Sentenza del 12/09/2019 n. 22748 - 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) - PRESCRIZIONE In genere.

Massima:

In tema di riscossione dei diritti doganali, nell'ipotesi di condebitori solidali - come prevista, a norma dell'art. 201, comma 3, del reg. CEE n. 2913 del 1992 (Codice doganale comunitario), tra il dichiarante in nome proprio e il soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione - mentre la "proroga" del termine triennale di prescrizione, ex artt. 221 del cit. reg. e 84 del d.P.R. n. 43 del 1973, così come del termine di decadenza per la revisione dell'accertamento, di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, opera allorquando si configuri un fatto perseguibile penalmente, indipendentemente dalle persone cui il fatto venga imputato in sede penale e dall'esito del relativo giudizio, purché la "notitia criminis" sia stata comunicata nel corso di detto termine dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale, con riguardo sia al termine di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali che a quello di decadenza per la revisione dell'accertamento "prorogati" fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della decisione penale si riespandono i principi generali di cui all'art. 1310, comma 1, c.c., con la conseguenza che gli atti "interruttivi" della prescrizione o della decadenza contro uno dei debitori in solido hanno effetto anche nei confronti degli altri condebitori.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Ufficio delle Dogane di Roma 1 notificava in data 17 novembre 2010 alla società di diritto belga W. N.V., svolgente attività di spedizioniere e dichiarante doganale per conto della importatrice L. Limited di S., l'avviso di rettifica di accertamento n. 52861 con il quale, in relazione a quindici bollette doganali risalenti agli anni 1994-1995, venivano recuperati maggiori diritti doganali pari a Euro 2.015.746,67, inclusivi degli interessi, essendo emersa l'erronea qualificazione doganale del prodotto importato, denominato "(OMISSIS)", nella voce relativa alle

"preparazioni per salse o salse preparate" - in base all'Informazione tariffaria vincolante (ITV) rilasciata dall'autorità doganale belga, poi revocata a seguito della decisione n. 96/73 del 21 novembre 1996 della Commissione Europea - in luogo di quella rettificata, alla luce di un'analisi di laboratorio, concernente "burro e altre materie grasse provenienti dal latte"; ciò, a seguito di accertamenti svolti dal Nucleo Speciale Repressioni Frodi della Guardia di Finanza, dai quali era scaturito anche un procedimento penale per contrabbando a carico, tra gli altri, di B.A., amministratore della società L. Ltd. per conto della quale la P. aveva presentato la dichiarazione in dogana, procedimento conclusosi con decreto di archiviazione del GIP del Tribunale di Roma del 10 maggio 2005 per prescrizione di reato di contrabbando semplice.

1.1. Avverso l'avviso di rettifica di accertamento notificato il 17 novembre 2010, W. N.V. aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, che, con sentenza n. 175/13/12, lo aveva accolto, sul presupposto dell'avvenuta prescrizione della pretesa tributaria, non potendo la notifica, in data 29 marzo 2008, dell'avviso di accertamento nei confronti di B., titolare della L. Ltd.- avvenuta entro il termine triennale di cui all'art. 84 del T.U.L.D., dal decreto di archiviazione del 10 maggio 2005- estendere i propri effetti interruttivi alla W., non essendo stata dimostrata la responsabilità solidale tra i due soggetti, avendo il GIP escluso la sussistenza di un vincolo associativo o di un concorso nel reato tra i due soggetti.

1.2. La CTR - adita in sede di appello dall'Agenzia delle dogane- in punto di diritto, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) nella specie, sussisteva una responsabilità solidale tra la dichiarante W. N. V. e la importatrice L. Ltd., per conto della quale la prima aveva presentato la dichiarazione doganale, con la conseguenza, che, in applicazione dell'art. 1310 c.c., l'interruzione della prescrizione nei confronti di uno dei condebitori determinava i suoi effetti riflessi anche nei confronti dell'altro; 2) l'effetto interruttivo della prescrizione era da ricollegare, ai sensi degli artt. 84 T.U.L.D. e 221 C.D.C., alla natura obiettiva del fatto di reato, indipendentemente dalle persone cui il reato venisse imputato e dalla circostanza che esso fosse esitato in una pronuncia di condanna; 3) benchè fosse irrilevante la circostanza valorizzata dal giudice di primo grado circa il mancato accertamento in sede penale della corresponsabilità di W. N.V., l'appello dell'Agenzia non poteva trovare accoglimento in quanto-oltre al fatto che, a fronte di operazioni risalenti agli anni 1994-1995, la notitia criminis risaliva alla nota del 24 luglio 1998, con tardività di alcune delle pretese doganali- l'avviso di rettifica di accertamento impugnato era stato notificato a W. N.V. solo in data 17 novembre 2010, ben oltre la scadenza del termine triennale decorrente dalla data del 10 maggio 2005 di emissione del decreto di archiviazione da parte del GIP, non potendo essere ricollegato alla notifica, in data 29 marzo 2008, dell'avviso di accertamento al B., amministratore della L. Ltd., alcun ulteriore effetto interruttivo estensibile alla coobbligata.

1.3. Avverso la sentenza della CTR, propone ricorso per cassazione la Agenzia delle dogane affidato a un motivo, cui resiste, con controricorso, W. N.V..

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 84, e dell'art. 221 C.D.C. nonchè dell'art. 1310 c.c., per avere la CTR - dopo avere rilevato l'estensibilità, in applicazione dell'art. 1310 c.c., degli effetti degli atti interruttivi della prescrizione contro uno dei condebitori anche

nei confronti dell'altro e, dunque, contro la importatrice L. Ltd anche nei confronti del dichiarante W. N. V. - erroneamente affermato che alla notifica dell'avviso di accertamento effettuata, in data 29 marzo 2008, nel termine triennale di prescrizione, al coobbligato B., quale titolare della L. Ltd, non poteva essere riconnesso alcun ulteriore effetto interruttivo estensibile alla coobbligata W. N.V.; con ciò - ad avviso della ricorrente - violando l'art. 1310 c.c. avendo la tempestiva notifica dell'avviso di accertamento in data 29 marzo 2008 nei confronti della importatrice, prodotto l'effetto interruttivo della prescrizione anche nei confronti della dichiarante società di spedizioni, con conseguente tempestività della notifica dell'avviso di accertamento in data 17 novembre 2010 nei confronti di quest'ultima.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. L'art. 221 C.D.C., n. 3, prima frase, (Reg. CEE del Consiglio n. 2913 del 1992, poi modificato dal Reg. CE del Parlamento Europeo e del Consiglio 2700 del 2000) ha introdotto una regola di prescrizione in base alla quale, in via di principio, la comunicazione dell'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione da pagare non può più essere effettuata dopo la scadenza del termine di tre anni a decorrere dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale (cfr. C. Giust. 23.2.2006, C- 201/04, Molenbergnatie; C, Giust. 16.7.2009, C- 124/08 e C- 125/08, Snauwaert; C. Giust. 17.6.2010, C- 75/09, Agra s.r.l.).

L'art. 221 C.D.C., n. 3, seconda frase, ha stabilito, inoltre, che detto termine di prescrizione è sospeso a seguito della presentazione di un ricorso a norma dell'art. 243 C.D.C. e per la durata del relativo procedimento di ricorso. A titolo di eccezione rispetto alla regola summenzionata, tuttavia, l'art. 221 C.D.C., n. 4, ha disposto che, "alle condizioni previste dalle disposizioni vigenti", le autorità doganali possano procedere a tale comunicazione dopo la scadenza del termine di cui sopra, qualora dette autorità non abbiano potuto determinare l'importo esatto dei dazi legalmente dovuti a causa di un atto "perseguibile penalmente" (formula, quest'ultima che ha sostituito quella di "perseguibile a norme di legge" anteriore alla modifica adottata dal Reg. CE n. 2700/2000).

Ciò posto, va osservato che la giurisprudenza comunitaria ha affermato, in proposito, che l'art. 221 C.D.C., n. 4, non prevede di per sè alcun termine di prescrizione e nemmeno le cause di sospensione o d'interruzione della prescrizione applicabile. In particolare, a differenza di quanto disposto dal medesimo art., n. 3, l'articolo in parola, n. 4, non impone alcuna sospensione della prescrizione nel corso della durata di un eventuale procedimento penale. E' stato, inoltre, rilevato dai giudici Europei che, limitandosi ad operare un riferimento alle "condizioni previste dalle disposizioni vigenti", l'art. 221 C.D.C., n. 4, opera un rinvio al diritto nazionale per il regime della prescrizione dell'obbligazione doganale, qualora tale obbligazione sorga a seguito di un atto che era, nel momento in cui è stato commesso, perseguibile penalmente. Di conseguenza - a giudizio della Corte di Lussemburgo - non prevedendo il diritto dell'Unione regole comuni in materia, spetta ad ogni Stato membro determinare il regime della prescrizione delle obbligazioni doganali che è stato possibile accertare a causa di un fatto "perseguibile penalmente" (cfr., C. Giust. 16.10.2003, C- 91/02, Hannl-Hofstetter; C. Giust. 23.2.2006, C- 201/04, Mo-lenbergnatie; C. Giust. 17.6.2010, C- 75/09, Agra s.r.l.).

1.3. Per quanto concerne il diritto italiano, va osservato che il D.P.R. n. 43 del 1973, art. 84 (T.U.L.D.) prevedeva che "l'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali si prescrive nel termine di cinque anni" (comma 1) e che "qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili" (comma 3). Tale termine è stato ridotto da cinque a tre anni per effetto della L. 29 dicembre 1990, n. 428, art. 29, applicabile ai diritti doganali sorti successivamente alla data di entrata in vigore di tale norma, fissata al 1 maggio 1991. Secondo la giurisprudenza di questa Corte il termine decorre dalla data in cui è divenuta irrevocabile la pronuncia nel giudizio penale, qualunque ne sia il contenuto, e quindi anche nel caso in cui il reato sia stato dichiarato estinto per prescrizione (Cass. n. 30710/11; 6820/2009, 20513/2006, 8139/1990); ciò, senza che tuttavia sia preclusa all'autorità doganale la facoltà di notificare una richiesta di pagamento anche prima che sia iniziata la decorrenza di tale termine e, quindi, si sia concluso il procedimento penale (Cass., sez. 5, n. 7836 del 31/03/2010).

1.4. Questa Corte ha chiarito che la sopra richiamata "regola comunitaria si applica non soltanto al termine di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali, ma anche a quello di decadenza per la revisione dell'accertamento, stabilito dal D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, in ovvia coerenza, del resto, con la loro ratio, che è quella di impedire che il decorso del tempo giovi a chi ha occultato il credito e di impedire, altresì, che giovi al debitore l'ostacolo all'azione amministrativa determinato dal procedimento di indagine penale" (Cass. n. 26045 del 2016, punto 2.2.; in termini, sia pure con riguardo alle omologhe norme stabilite dal regolamento CEE del Consiglio numero 1697 del 1979, vedi Cass. n. 9253/13).

1.5. Orbene, la giurisprudenza della sezione quinta, malgrado alcune pronunzie di segno contrario (Cass. n. 11932/2012) è andata progressivamente assestandosi nel senso di ritenere che, in tema di tributi doganali, l'azione di recupero "a posteriori" dei dazi all'importazione o all'esportazione può essere avviata dopo la scadenza del termine di tre anni dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto quando la mancata determinazione del dazio sia avvenuta a causa di un atto perseguibile penalmente - a prescindere dall'esito - di condanna o assolutorio- del giudizio- purchè sia trasmessa, nel corso del termine di prescrizione e non dopo la sua scadenza, la "notitia criminis", primo atto esterno prefigurante il nodo di commistione tra fatto-reato e presupposto di imposta, destinato ad essere sciolto all'esito del giudizio penale - cfr. Cass. n. 5384/2012; Cass. n. 14016/2012, Cass. n. 8046/13; Cass. n. 8322/2013; Cass. 8708/2013; n. 7562 del 2015; 24674/15.

Sufficiente è quindi, ai fini della proroga, che le autorità che procedono al recupero dei dazi non riscossi ravvisino una fattispecie prevista come reato dal diritto penale nazionale e comunichino la relativa notizia entro il termine triennale dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale.

Questa interpretazione, che è stata reputata costituzionalmente conforme dalla Consulta (come si legge in un passaggio della sentenza 25 luglio 2011, n. 247, che ne tiene conto come tertium comparationis), è destinata a rimanere ferma, soprattutto ove si consideri che, come ha rimarcato la stessa Corte di giustizia, sia pure ai fini dell'applicazione dell'eccezione prevista

dall'art. 3 Reg. n. 1697/79, la norma non esige che azioni giudiziarie repressive siano effettivamente avviate dalle autorità penali dello Stato membro, con la conseguenza che la qualificazione di un atto come "passibile di un'azione giudiziaria repressiva" - o, va aggiunto, come "perseguibile penalmente" - rientra nella competenza delle autorità doganali che devono stabilire l'importo esatto dei dazi di cui si tratta (Corte giust. 18 dicembre 2007 in causa C-62/06, Fazenda Publica).

Di qui è stata tratta l'ulteriore statuizione della irrilevanza, ai fini della configurabilità dell'atto "passibile di azione giudiziaria" e, conseguentemente, dell'idoneità della comunicazione della relativa notizia di reato a prorogare l'originario termine triennale, dell'identità degli agenti di reato (espressamente, Cass. n. 9773/10 e n. 5898/13; 26045/16) col solo limite, come si è detto, che la menzionata "notitia criminis", che determina la proroga del termine triennale, sia intervenuta nel corso di tale termine, e non dopo la sua scadenza (ancorchè l'atto accertativo possa essere notificato dopo), perchè altrimenti - e a tale principio il Collegio convintamene aderisce - il termine di revisione dei dazi sarebbe privo di riferimento temporale, e dilatabile all'infinito.

Posta la responsabilità, ai sensi dell'art. 201 C.D.C. del soggetto dichiarante in dogana in solido con il soggetto per conto del quale viene presentata detta dichiarazione e, dunque, nella specie, la responsabilità solidale della società di spedizioni W. N. V., rappresentante indiretto, e dell'importatrice L. Ltd, alla luce dei principi sopra richiamati, mentre la "proroga" del termine triennale di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali ex art. 221 del Reg. CEE del Consiglio n. 2913 del 1992 (C.D.C.) e del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 84 (T.U.L.D.) così come di quello di decadenza per la revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 T.U.L.D., opera allorquando si configuri un fatto "perseguibile penalmente", indipendentemente dalle persone cui venga imputato in sede penale, e dall'esito del giudizio penale, purchè la notitia criminis sia stata comunicata nel corso di tale termine dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale, con riguardo al termine di prescrizione "prorogato" fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della decisione penale, si riespandono i principi generali di cui all'art. 1310 c.c., comma 1, secondo cui "Gli atti con i quali il creditore interrompe la prescrizione contro uno dei debitori in solido, oppure uno dei creditori in solido interrompe la prescrizione contro il comune debitore, hanno effetto riguardo agli altri debitori o agli altri creditori". Tale disposizione, in considerazione della specialità della disciplina tributaria e ai fini dell'effetto conservativo del diritto all'accertamento dell'Amministrazione, deve ritenersi operante anche con riguardo al termine di decadenza per la revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 T.U.L.D. (nel senso della operatività dell'art. 1310 c.c. in materia tributaria anche con riguardo al termine di decadenza, tenuto conto della diversità e della specialità della disciplina tributaria, in particolare procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico, da ultimo, v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2545 del 01/02/2018; Sez. 5, Sentenza n. 1463 del 27/01/2016).

1.7. Ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto: "Nell'ipotesi di condebitori solidali in dogana, come ai sensi dell'art. 201 C.D.C., tra il dichiarante in dogana in nome proprio e il soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione, mentre la "proroga" del termine triennale di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali ex art. 221 del Reg. CEE del Consiglio n. 2913 del 1992 (C. D. C.) e del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 84 (T.U.L.D.) così come di

quello di decadenza per la revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 T.U.L.D., opera allorquando si configuri un fatto "perseguibile penalmente", indipendentemente dalle persone cui venga imputato in sede penale, e dall'esito del giudizio penale, purchè la notitia criminis sia stata comunicata nel corso di tale termine dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale, con riguardo sia al termine di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali che a quello di decadenza per la revisione dell'accertamento "prorogato" fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della decisione penale si riespandono i principi generali di cui all'art. 1310 c.c., comma 1, con conseguente valenza degli atti "interruttivi" della prescrizione e/o della decadenza contro uno dei debitori in solido, anche nei confronti degli altri condebitori ".

1.8. Nella specie, la CTR non si è uniformata al suddetto principio, avendo ritenuto che - a fronte di dichiarazioni doganali risalenti agli anni 1994-1995 e di una notitia criminis inviata con la nota del 24 luglio 1998, e, dunque, tempestivamente con riguardo solo a cinque bollette doganali, per l'importo complessivo di Euro 374.345,84, presentate da Panalpina nei tre anni precedenti a tale data - la notifica nei confronti della società di spedizioni dell'avviso di accertamento in data 17 novembre 2010 fosse tardiva in quanto effettuata oltre i tre anni decorrenti dalla data del 10 maggio 2005 di emissione del decreto di archiviazione, senza considerare che, ai fini estensivi dell'interruzione nei confronti della coobbligata, rilevava la notifica, in data 29 marzo 2008, dell'avviso di accertamento nei confronti del B., quale amministratore della importatrice L. Ltd.

3. In conclusione, il ricorso va accolto; con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, per un riesame della vicenda (anche degli eventuali motivi rimasti assorbiti) alla luce dei sopra richiamati principi.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 7 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza