Sentenza del 28/02/2019 n. 5908 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. C.D.S. s.p.a. ricorre, con due motivi, per la cassazione della sentenza (indicata in epigrafe) di rigetto dell'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza n. 195/06/2011 della CTP di Livorno. Quest'ultima, a sua volta, aveva rigettato l'impugnazione proposta dal contribuente (rappresentante indiretto in procedura di domiciliazione per l'importatore), avverso avviso di rettifica dell'accertamento (inerente la bolletta di importazione (OMISSIS)) emesso dall'Ufficio delle Dogane di Livorno e notificato il 15 giugno 2009 (n. (OMISSIS)/2009).

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, dichiarazione di importazione con riferimento a calzature provenienti dalla Cina. L'A.D., in ragione della ritenuta incongruità del valore dichiarato, in sede di controllo a posteriori accertò la regolarità del certificato d'origine ed ottenne dalle competenti Autorità cinesi copia della fattura di esportazione, avente lo stesso numero di emissione della fattura presentata all'atto dell'importazione ma recante un importo fatturato superiore.

All'esito dell'accertamento di cui innanzi l'A.D., riscontrata la redazione della dichiarazione presentata in dogana dal rappresentante indiretto in base ad un dato (il prezzo delle merci) tale da determinare la mancata parziale riscossione dei dazi dovuti per legge, ex art. 201 del Codice Doganale Comunitario (Reg. CEE 12 ottobre 1992 n. 2913/1992 del Consiglio, di seguito anche: "C.D.C."), emise a carico del rappresentante avviso di rettifica dell'accertamento (n. (OMISSIS)), notificato il 9 giugno 2009 unitamente all'allegato verbale di revisione dell'accertamento.

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

In particolare, per quanto ancora rileva ai presenti fini e come emerge tanto dalla sentenza impugnata quanto degli atti di parte, la CTP di Livorno, ritenne corretta la contestata sussistenza dell'obbligazione doganale per i maggiori dazi, in capo al rappresentante indiretto, ai sensi dell'art. 201 del C.D.C.

4. Rigettato l'appello proposto da C.D.S. s.p.a., la CTR, con la sentenza oggetto di attuale impugnazione, confermò la statuizione di primo grado.

La Commissione regionale ritenne corretta la contestata sussistenza dell'obbligazione doganale per i maggiori dazi, in capo al rappresentante indiretto, ai sensi dell'art. 201 del C.D.C. (e non dei

successivi artt. 202 e 203 del medesimo codice).

Trattavasi, difatti, di fattispecie caratterizzata dalla presentazione in dogana, da parte del rappresentante indiretto, di dichiarazione contenente ad un dato (il prezzo delle merci) tale da determinare la mancata parziale riscossione dei dazi, invece dovuti per legge, con riferimento a merci coincidenti a quelle di cui al certificato d'origine, regolarmente introdotte nel territorio doganale e non sottratte al relativo controllo.

5. Contro la sentenza d'appello C.D.S. s.p.a., propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi e sostenuto da memorie, e la sola A.D. 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. I due motivi di ricorso possono trattarsi congiuntamente, per la connessione delle questioni che ne costituiscono l'oggetto.

2.1. Con il motivo n. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce falsa applicazione dell'art. 201 e violazione dell'art. 202 del Codice Daganale Comunitario (Reg. CEE 12 ottobre 1992 n. 2913/1992 del Consiglio, di seguito anche: "C.D.C."), ratione temporis applicabile.

In sostanza ci si duole della ritenuta riconducibilità della fattispecie concreta (come sintetizzata nei precedenti punti 2 e 4 inerenti i "fatti di causa") all'astratta previsione dell'art. 201 del C.D.C., in luogo della corretta sussunzione nella fattispecie astratta contemplata dall'art. 202 del medesimo codice (o, al più, ma sul punto senza alcuna argomentazione, al successivo art. 203).

Per il ricorrente, in particolare, derivando l'inesattezza dell'indicazione nella dichiarazione doganale del dato inerente il valore dei beni da un falso in merito al detto valore, la fattispecie concreta si sarebbe dovuta sussumere nell'ipotesi di irregolare introduzione nel territorio doganale di cui all'art. 202 del C.D.C. (o, al più, in quella di cui al successivo art. 203), ancorchè trattavasi di beni conformi al certificato d'origine nonchè effettivamente e regolarmente importati nel territorio doganale e non sottratti al relativo controllo.

L'inesatta sussunzione di cui innanzi, prosegue il ricorrente, rileverebbe nella specie in quanto se la CTR avesse ritenuto operante il differente citato art. 202 avrebbe escluso, sempre nel caso concreto, l'obbligazione doganale in capo al rappresentante indiretto in quanto non partecipante all'introduzione irregolare per non aver preso parte al falso, della cui esistenza non avrebbe potuto avvedersi neanche mediante l'utilizzo dell'esigibile diligenza.

Con il motivo n. 2, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 2, n. 3, si deduce la violazione dell'art. 2697 c.c., "per non aver rilevato la CTR la carenza di prova dell'operato erariale".

Il Giudice di secondo grado non avrebbe in particolare accertato la consapevolezza in capo al rappresentante indiretto, cioè al dichiarante, della natura fraudolenta delle operazioni poste in essere dall'importatore e, quindi, della non veridicità della documentazione esibita in dogana.

Richiamando quanto dedotto nei gradi di merito (letteralmente riportato nel motivo di ricorso), il ricorrente ricollega ancora una volta l'accertamento di cui innanzi, che la CTR avrebbe pretermesso, alla riconducibilità della fattispecie concreta a quella astrattamente prevista dall'art. 202 del C.D.C., e non al precedente art. 201. Ciò emerge, in particolare, anche dall'espresso riferimento al detto art. 202 oltre che all'assunta non partecipazione del rappresentante all'attività fraudolenta posta alla base della (ritenuta) irregolare introduzione dei beni nel territorio doganale (alla quale irregolare introduzione fa difatti riferimento l'art. 202 del C.D.C. e non il precedente art. 201).

2.2. Il motivo n. 1 è infondato, con assorbimento del motivo n. 2, comunque anche esso infondato oltre che inammissibile.

Limitando il riferimento alle norme oggetto di pretesa violazione o falsa applicazione, in merito alla nascita dell'obbligazione doganale sono previste distinte fattispecie dagli artt. 201, 202 e 303 del Codice Doganale Comunitario (applicabile, ratione temporis).

Per quanto rileva ai presenti fini, ex art. 201 cit. (paragrafi 1 e 2), l'obbligazione doganale all'importazione sorge, al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, in seguito all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione (ovvero al vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione).

Il debitore della detta obbligazione è il dichiarante ed in caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione (paragrafo 3).

Nel caso in cui la dichiarazione in dogana (di cui innanzi) sia redatta in base a dati determinanti la mancata riscossione, totale o parziale, dei dazi dovuti per legge, in forza del paragrafo 3 del citato art. 201, le persone che hanno fornito detti dati necessari alla stesura della dichiarazione, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, possono parimenti essere considerate "debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali".

Il successivo art. 202, invece, sempre per quanto rileva nel presente giudizio, contempla la differente fattispecie del sorgere dell'obbligazione doganale all'importazione in seguito (paragrafo 1) all'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione (oppure, quando si tratti di merce collocata in zona franca o in deposito franco, alla sua irregolare introduzione in un'altra parte di detto territorio).

Agli effetti del detto articolo, poi, l'obbligazione doganale sorge al momento dell'introduzione irregolare dei beni nel territorio doganale (paragrafo 2) e deve intendersi tale, cioè irregolare, l'introduzione effettuata in violazione degli articoli dal 38 al 41 e dell'articolo 177, secondo trattino, del medesimo C.D.C. (come esplicitamente recita l'art. 202, paragrafo 1).

L'irregolare introduzione, quindi, è ricollegata alla violazione delle disposizioni dettate dallo stesso C.D.C. in ordine all'introduzione delle merci nel territorio doganale Comunitario, mediante conduzione delle stesse, senza indugio, all'Ufficio doganale o in una zona franca (art. 38), dalla quale possono essere introdotte in altre parti del detto territorio doganale (art. 177, secondo trattino), salve le ipotesi di caso fortuito o di forza maggiore (disciplinate dal successivo art. 39). L'introduzione deve avvenire nel rispetto delle modalità di presentazione di cui all'art. 40 del C.D.C. che, comunque, ex art. 41, non osta all'applicazione di disposizioni vigenti in merito alle merci trasportate dei viaggiatori o vincolate da un regime doganale senza essere presentate in dogana.

Nell'ipotesi in esame sono debitori (ex art. 202, paragrafo 3): 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, e 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 In deroga all'art. 202, infine, ex art. 206 del C.D.C., non sorge alcuna obbligazione doganale nei confronti di una data merce nel caso in cui l'interessato fornisca la prova che l'inadempienza degli obblighi risultanti dagli artt. dal 38 al 41 e dall'art. 177, secondo trattino, sia dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile della merce per una causa inerente alla sua stessa natura o per un caso fortuito o di forza maggiore ovvero con l'autorizzazione dell'autorità doganale.

Il successivo art. 203, infine, sempre nei limiti di quanto prospettato con i motivi di ricorso, ricollega, anche temporalmente (paragrafo 2), il sorgere dell'obbligazione doganale alla sottrazione della merce al relativo controllo (paragrafo 1).

In tale fattispecie, ex paragrafo 3 del citato art. 203, debitori sono: 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 acquisita 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.

Per mera completezza, sinteticamente, deve infine evidenziarsi che l'obbligazione doganale sorge altresì, ex art. 204 del C.D.C., con l'inadempimento agli obblighi che derivano dalla permanenza in custodia temporanea o dall'utilizzazione di uno speciale regime doganale, ovvero con l'inosservanza di una delle condizioni richieste dal regime vincolato o per la fruizione di un dazio agevolato dipendente dal'utilizzazione della merce. L'obbligazione in esame sorge inoltre al momento del consumo od utilizzazione della merce, in zona franca o in deposito franco, in condizioni diverse da quelle previste dalla normativa in vigore (art. 205 del C.D.C.).

All'esito della sintetica disamina di cui innanzi, quindi, sempre limitatamente a quanto rileva ai presenti fini, deve concludersi che la fattispecie di cui all'art. 201 del C.D.C., alla quale è ricollegato il sorgere dell'obbligazione doganale, presuppone la presentazione della

dichiarazione doganale ed è integrata dall'accettazione di essa con riferimento a merci effettivamente introdotte regolarmente nel territorio doganale Comunitario, cioè, come nella specie, non in violazione delle prescrizioni di cui agli artt. dal 38 al 41 e 177, secondo trattino, dello stesso C.D.C. Esula dalla detta ipotesi, quindi, rientrando il quella di cui al successivo art. 202 C.D.C., il caso di presentazione in dogana di una dichiarazione avente ad oggetto beni diversi da quelli effettivamente importati, dovendo ritenersi mancante la dichiarazione con riferimento a questi ultimi.

Il debitore della detta obbligazione è il dichiarante, quindi il rappresentante indiretto dell'importatore nel caso di presentazione della dichiarazione da parte sua, ex artt. 4, 5 e 201, paragrafo 3, C.D.C. e 199 del Reg. (CEE) n. 2454/1993 del Consiglio, recante talune disposizione d'applicazione del C.D.C., di seguito anche: "D.A.C.". In caso di rappresentanza indiretta, cioè di presentazione della dichiarazione in dogana da parte del detto rappresentante indiretto, è parimenti debitrice la persona per conto della quale è la dichiarazione stessa è presentata (art. 201, paragrafo 3, C.D.C.).

Nel caso in cui la dichiarazione in dogana di cui innanzi, cioè relativa alle merci effettivamente e regolarmente introdotte, sia redatta in base a dati determinanti la mancata riscossione, totale o parziale, dei dazi dovuti per legge, in forza del paragrafo 3, comma 2, del citato art. 201, le persone che hanno fornito detti dati necessari alla stesura della dichiarazione, quindi, deve chiarirsi, i soggetti diversi dal dichiarante, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, possono parimenti essere considerate "debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali".

I successivi articoli 202 e 203 del C.D.C., invece, contemplano, rispettivamente, le differenti fattispecie dell'irregolare introduzione della merce nel territorio doganale, perchè in violazione dei citati artt. dal 38 al 41 e 177, secondo trattino, C.D.C., e della sottrazione della merce al controllo doganale. L'art. 202, quindi, differentemente dall'art. 201, presuppone l'assenza della dichiarazione doganale e l'introduzione in violazione dei citati articoli, mentre l'art. 203, presuppone l'introduzione regolare e la successiva sottrazione al controllo doganale.

Le conclusioni di cui innanzi sono confortate dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ancorchè indirettamente (in quanto, per lo più, inerenti l'art. 202 C.D.C.). Si vedano, ex plurimis: Corte giust., 17/11/2011, C-454/10, Jestel; Corte giust., 02/04/2009, C-459/07; Corte giust., 23/09/2004, C-414/02, Spedition Ulustrans; Corte giust., 03/03/2005, C-195/03, Papismedov e a.; Corte giust., 15/09/2005, C-140/04, United Antwerp Maritime Agencies e Seaport Terminals, nonchè la più recente Corte giust. 25/01/2017, C-679/15, Ultra-Brag AG, in particolare punti nn. 27 e 28 (si vedano in particolare, per la giurisprudenza di questa Corte, Cass. sez. 5, 18/01/2018, n. 1142, in motivazione; Cass. sez. 6-5, 12/04/2017, n. 9433, Rv. 644709-01; Cass. sez. 5, 13/03/2013, n. 6246, Rv. 626045-01; Cass. sez. 5, 23/04/2010, n. 9773, Rv. 612650-01).

2.3. All'esito dell'inquadramento di cui innanzi, deve dunque ritenersi corretta la sussunzione da parte della CTR nell'art. 201 del C.D.C. della fattispecie concretamente accertata.

Essa è difatti caratterizzata dalla presentazione in dogana, da parte del rappresentante indiretto, di dichiarazione contenente un dato (il prezzo delle merci) tale da determinare la mancata

parziale riscossione dei dazi, dovuti per legge, con riferimento a merci effettivamente importate, regolarmente introdotte nel territorio doganale (perchè non in violazione degli art. dal 38 al 41 e 177, secondo trattino, del C.D.C.) e non sottratte al relativo controllo.

Il rappresentante indiretto, ex art. 201, paragrafo 3, del C.D.C., in quanto da considerarsi autore della dichiarazione, in forza degli artt. 4 e 5 C.D.C. e 199 D.A.C., è quindi stato correttamente ritenuto debitore della relativa obbligazione doganale, anche con riferimento alla mancata riscossione parziale dei dazi attribuibile all'indicazione, in dichiarazione da lui presentata, di un minore prezzo dei beni il cui reale valore di transazione avrebbe dovuto accertare.

Deve difetti farsi riferimento ad un operatore accorto ed alla esigibile diligenza qualificata, a norma dell'art. 1176 c.c., ragguagliata alla natura dell'attività professionale esercitata, che implica un obbligo di informazione ma anche di attenta verifica dell'esattezza dei dati dichiarati, strumentali rispetto al corretto espletamento dell'incarico conferito (si veda sul punto, quanto al riferimento ad un "operatore diligente ed accorto", ancorchè in ordine alla fattispecie di cui all'art. 202 C.D.C., Corte giust., 17/11/2011, C-454/10, Jestel, punto n. 22, come anche chiarito, con riferimento all'art. 201 C.D.C., da Cass. sez. 5, 18/01/2018, n. 1142, in motivazione; per l'applicabilità dell'art. 201 C.D.C., anche nei confronti del rappresentante indiretto dell'importatore in procedura semplificata, nel caso di indicazione in dichiarazione di un valore inferiore dei beni si veda, in particolare, Cass. sez. 5, 14/01/2013, n. 9248, in motivazione, oltre che i precedenti in essa citati ed analizzati).

Il reale valore di transazione era peraltro nella specie riscontrabile ed è stato effettivamente riscontrato in base al mero raffronto tra la fattura presentata all'esportazione e la fattura presentata all'importazione e di cui alla dichiarazione in esame. Ne consegue quindi anche l'irrilevanza della circostanza per la quale la non corretta indicazione del dato sia derivata dalla presentazione all'importazione di un fattura di differente importo rispetto a quella presentata all'esportazione (frutto di un falso).

2.4. Ne consegue dunque il rigetto del motivo n. 1 di ricorso, in applicazione del seguente principio di diritto, sancito ex art. 384 c.p.c., comma 1.

"In tema di nascita dell'obbligazione doganale, la fattispecie di cui all'art. 201 del C.D.C. (ratione temporis applicabile) presuppone la presentazione della dichiarazione doganale ed è integrata dall'accettazione di essa con riferimento a merci introdotte effettivamente nel territorio doganale Comunitario, ancorchè con indicazione di un valore inferiore a quello di transazione; per converso, esulano dalla detta ipotesi, rientrando, rispettivamente, in quelle di cui agli artt. 202 e 203 stesso codice, la fattispecie dell'irregolare introduzione della merce nel territorio doganale, in quanto avvenuta senza dichiarazione perchè in violazione degli artt. dal 38 al 41 e 177, secondo trattino, C.D.C., nonchè quella della sottrazione al controllo doganale della merce effettivamente e regolarmente introdotta nel relativo territorio".

2.5. Il rigetto del motivo n. 1 assorbe e, comunque, fonda il rigetto del motivo n. 2, che, come innanzi chiarito, è comunque strutturato considerando, non correttamente, la fattispecie in esame sussumibile nel disposto del'art. 202 del C.D.C..

Trattasi comunque di motivo inammissibile in quanto formulato con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ma in violazione del disposto di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, con conseguente impossibilità per questa Corte di adempiere al proprio compito istituzionale di verificare il fondamento della denunziata violazione.

La doglianza, difatti, avrebbe dovuto essere dedotta non solo con l'indicazione della norma di diritto asseritamente violata (l'art. 2697 c.c.) ma anche mediante la specifica indicazione delle affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata che, motivatamente, il ricorrente avrebbe dovuto assumere in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie e con l'interpretazione delle stesse fornita dalla giurisprudenza di legittimità o dalla prevalente dottrina, così da prospettare criticamente una valutazione comparativa fra opposte soluzioni (ex plurimis, Cass. sez. 6-3, 26/06/2013, n. 16038, Rv. 626926, e le successive sostanzialmente conformi Cass. sez. 4, 12/01/2016, n. 287, Rv. 638395-01, e Cass. sez. 6-5, 01/12/2014, n. 25419, Rv. 633415-01).

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 solo controricorrente (in quanto l'unico intimato costituitosi), che si liquidano, in applicazione dei parametri applicabili ratione temporis, in complessivi Euro 2.500,00, oltre alle spese prenotate a debito.

4. Sussistono altresì i presupposti di cui al D.P.R. 30 maggio 2001, n. 115, art. 13, comma 1 quater (aggiunto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17) per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13 (L. 24 dicembre 2012, n. 228, ex art. 18, in quanto procedimento civile di impugnazione iniziato dal trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della citata L. n. 228 del 2012, cioè a decorrere dal 31 gennaio 2013).

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 2.500,00, oltre alle spese prenotate a debito, dando atto della sussistenza dei presupposti, di cui al D.P.R. n. 115 del 2001, art. 13, comma 1 quater, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso a norme dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 23 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza