una valida dichiarazione doganale, perchè l'introduzione della merce non ha rispettato le fasi contemplate dall'art. 38, n. 1 C.D.C., e art. 40 C.D.C. (Cass., Sez. V, 1 marzo 2013, n. 5159), ossia conduzione/trasporto all'ufficio doganale e presentazione in dogana (Conf, Cass. VI, 23 giugno 2017, n. 15777; Cass., Sez. VI, 20 aprile 2017, n. 10033; Cass., Sez. VI, 30 marzo 2017, n. 8240)". Pertanto - aggiunge questa Corte nella detta pronuncia - l'introduzione irregolare è quella che "prescinde del tutto da una dichiarazione doganale" e, come ritenuto dalla richiamata giurisprudenza della Corte di giustizia, si è fatta applicazione dell'art. 202 C.D.C." in un caso in cui la dichiarazione doganale non aveva alcun rapporto nè con le merci importate (utensili da cucina anzichè sigarette) nè con il regime doganale dichiarato (transito anzichè immissione in libera pratica: Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, Papismedov, C-195/03), caso nel quale si è ritenuto che non sussisteva alcuna presentazione in dogana ex art. 4 C.D.C., punto 19. Analogamente si è fatta applicazione dell'art. 202 C.D.C. nel caso di merce introdotta unitamente a merce oggetto di dichiarazione, ma occultata in un nascondiglio creato a tale scopo (Corte di Giustizia, 4 marzo 2004, Hauptzollamt Hamburg-Stadt, cause riunite C-238/02 e C-246/02)". In questi casi la Corte di Giustizia ha dato atto che "la dichiarazione "non sussiste", posto che la descrizione della merce dichiarata non ha alcuna relazione con la merce introdotta". Se, dunque, come anche ribadito dalla Corte di giustizia nella sentenza del 25 gennaio 2017, causa C679/15,

Ultra-Brag AG, è riconducibile alla fattispecie di cui all'art. 202 C.D.C. solo l'ipotesi della introduzione irregolare di merce in dogana non conforme agli artt. da 38 a 41 C.D.C. e dunque della mancanza di dichiarazione in dogana - cui è stata equiparata la dichiarazione aliud pro alio -, all'ipotesi di mancanza di dichiarazione è ugualmente equiparabile quella di dichiarazione simulata e cioè posta in essere strumentalmente al fine di realizzare la introduzione irregolare della merce - come nel caso di specie, di dichiarazione resa dalla casa di spedizioni W. di valori inferiori a quelli reali delle merci importate mediante l'interposizione di società di comodo per non permettere l'individuazione dei reali importatori.

1.2. Premessa l'applicabilità dell'art. 202 C.D.C., anche nell'ipotesi di fittizietà della dichiarazione in dogana- da equiparare a una "non dichiarazione"-, occorre chiarire la portata del concetto di "partecipante" alla introduzione irregolare di merce.

Ai sensi dell'art. 202, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913: "2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'introduzione irregolare. 3. Sono debitori: la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare, le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare, le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente".

1.3. La Corte di giustizia, nella sentenza 17 novembre 2011, C-454/10, Oliver Jestel contro Hauptzollamt Aachen, ha affermato che "12.N el caso di un'obbligazione doganale sorta dall'irregolare introduzione di merci nel territorio dell'Unione, come prevista all'art. 202 detto C.D.C., le persone che possono essere debitrici sono elencate al n. 3 di tale articolo. 13 Conformemente alla giurisprudenza della Corte, dal tenore letterale di questa disposizione emerge che il legislatore dell'Unione ha inteso definire in modo ampio le persone che possono essere riconosciute debitrici dell'obbligazione doganale, in caso d'introduzione irregolare di una merce soggetta a dazi all'importazione (v. citate sentenze Spedition Ulustrans, punto 25, e Papismedov e a., punto 38).";" 15 In forza dell'art. 202 C.D.C., n. 3, secondo trattino, sono debitrici dell'obbligazione doganale le persone che hanno partecipato alle operazioni d'introduzione irregolare delle merci nel territorio dell'Unione sapendo o dovendo secondo ragione sapere che tale introduzione era irregolare. Ne deriva che la qualifica di debitore, ai sensi di tale disposizione, è subordinata al ricorrere di due condizioni, delle quali la prima, cioè la partecipazione a tale introduzione, è oggettiva, e la seconda, cioè che le persone abbiano partecipato consapevolmente all'operazione di introduzione irregolare, è soggettiva (v., in tal senso, sentenza Papismedov e a., cit., punto 40). 16 Per quanto concerne, in primo luogo, la condizione oggettiva contemplata da tale disposizione, la Corte ha dichiarato che hanno partecipato all'introduzione irregolare le persone che hanno preso in qualsiasi modo parte a tale introduzione (sentenza Spedition Ulustrans, cit., punto 27). 17 Al riguardo, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, il legislatore non ha precisato che le persone considerate da questa stessa disposizione sono esclusivamente quelle che hanno contribuito direttamente all'introduzione irregolare. Può, pertanto, anche trattarsi di quelle coinvolte in atti collegati alla detta introduzione."; "20 Orbene, la condizione soggettiva prevista dall'art. 202 C.D.C., n. 3, secondo trattino, riposa sul fatto che le persone che hanno partecipato a

detta introduzione sapevano o dovevano secondo ragione sapere che essa era irregolare, il che implica che esse avessero o dovessero, secondo ragione, avere conoscenza dell'esistenza di una o più irregolarità. 21 Poichè a tale condizione sono sottese considerazioni attinenti a circostanze in fatto, alla luce della ripartizione delle competenze tra giudici dell'Unione e giudici nazionali, spetta al giudice del rinvio verificare se essa sia soddisfatta nella causa principale (v, in tal senso, sentenza Papismedov e a., cit., punto 41). Tuttavia, la Corte, allorchè si pronuncia su un rinvio pregiudiziale, può, ove necessario, fornire precisazioni tese a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione (v., in tal senso, sentenze 10 settembre 2009, causa C-446/07, Severi, Racc. pag. 1-8041, punto 60, e 11 novembre 2010, causa C-232/09, Danosa, Racc. pag. 1-11405, punto 34). 22 Al riguardo, da una parte, si deve ritenere che la formulazione "dovendo, secondo ragione, sapere", che figura all'art. 202 C.D.C., n. 3, secondo trattino, faccia riferimento al comportamento di un operatore diligente ed accorto. 23 D'altra parte, spetta al giudice del rinvio svolgere una valutazione globale delle circostanze della causa principale. 24 In tal senso, si deve ritenere, in particolare, che una persona che funga da intermediaria per la conclusione di contratti di compravendita debba sapere che la consegna di merci provenienti da uno Stato terzo e destinati all'Unione fa sorgere l'obbligo di assolvimento di dazi all'importazione. E', quindi, pertinente chiedersi se l'intermediario abbia compiuto tutti i passi che dal medesimo possano essere ragionevolmente attesi per garantire che le merci di cui trattasi non sarebbero state introdotte irregolarmente e, segnatamente, se egli abbia informato il fornitore del proprio obbligo di dichiararle in dogana. 25 Occorre anche tenere conto delle informazioni che erano a disposizione dell'intermediario o delle quali egli doveva secondo ragione avere conoscenza, in considerazione, in particolare, dei suoi obblighi contrattuali. In tal contesto, è del pari importante stabilire se i dazi all'importazione da versare fossero indicati sui contratti di compravendita o su altri documenti a disposizione dell'intermediario, facendo così presumere che l'introduzione delle merci nel territorio dell'Unione venisse effettuata in modo regolare. 26 Può, peraltro, essere preso in considerazione il periodo durante il quale l'intermediario ha fornito le sue prestazioni al venditore delle merci di cui trattasi. Infatti, se l'intermediario ha fornito le sue prestazioni per un lungo periodo, può apparire poco probabile che egli non abbia avuto occasione di prendere conoscenza delle pratiche di detto venditore in merito alla fornitura delle merci";" 27 Alla luce delle suesposte considerazioni, le questioni proposte devono essere risolte dichiarando che l'art. 202 C.D.C., n. 3, secondo trattino, deve essere interpretato nel senso che va considerato debitore dell'obbligazione doganale sorta per effetto dell'introduzione irregolare di merci nel territorio doganale dell'Unione Europea colui che, pur senza concorrere direttamente all'introduzione, vi abbia partecipato come intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci medesime, qualora sapesse o dovesse secondo ragione sapere che tale introduzione sarebbe stata irregolare, circostanza che spetta al giudice del rinvio acclarare".

In base alla ampia interpretazione che della disciplina ha fornito la Corte di giustizia, è dato, dunque, evincere che, quanto all'elemento oggettivo della partecipazione alla introduzione irregolare delle merci, il legislatore unionale ha incluso nella nozione di "debitore doganale" ai sensi dell'art. 202, n. 3, secondo trattino, Reg. (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, non solo le persone che abbiano contribuito direttamente all'introduzione irregolare ma anche quelle che vi abbiano partecipato prendendo, in qualsiasi modo, parte a tale introduzione (che

può essere anche successiva all'atto di partecipazione) o che siano state coinvolte in atti collegati alla medesima, come, nel caso dell'intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci introdotte irregolarmente; quanto invece all'elemento soggettivo della partecipazione consapevole all'operazione di introduzione irregolare, la formulazione "dovendo, secondo ragione, sapere", fa riferimento al comportamento di un operatore diligente ed accorto, e gli indici di conoscibilità da parte di quest'ultimo dell'esistenza di una o più irregolarità possono essere tratti dagli obblighi contrattuali del medesimo e dal periodo di tempo di svolgimento delle sue prestazioni.

1.4. Da qui l'enunciazione dei seguenti principi di diritto:

"la responsabilità ai sensi dell'art. 202 C.D.C. per introduzione irregolare di merce in dogana si configura anche nel caso in cui la merce importata sia stata oggetto di dichiarazione fittizia meramente strumentale alla introduzione irregolare della stessa e, pertanto, equiparabile ad una "non dichiarazione";

"ai sensi dell'art. 202, n. 3, secondo trattino, Reg. (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, debitore dell'obbligazione doganale sorta per effetto dell'introduzione irregolare di merci nel territorio doganale dell'Unione Europea è colui che: a) pur senza concorrere direttamente all'introduzione, vi abbia partecipato, prendendo in qualsiasi modo parte ad essa o essendo coinvolto in atti collegati alla medesima, come nel caso dell'intermediario ai fini della conclusione di contratti di compravendita relativi alle merci introdotte irregolarmente; b) aveva o doveva, secondo ragione, avere conoscenza dell'esistenza di una o più irregolarità, in considerazione, in particolare, dei suoi obblighi contrattuali e del periodo di tempo di svolgimento delle proprie prestazioni".

1.5. Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi, per avere escluso la responsabilità solidale di M. ex art. 202 C.D.C., sul presupposto che la mera indiscussa qualifica di dipendente e, in particolare, di collaboratore del legale rappresentante della società di spedizioni, non fosse sufficiente a concretare nè il requisito oggettivo della "partecipazione diretta" all'introduzione irregolare delle merci nè quello soggettivo consistente nella consapevolezza delle irregolarità compiute dalla società, osservando, peraltro, che la mancanza di prova da parte dell'Agenzia delle sue capacità decisionali e di controllo valeva ad escludere in capo al medesimo la qualità di intermediario nella conclusione dei contratti di compravendita delle merci provenienti dalla Cina; ciò senza considerare che, da un lato, la partecipazione alla introduzione irregolare può essere anche indiretta e, dall'altro, che la mancanza di capacità decisionale e di controllo dell'operatore non è di per sè sufficiente a fare escludere una eventuale partecipazione, anche indiretta, alla introduzione irregolare.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio, per avere la CTR escluso la responsabilità di M., quale dipendente della W. s.r.l. senza considerare che dalla documentazione sequestrata presso la sede della società era emerso "un ruolo di fatto" del medesimo nelle irregolarità delle operazioni doganali.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio, per avere la CTR omesso di considerare che dal p.v.c. dotato di fede privilegiata era emerso in base alla documentazione sequestrata presso la sede della società che M. rivestiva un "ruolo di fatto" nelle operazioni illecite.

4.L'accoglimento del primo motivo, rende inutile la trattazione del secondo e del terzo, con assorbimento degli stessi.

5. In conclusione, va accolto il primo motivo, assorbiti il secondo e il terzo, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, per un riesame della vicenda alla luce dei sopra richiamati principi.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo; assorbiti il secondo e il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 7 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 settembre 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza