Sentenza del 05/11/2019 n. 28335 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con nota n. 24791 del 9 maggio 2008, la Dogana di Livorno richiese all'Ufficio delle Dogane di Prato un controllo volto a verificare, se - in relazione a pratiche doganali in esportazione e in importazione di merci extra CE, risalenti al 2006-2007, affidate dalla B. s.p.a. alla Società di Spedizioni Internazionali M. s.r.l. e da questa agli spedizionieri T.F. e G.P. - a fronte di alcune fatture emesse dai fornitori tunisini per merci (tomaie) introdotte nel deposito doganale di Temporanea Custodia di Livorno (c.d. registro A/3) e destinate alla B. s.p.a., fossero state emesse le relative dichiarazioni di importazione e se la merce dichiarata fosse stata effettivamente ricevuta dalla destinataria. La Dogana di Prato, controllata la documentazione commerciale (le fatture dei venditori tunisini riferite alle bollette attestanti l'immissione in deposito doganale registro A/7) accertò che presso B. s.p.a. non vi erano le bollette di immissione in deposito IM/7 ma solo la copia "8" delle bollette di importazione definitiva IM/4 che risultavano falsificate nei timbri e nelle firme dei funzionari, senza alcun collegamento con le bollette IM7 di introduzione in deposito doganale. Peraltro, vennero rinvenute bollette doganali doppie relative alla medesima fattura, senza che risultasse acquisita al sistema doganale alcuna di esse.

1.1. A fronte di tali accertamenti, l'Ufficio doganale di Prato emise l'avviso di rettifica di accertamento n. 6778 del 19 aprile 2010, notificato in data 11 maggio 2010, con cui invitò B. s.p.a. al pagamento dei diritti doganali evasi pari a complessivi Euro 356.600,97, inclusi gli interessi maturati.

1.2. Avverso tale avviso di rettifica, B. s.p.a. propose ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Prato che, con sentenza n. 25/1/11, lo accolse.

1.3. Avverso la sentenza di primo grado, propose appello l'Agenzia delle dogane dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Toscana che, con sentenza n. 62/35/13, depositata il 25 luglio 2013, lo rigettò.

1.4. Nella sentenza impugnata la CTR, in punto di diritto, ha osservato che: 1) alla "falsificazione" delle bollette di immissione in temporanea custodia - alla base del mancato versamento dei diritti di confine all'atto dell'importazione ad opera dei c.d. doganalisti, operanti per conto della M., non aveva preso parte l'importatrice B. s.p.a. la quale era rimasta estranea alle dichiarazioni medesime, ritenendo fosse stato plausibilmente eseguito l'immediato pagamento dei diritti doganali il cui importo aveva anticipato alla ditta di spedizioni; 2) B. s.p.a. non era, dunque, legittimata passiva, ai sensi dell'art. 202 C.D.C., e, comunque, era ravvisabile la sua buona fede ai

sensi dell'art. 203 C.D.C. considerando il puntuale anticipo dell'importo dei diritti in questione nei confronti della casa di spedizionieri.

2.Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste, con controricorso la società contribuente.

2.1. La società contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c. insistendo per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Va, preliminarmente, disattesa l'eccezione di improcedibilità, essendo orientamento consolidato di questa Corte che in tema di giudizio per cassazione, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (i quali, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 25, comma 2, restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata, a pena di improcedibilità ed ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poichè detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla Corte di cassazione ex art. 369 c.p.c., comma 3, a meno che la predetta parte non abbia irritualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della commissione tributaria; neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte (Cass., sez. un. 3 novembre 2011, n. 22726); nella specie, l'Agenzia delle dogane ha avanzato istanza di trasmissione del fascicolo d'ufficio alla segreteria della CTR della Toscana senza che sia, a tal fine, necessaria l'indicazione della relativa istanza in calce al ricorso medesimo.

1.1. Peraltro, il ricorso di cassazione non è improcedibile ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 2, per omesso deposito da parte del ricorrente della sentenza impugnata, ove quest'ultima risulti comunque nella disponibilità del giudice in quanto prodotta dalla parte resistente, atteso che una differente soluzione, di carattere formalistico, determinerebbe un ingiustificato diniego di accesso al giudizio di impugnazione in contrasto con il principio di effettività della tutela giurisdizionale (Cass. Sez. 5, n. 4370 del 14/02/2019).

1.2. Nel processo tributario di cassazione il ricorrente, pur non essendo tenuto a produrre nuovamente i documenti, in ragione dell'indisponibilità del fascicolo di parte che resta acquisito, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 25, comma 2, al fascicolo d'ufficio del giudizio svoltosi dinanzi alla commissione tributaria - del quale è sufficiente la richiesta di trasmissione ex art. 369 c.p.c., comma 3 -, deve rispettare, a pena d'inammissibilità del ricorso, il diverso onere di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, di specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, nonchè dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 777 del 15/01/2019). Nella specie, l'Agenzia ha specificamente indicato gli atti (p.v.c. del 17 marzo 2009) alla base della pretesa tributaria di cui all'avviso di rettifica n. 6778/2010 in questione.

1.3.L'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza del ricorso è, altresì, infondata poichè l'esposizione dei fatti di causa e delle ragioni a sostegno dei motivi (proposti, con indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, appaiono sufficienti per la comprensione del thema decidendum.

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione di fatti controversi e decisivi per il giudizio, per non avere la CTR argomentato in ordine alla contestata irregolare introduzione da parte di B. s.p.a. di merce nel territorio nazionale tramite le modalità fraudolente descritte nell'atto di appello ovvero: a) l'utilizzo indebito di dichiarazioni IM7 di immissione in temporanea custodia presso il deposito doganale privato della T. s.r.l., sito in Livorno, poste in essere, per conto di B. s.p.a., dalla M., tramite altri sub-spedizionieri, con trasporto della merce direttamente dal porto di Livorno alla sede della B. s.p.a., senza che tale operazione fosse seguita a una formale estrazione della merce dal deposito doganale con dichiarazioni IM4 e pagamento dei diritti doganali; b) il rinvenimento presso la sede della B. s.p.a. di bollette IM4, false nei timbri e nelle firme, non corrispondenti a quelle IM7, nonchè di doppie bollette per la medesima fattura.

2.1. Il primo motivo è inammissibile, in quanto non rispondente all'archetipo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nuovo n. 5, come modificato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 25 luglio 2013.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la violazione e falsa applicazione degli artt. 201, 202, 203 e 213 C.D.C., per avere la CTR escluso la responsabilità di B. s.p.a. - ritenendola estranea alla "falsificazione" delle bollette di immissione in temporanea custodia da parte dei doganalisti per conto della M. - ancorchè B. s.p.a. avesse incaricato la casa di spedizioni, di eseguire, come rappresentante indiretto, le operazioni doganali, accessorie al contratto di spedizione, in relazione a merce di provenienza da paesi extra CE, e dunque l'importatrice fosse responsabile quale soggetto per conto del quale la merce era stata importata, senza che il fatto doloso o il raggiro della coobbligata casa di spedizioni - che si era a sua volta servita dell'operato di due spedizionieri "dichiaranti" doganali- potesse esimere il proprietario della merce dall'adempiere l'obbligazione doganale; ciò in quanto, secondo l'Ufficio, i rapporti tra il proprietario importatore e lo spedizioniere doganale sono interni e non possono interferire sul debito di imposta, così come l'eventuale buona fede del mandante B. s.p.a. desunta, nella specie, dall'avvenuto anticipo dei diritti doganali alla M. s.r.l.

3.1. In disparte l'avere la ricorrente richiamato per mero errore materiale il n. 5 in luogo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate.

Nella specie, la contestazione dell'Agenzia delle dogane si incentra, da un lato, sull'assunto utilizzo fraudolento di dichiarazioni di immissione in custodia IM7 (acquisite al sistema doganale) - allegate alle fatture emesse dai fornitori tunisini - con indebito trasporto immediato della merce dal porto di Livorno presso la sede dell'importatrice, senza che tale operazione fosse seguita a una formale estrazione dal deposito con dichiarazione IM4 e pagamento dei diritti doganali e, dall'altro, sul rinvenimento presso la sede della B. di bollette IM4 false nei timbri e

nelle firme, non corrispondenti a quelle di immissione nel magazzino di deposito doganale nonchè di doppie bollette per la medesima fattura.

3.2. Questa Corte, da ultimo, con la sentenza n. 5563 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 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 C.D.C., n. 1 e dall'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 C-679/15, 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

fittizia e cioè posta in essere strumentalmente al fine di realizzare la introduzione irregolare della merce.

Al riguardo, questa Corte, nella sentenza n. 22747 del 2019 (udienza pubblica 7 marzo 2019, Agenzia dogane/Mazzetti) nel fare applicazione dell'art. 202 C.D.C., anche nell'ipotesi di fittizietà della dichiarazione in dogana, ha affermato il seguente condivisibile principio 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".

In particolare, quanto ai soggetti responsabili, "l'art. 202 C.D.C., comma 3, cui al Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913/92, qualifica come debitori per l'obbligazione doganale sorta in seguito all'irregolare introduzione di merce in ambito comunitario, in primo luogo, l'importatore (e cioè colui o coloro che hanno proceduto all'importazione irregolare) e, quindi, le persone che ad essa hanno partecipato o che hanno acquisito o detenuto la merce illegalmente introdotta, prevedendo solo per tali persone - quale presupposto per la responsabilità - che esse sappiano o debbano, secondo ragione, sapere che l'introduzione della merce era irregolare, con la conseguenza che - come evidenziato anche dalla sentenza della Corte di Giustizia CE, 17 luglio 1997, resa nel procedimento C-97/95 l'eventuale buona fede non esime l'importatore dalla sua responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale" (Sez. 5, Sentenza n. 24675 del 23/11/2011; nello stesso senso, Sez. 5, Sentenza n. 15034 del 02/07/2014; Sez. 5 -, Sentenza n. 4389 del 14/02/2019).

3.3. In ordine all'ipotesi di responsabilità ex art. 203 C.D.C., par. 1, giova ricordare che l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione.

In caso di sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione, l'art. 203 C.D.C. fa sorgere un'obbligazione doganale a carico di quattro categorie di persone:- la persona che ha sottratto la merce al controllo doganale; - le persone che hanno partecipato a tale sottrazione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che si trattava di una sottrazione di merce al controllo doganale; - le persone che hanno acquisito o detenuto tale merce e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquistata o ricevuta che si trattava di merce sottratta al controllo doganale, e - se del caso, la persona che deve adempiere agli obblighi che comporta la permanenza della merce in custodia temporanea o l'utilizzazione del regime doganale al quale la merce è stata vincolata.

Conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia, la nozione di "sottrazione al controllo doganale", di cui all'art. 203 C.D.C., par. 1, deve essere intesa nel senso che comprende qualsiasi azione o omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dall'art. 37 C.D.C., par. 1 (sentenze del 1 febbraio 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punto 47, nonchè del 12 giugno 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

Pertanto, costituisce una sottrazione di una merce alla vigilanza doganale, ai sensi dell'art. 203 C.D.C., par. 1, qualsiasi ritiro, non autorizzato dall'autorità doganale competente, di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato, non intenzionale o intenzionale, come un furto (v., in tal senso, sentenze del 1 febbraio 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punti 48 e 50; del 12 febbraio 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punto 36, nonchè dell'11 luglio 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punti 30 e 33; 18 maggio 2017, C-154/16, "Latvijas Dzelzcelp." VAS, par. 40 e 42)(v. Cass. n. 29535/18).

Occorre aggiungere che la sottrazione di una merce alla sorveglianza doganale, ai sensi dell'art. 203 C.D.C., n. 1, non richiede l'esistenza di un elemento intenzionale, ma presuppone solo che siano soddisfatte condizioni di natura obiettiva, quali, in particolare, l'assenza fisica della merce nel luogo di custodia autorizzata nel momento in cui l'autorità doganale intende procedere all'esame di tale merce. Quest'interpretazione è corroborata dalla lettera dell'art. 203 C.D.C., n. 3, da cui risulta che l'esistenza di un elemento intenzionale ha rilevanza solo allorchè si tratta di determinare i debitori dell'obbligazione sorta dalla sottrazione di una merce.

Infatti, mentre colui che ha sottratto la merce alla sorveglianza doganale è incondizionatamente debitore di tale obbligazione, coloro che hanno partecipato alla sottrazione e coloro che hanno acquisito o detenuto la merce di cui trattasi diventano debitori solo nel caso in cui sapevano, o avrebbero dovuto ragionevolmente sapere, che vi era sottrazione ai sensi dell'art. 203 C.D.C., n. 1 (sentenza della Corte di giustizia 1 febbraio 2001, D. Wandel, C-66/99, cit., punti 48 e 49).

3.4. Da qui l'enunciazione del seguente principio di diritto:" l'art. 203 C.D.C., comma 3, di cui al Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913/92, qualifica come debitori per l'obbligazione doganale sorta in seguito alla sottrazione di merce in ambito comunitario, in primo luogo, l'importatore (e cioè colui o coloro che hanno sottratto la merce al controllo doganale) e, quindi, le persone che ad essa hanno partecipato o che hanno acquisito o detenuto la merce sottratta al controllo doganale, prevedendo solo per tali persone - quale presupposto per la responsabilità - che esse sappiano o debbano, secondo ragione, sapere che la merce era stata sottratta al controllo doganale, con la conseguenza che - come evidenziato anche dalla sentenza della Corte di Giustizia CE, 1 febbraio 2001, D. Wandel, C-66/99 - l'eventuale buona fede non esime l'importatore dalla sua responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale".

3.5. La CTR non si è attenuta ai suddetti principi per avere- a fronte della contestazione dell'Ufficio incentrata, da un lato, sull'assunto indebito utilizzo delle bollette di immissione in deposito IM7, allegate alle fatture, con trasporto immediato della merce importata presso la sede della B. s.p.a., senza la previa formale estrazione e il pagamento dei diritti doganali, e, dall'altro, sul rinvenimento presso la medesima sede di bollette IM4 false, non corrispondenti a quelle IM7, ovvero di doppie bollette per una stessa fattura escluso la responsabilità dell'importatrice B. s.p.a. sul presupposto della sua, in sostanza, "buona fede", avendo anticipato l'importo dei diritti doganali alla casa di spedizioni M. (che poi si era avvalsa di altri sub-spedizionieri) senza considerare che, in questi casi, l'insorgenza dell'obbligazione doganale deriva dal verificarsi di alcuni fatti (introduzione di merci senza dichiarazione doganale- cui è equiparata quella fittizia- e sottrazione al controllo), che inducono una presunzione legale di

immissione al consumo delle merci medesime e che, per quanto concerne la posizione dell'importatore - coincidente (ancorchè svolgente le operazioni doganali tramite la casa di spedizioni, quale rappresentante indiretto) con "colui che ha proceduto alla introduzione irregolare" o con "colui che ha sottratto la merce alla sorveglianza doganale"- prescinde in ogni caso dall'elemento intenzionale. Restano salvi, ovviamente, i rapporti interni tra l'importatore e la casa di spedizioni, e tra quest'ultima e i sub-spedizionieri.

4. Alla luce delle suddette argomentazioni, va accolto il secondo motivo, dichiarato inammissibile il primo, con cassazione della sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto- e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, affinchè riesamini la vicenda alla luce dei principi sopra richiamati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso; dichiara inammissibile il primo; cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 17 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza