# Sentenza del 30/09/2019 n. 24258 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 948/10/2016, depositata il 24 maggio 2016, notificata il 26 settembre 2016, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, sezione staccata di Livorno, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti del Centro Assistenza Doganale Porto di Livorno s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 537/1/14 della Commissione Tributaria Provinciale di Livorno che aveva accolto il ricorso proposto dal CAD avverso l'avviso di rettifica di accertamento n. (XXXXX) - relativo alla dichiarazione doganale (XXXXX) - con il quale l'Ufficio della dogana di (XXXXX) aveva richiesto a quest'ultimo, ai sensi del Reg. CE n. 2913 del 1992, art. 201, comma 3, quale rappresentante indiretto della Sealandair s.r.l., il pagamento dell'importo di Euro 9.409,20, a titolo di dazi, Iva oltre interessi, in relazione ad un'operazione di importazione di tessuti provenienti dalla Cina, la cui documentazione era risultata attestante un valore inferiore a quello effettivo della detta merce.

2. In punto di fatto, il giudice di appello, ha premesso che: 1) avverso il suddetto avviso di accertamento n. (XXXXX), il Centro Assistenza Doganale Porto di Livorno s.r.l., aveva presentato ricorso alla CTP di Livorno, deducendo: la decadenza dell'Agenzia dal potere accertativo per non avere notificato l'avviso di rettifica nel termine di tre anni dalla data in cui era divenuto definitivo l'accertamento; la mancata responsabilità per i fatti contestati non potendo il rappresentante conoscere l'erroneità o la falsità dei dati riportati nella dichiarazione; l'erroneità della richiesta dell'Iva essendosi l'operazione doganale concretata in una immissione in libera pratica con destinazione della merce a deposito Iva; 2) aveva controdedotto l'Agenzia delle Dogane, osservando, quanto alla eccepita decadenza dal potere di accertamento, che per i fatti di causa era stata trasmessa in data 12 agosto 2011 alla Procura della Repubblica di (XXXXX) una tempestiva notizia di reato contro Z.X. nella sua qualità di rappresentante della TD Moda s.r.l. - la quale avrebbe conferito al CAD il mandato dello sdoganamento - con conseguente proroga del termine triennale di decadenza; nel merito, deduceva la responsabilità solidale del CAD con l'importatore in ragione della sua qualità di soggetto dichiarante; 3) la CTP di Livorno aveva accolto il ricorso, sul rilievo preliminare della intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere accertativo e, nel merito, sul presupposto che il CAD non potesse essere considerato responsabile per una dichiarazione doganale in ordine alla quale non era in grado di conoscere l'erroneità e falsità dei dati; 4) avverso la sentenza di primo grado, aveva proposto appello l'Agenzia ribadendo le argomentazioni già svolte dinanzi alla CTP e aveva controdedotto il CAD chiedendo la conferma della decisione di prime cure.

3. La CTR in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) l'invio della notizia di reato, in data 12 agosto 2011, contro tale Z.X. nella sua qualità di rappresentante della TD Moda s.r.l. - la quale avrebbe conferito al CAD il mandato dello sdoganamento - non aveva l'effetto di prorogare il termine triennale di decadenza anche nei confronti dei soggetti non autori del reato contestato; 2) anche volendo riconoscere la diligenza professionale cui era tenuto il CAD, quest'ultimo non poteva ritenersi obbligato, per ogni operazione commissionatagli, ad effettuare un'analisi di mercato e merceologica per verificare la congruità dei valori dichiarati all'atto dell'importazione.

3. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Dogane propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui resiste, con controricorso, il CAD Porto di Livorno s.r.l.

4. Il CAD Porto di Livorno s.r.l. ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c., insistendo per la declaratoria di inammissibilità o, comunque, per il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va, preliminarmente, disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, palesandosi il ricorso dell'Amministrazione finanziaria autosufficiente in quanto sviluppa una sintesi chiara dell'intera vicenda processuale e mette in luce i profili rilevanti ai fini della formulazione del motivo di ricorso, con espressa menzione degli atti processuali e dei documenti su cui si fonda.

2. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Dogane denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Reg. CE n. 2913 del 1992, art. 221, (C.D.C.), per avere la CTR erroneamente escluso che la tempestiva comunicazione alla Procura della Repubblica di (XXXXX) della notitia criminis per i fatti in questione a carico del legale rappresentante della TD Moda s.r.l. - che avrebbe conferito al CAD il mandato dello sdoganamento - non sarebbe valsa a prorogare il termine triennale di decadenza stante la diversità del supposto autore dell'illecito.

2.1. Il motivo è fondato.

2.1. L'art. 221 del codice doganale, n. 3, prima frase, (Reg. CEE del Consiglio n. 2913 del 1992, come modificato dal Reg. CE del Parlamento Europeo e del Consiglio 2700 del 2000, applicabile alla fattispecie concreta ratione temporis), 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 del codice doganale, 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 del codice in parola, e per la durata del relativo procedimento di ricorso. A titolo di eccezione rispetto alla regola summenzionata, tuttavia, l'art. 221 del codice doganale, 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 del 2000).

Ciò posto, va osservato che la giurisprudenza comunitaria ha affermato, in proposito, che l'art. 221 del codice doganale, 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, dell'art., n. 4, in parola 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 del codice doganale, 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.); da ultimo, la Corte di giustizia con la sentenza del 19 ottobre 2017, nella causa C-522/16, A contro Staatssecretaris van Financièn, ha affermato che "Il Reg. n. 2913 del 1992, art. 221, paragrafo 4, come modificato dal Reg. n. 2700 del 2000, deve essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle del procedimento principale, il fatto che l'obbligazione doganale all'importazione sia sorta, conformemente all'art. 201, paragrafo 1, del medesimo, in seguito all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, non è di per sè tale da precludere la possibilità di comunicare al debitore l'importo dei dazi all'importazione dovuti per siffatte merci dopo la scadenza del termine previsto da tale regolamento, art. 221, paragrafo 3, come modificato".

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).

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 Reg. CEE del Consiglio n. 1697 del 1979, vedi Cass. n. 9253/13).

Al riguardo, 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. 83 22/2013; 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 dal Reg. n. 1697 del 1979, art. 3, 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).

2.1. Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi per avere ritenuto che fosse inidonea a prorogare il termine triennale di decadenza, la tempestiva trasmissione della notitia criminis nei confronti di un soggetto autore del fatto di reato diverso dal destinatario dell'avviso di rettifica.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Reg. CE n. 2913 del 1992, artt. 201 e 202, (C.D.C.), per avere la

CTR erroneamente escluso la responsabilità del CAD, ancorchè quest'ultimo, nella qualità di dichiarante ai sensi del cit. art. 201, comma 3, in nome proprio e per conto dell'importatore, ovvero, in ogni caso, di partecipe all'operazione di irregolare introduzione della merce, rientrasse nella nozione di "debitore doganale", quale responsabile dell'obbligazione tributaria in solido con il proprietario delle merci transitate in dogana.

3.2. Occorre premettere che i CAD (Centri di Assistenza Doganali) istituiti con D.M. Finanze n. 549 del 1992, sono società costituite tra spedizionieri doganali, abilitate ad emettere dichiarazioni doganali, in rappresentanza sia diretta che indiretta, previa l'acquisizione ed il controllo formale della documentazione fornita dal proprietario delle merci. Successivamente, in attuazione della L. n. 213 del 2000, con decreto del 7/12/2000 sono state disciplinate le procedure autorizzatorie e le modalità di esercizio delle procedure semplificate di cui al Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 76, nonchè il rilascio delle medesime ai CAD. La spendita da parte del CAD del proprio nome in qualità di dichiarante, ai sensi dell'art. 201 CDC, fa sì che la sua responsabilità sia perfettamente solidale con quella del mandante (importatore proprietario delle merci) e che tale responsabilità possa, quindi, essere fatta valere, come nella normale attività negoziale privatistica, nei confronti di terzi, fra cui sono comprese, ovviamente, le Pubbliche Amministrazioni. Infatti il REG. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913, art. 201, stabilisce la solidarietà passiva dello spedizioniere doganale o di chiunque presenti la merce per conto di altri con il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria quando, come nella fattispecie, agisce nell'ambito della rappresentanza indiretta, diventando lui stesso dichiarante e dunque responsabile solidale con il rappresentato nell'obbligazione doganale.

Questa Corte ha più volte ribadito in varie decisioni tra cui Sez. 5, n. 9773 del 2010; n. 14955 del 2013, che: "In tema di tributi doganali, lo spedizioniere che abbia presentato merci in dogana per conto terzi, ma in nome proprio, beneficiando dell'ammissione alla procedura semplificata di cui alla L. n. 374 del 1990, art. 12, risponde, ai sensi del cit. art. 12, e del Reg. CEE n. 2913 del 1992, artt. 201 e 202, (Codice doganale comunitario), in via solidale con il soggetto per conto del quale la merce medesima è stata presentata in dogana, di tutti i dazi, le imposte e gli accessorì dovuti, a qualsiasi titolo, in relazione all'operazione commerciale, compresi gli interessi relativi, essendo tale figura di rappresentante indiretto, anche per la sua preparazione professionale, in grado di valutare la veridicità dei documenti trasmessigli, e dunque consapevole dell'irregolarità dell'introduzione delle merci nel territorio della Comunità(nella specie, dovuta a certificati d'origine poi accertati come contraffatti)". Da ultimo, sulla responsabilità, ai sensi dell'art. 201 C.D.C., del rappresentante indiretto, questa Corte nella sentenza n. 5560 del 2019 ha ribadito che "il rappresentante indiretto dell'importatore, (...) risponde in quanto dichiarante, laddove il rappresentante diretto rimane estraneo alla fattispecie impositiva (posto il dichiarante in questo caso è il rappresentato), a conferma che l'obbligazione doganale è legata al ruolo di dichiarante, ovvero di autore della dichiarazione doganale";

3.3. Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi per avere erroneamente escluso che il CAD Porto di Livorno s.r.l., quale rappresentante indiretto e dichiarante ai sensi dell'art. 76 C.D.C., fosse responsabile in solido con l'importatore di tutte le obbligazioni tributarie ai sensi del REG. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913, art. 201, il quale stabilisce la solidarietà passiva dello spedizioniere doganale o di chiunque presenti la merce per conto di altri con il soggetto passivo

dell'obbligazione tributaria, quando agisce nell'ambito della rappresentanza indiretta, diventando lui stesso dichiarante e dunque responsabile solidale con il rappresentato nell'obbligazione doganale.

4. 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 della Toscana, in diversa composizione, per un riesame della vicenda alla luce dei suddetti 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 della Toscana, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 26 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza