# Sentenza del 28/02/2019 n. 5907 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE - TRIBUTI DOGANALI (DIRITTI DI CONFINE - DAZI ALL'IMPORTAZIONE ED ALLA ESPORTAZIONE - DIRITTI DOGANALI) - DAZI ALL'IMPORTAZIONE E ALL'ESPORTAZIONE - IN GENERE Agenzie doganali - Competenza territoriale - Criteri - Importatore indiretto - Applicabilità.

**Massima:**

Nel sistema di accertamento delle violazioni doganali delineato dal d.P.R. n. 43 del 1973, dal d.lgs. n. 374 del 1990 e dal Reg. (CEE) n. 2913/92 (applicabili "ratione temporis"), la competenza territoriale deve essere determinata avendo riguardo alla dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia nella quale si sono svolte le operazioni di importazione, sia che si tratti di avviso emesso nei confronti del rappresentante indiretto dell'importatore che del rappresentato.

Massima tratta dal CED della Cassazione

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Dogane ricorre, con un motivo, per la cassazione della sentenza (indicata in epigrafe) di accoglimento dell'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza n. 221/63/2011 della CTP di Roma. Quest'ultima, a sua volta, aveva accolto l'impugnazione proposta da C.D.S. s.p.a. (rappresentante indiretto in procedura di domiciliazione per l'importatrice V. s.a.s.), avverso avviso di rettifica dell'accertamento emesso dall'Ufficio delle Dogane di Roma (prot. n. (OMISSIS)).

2. C.D.S. s.p.a., in qualità di rappresentante indiretto in procedura di domiciliazione, presentò presso l'Ufficio doganale di Livorno, ove si svolsero le operazioni di importazione, la dichiarazione di importazione definitiva per V. s.a.s., con riferimento a capi di abbigliamento.

L'A.D., ritenendo il reale prezzo della merce superiore a quello fatturato (in ragione del raffronto tra quello dichiarato in dogana e quello emergente delle liste di carico), emise (anche nei

confronti del detto rappresentante) avviso di rettifica dell'accertamento per recuperare i maggiori dazi dovuti (prot. n. (OMISSIS) dell'8 aprile 2008).

3. L'atto impositivo fu impugnato innanzi al Giudice tributario che lo confermò.

In particolare, per quanto ancora rileva ai presenti fini nonchè emergente tanto dalla sentenza impugnata quanto degli atti di parte, la CTP di Roma, in accoglimento delle controdeduzioni dell'A.D., ritenne "corretta la competenza dell'Ufficio Doganale di Roma 1", in merito all'avviso di rettifica dell'accertamento in oggetto, nella cui "area territoriale" risultava essere "collocata la sede dell'obbligato principale" (V. s.a.s.), ed affermando che "il coobbligato solidale" avrebbe dovuto "adeguarsi al principio della centralizzazione degli adempimenti relativi ai controlli fiscali".

4. La sentenza di primo grado, in accoglimento dell'appello del ricorrente, fu riformata dalla CTR che, conseguentemente, con la sentenza oggetto di attuale ricorso per cassazione, annullò l'atto impositivo.

Essa argomentò dall'emissione del provvedimento da parte di Ufficio Doganale territorialmente incompetente (quello di Roma) in luogo del competente Ufficio di Livorno, ove erano avvenute le operazioni di importazione e, quindi, ove era sorta l'obbligazione tributaria (in dichiarata applicazione dell'orientamento di cui a Cass. sez. 5, 05/07/2011, n. 14786).

5. Contro la sentenza d'appello l'A.D. propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, ed il contribuente si difende con controricorso, chiedendo il rigetto del ricorso.

In sede di discussione le parti concludono come riportato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Il ricorso non merita accoglimento, per le ragioni e nei termini di seguito evidenziati.

2. Con l'unico motivo di ricorso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, artt. 9 ed 11 (rispettivamente disciplinanti la definizione dell'accertamento daganale e la revisione dello stesso con conseguente avviso di rettifica), e art. 78 del Regolamento istitutivo del codice doganale comunitario (Reg. CEE 12 ottobre 1992 n. 2913/1992 del Consiglio, di seguito anche: "C.D.C."), in merito al controllo a posteriori delle dichiarazioni.

In sostanza, l'Amministrazione si duole dell'interpretazione delle disposizioni di cui innanzi nel senso del radicamento della competenza territoriale ad emettere l'avviso di rettifica dell'accertamento doganale in capo all'Ufficio territorialmente competente in merito alle operazioni di importazione, ove è quindi sorta la relativa obbligazione doganale.

Il ricorrente, confutando esplicitamente l'orientamento di questa Corte posto alla base della sentenza impugnata, sostiene in particolare la tesi per la quale la competenza territoriale si determinerebbe in base al luogo della sede della società importatrice, ciò, peraltro, anche con

riferimento all'avviso di rettifica emesso nei confronti del rappresentante (ancorchè indiretto) che abbia presentato la relativa dichiarazione.

Per l'A.D., infine, con riferimento all'avviso di rettifica in esame, non vi sarebbe un riparto di competenza per territorio tra i vari Uffici e, comunque, la violazione dei relativi criteri non implicherebbe invalidità dell'atto impositivo.

2.1. Il motivo è infondato, in applicazione di principi già sanciti da questa Corte, dai quali non vi è motivo di discostarsi e comunque fondanti su argomentazioni tali da confutare le deduzioni dell'attuale ricorrente.

Tali principi consentono difatti di risolvere la questione giuridica inerente la competenza territoriale in merito all'adozione dell'avviso di rettifica dell'accertamento, con riferimento tanto all'importatore quanto all'eventuale rappresentante (indiretto), ed in ordine alle sorti dell'avviso emesso da Ufficio territorialmente incompetente.

Il riferimento è alle sentenze (gemelle) depositate da questa Corte, sez. 5, il 7 maggio 2011, nn. 14786 (Rv. 618531-01), 14787, 14788, 14789, 14790 e 14791 (seguite da altre nello stesso senso).

Per esse, il sistema di accertamento delle violazioni doganali, delineato dal D.P.R. n. 43 del 1973 e dal Reg. (CEE) n. 2913/92 (applicabili ratione temporis), presuppone una precisa articolazione della competenza sul territorio, prevedendo, per ogni attività o situazione considerata, una precisa dogana competente per territorio, individuabile in ragione di un criterio di collegamento, esplicitamente o implicitamente indicato e corrispondente, in linea generale, al luogo in cui si è radicato un rapporto, ovvero è sorta un'obbligazione, o è accaduto un fatto. Ne consegue che, in mancanza dell'enunciazione di uno specifico criterio di collegamento territoriale, non può ritenersi competente qualsiasi ufficio doganale operante sul territorio nazionale, in quanto, se la regola ricavabile dal sistema è quella della competenza del territorio, una simile eccezione dovrebbe essere esplicitata dalla legge. Non rilevano invece eventuali circolari o risoluzioni con cui l'Amministrazione finanziaria detti criteri di riparto della competenza in deroga alla predetta regola generale, provenendo tali atti da un soggetto posto su un piano di parità con il contribuente e, come tali, non vincolanti, nè per quest'ultimo, nè per i giudici, non costituendo fonte di diritto.

Proprio in applicazione del principio, questa Corte, con le citate sentenze, ha affermato che, in mancanza di espresse disposizioni di segno diverso, competente territorialmente alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo è la dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia quella dove si sono svolte le operazioni di importazione, con conseguente annullabilità dell'atto impositivo adottato dall'Ufficio territorialmente incompetente. Quando, come nella specie, la norma determinatrice della competenza è espressione non (solo) di una esigenza organizzativa interna ma anche di una esigenza di garanzia nei confronti di altri soggetti ovvero di una esigenza di "giustizia" degli atti considerati, gli atti compiuti nel mancato rispetto della norma (esplicita o implicita) attributiva della competenza territoriale si presumono illegittimi e meritevoli di essere eliminati mediante una riduzione in pristino che, riferendosi ad atti produttivi di effetti giuridici, si configura come annullamento (si vedano le sentenze innanzi citate, che, in particolare chiariscono che la legislazione doganale prevede una distribuzione

territoriale di competenze, talune anche esplicite, tra le quali, a titolo esemplificativo, del d.P.R. n. 43 del 1973, art. 6, u.c. e art. 326).

In senso contrario, prosegue il condiviso arresto di questa Corte, non risultano significativi l'art. 78 del C.D.C., il quale prevede che "dopo aver concesso lo svincolo delle merci l'Autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione", e del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, ai sensi del quale "l'Ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo".

La mancanza di un espresso riferimento territoriale non esclude difatti che "l'Autorità doganale" e "l'Ufficio doganale" debbano essere quelli competenti per territorio. Per converso, l'uso, in entrambi i casi di cui innanzi, dell'articolo determinativo in luogo di quello indeterminativo dovrebbe piuttosto indurre a ritenere che non di una qualsiasi "Autorità doganale" o di un qualsiasi "Ufficio doganale" si tratti bensì proprio dell'Autorità doganale e dell'Ufficio doganale competenti per territorio.

Quanto innanzi circa la determinazione della competenza territoriale dell'A.D. è ulteriormente argomentabile dall'intervento del legislatore (successivo all'arresto giurisprudenziale del 2011) in merito al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, attuato con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 9, comma 3-decies, recante disposizioni di semplificazione in materia tributaria (conv. in L. 26 aprile 2012, n. 44) In forza del detto intervento, difatti, l'ultimo periodo del comma 9 del citato art. 11 dispone che l'Ufficio doganale che effettua le verifiche, generali o parziali, con accesso presso l'operatore è competente alla revisione delle dichiarazioni doganali oggetto del controllo anche se accertate presso un altro Ufficio doganale.

Come chiarito da Cass. sez. 5, 06/03/2013, n. 5507, Rv. 627178-01, il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 9, comma 3-decies, si presenta, nel suo contenuto precettivo, non come una norma di interpretazione autentica, bensì alla stregua di un'ordinaria norma integrativa di altra preesistente, diretta a disporre per l'avvenire, in materia di competenza dell'Autorità doganale ed ai sensi dell'art. 11 delle preleggi. Essa, quanto alla revisione dell'accertamento doganale definitivo, introduce una disciplina nuova rispetto alla preesistente, secondo la quale, invece, l'autorità competente non può essere quella che ha effettuato l'attività investigativa (su delega dell'autorità giudiziaria), ma quella presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, e quindi la Dogana dove si sono svolte le operazioni di importazione.

Nello stesso senso della statuizione di cui innanzi si veda altresì Cass. sez. 5, 16/12/2016, n. 26045, Rv. 641951-01, per la quale anteriormente alla modifica del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 9, apportata dalla L. n. 44 del 2012, che opera solo per l'avvenire, l'accentramento presso un unico Ufficio doganale delle pratiche relative alla revisione degli accertamenti effettuati da Uffici diversi è possibile, in base ad un'interpretazione estensiva del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 6, esclusivamente in presenza di un apposito e motivato provvedimento del capo dell'unità territoriale sovraordinata, trattandosi di deroga al criterio generale secondo cui per l'accertamento delle violazioni doganali è territorialmente competente l'autorità presso cui è sorta l'obbligazione tributaria (ancora circa la natura generale del criterio di riparto della competenza territoriale di cui innanzi si veda anche Cass. sez. 6-5, 29/10/2015, n. 22176, Rv. 637185-01).

Quanto innanzi evidenziato in merito ai successivi interventi normativi conferma dunque ulteriormente la regola generale di determinazione della competenza territoriale di cui all'orientamento di questa Corte, attribuendo in capo all'Ufficio verificatore (differente da quello accertatore) la competenza solo nel caso di eseguito accesso presso l'operatore e con norme che dispone solo per l'avvenire.

2.2. Da quanto innanzi consegue il rigetto del ricorso, in applicazione del seguente principio di diritto, sancito ex art. 384 c.p.c., comma 1: "nel sistema di accertamento delle violazioni doganali, delineato dal D.P.R. n. 43 del 1973, dal D.Lgs. n. 374 del 1990 (ante modifiche introdotte dal D.L. n. 16 del 2012, art. 9, comma 3-decies) e dal Reg. (CEE) n. 2913/92 (applicabili ratione temporis), territorialmente competente alla rettifica è, a pena di annullabilità dell'atto impositivo, la dogana presso la quale è sorta l'obbligazione tributaria, ossia quella presso la quale si sono svolte le operazioni di importazione, tanto che trattasi di avviso emesso nei confronti del rappresentante (indiretto) dell'importatore quanto di avviso emesso nei confronti del rappresentato.

3. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità, in favore del controricorrente, che si liquidano, in applicazione dei parametri applicabili ratione temporis, in complessivi Euro 2.300,00, oltre al 15% per spese generali, IVA e C.N.P.A., come per legge.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità, in favore del controricorrente, che si liquidano in Euro 2.300,00, oltre al 15% per spese generali, IVA e C.N.P.A., come per legge. Così deciso in Roma, il 23 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza