Sentenza del 20/03/2019 n. 7790 - 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) - SANZIONI PER LE VIOLAZIONI - IN GENERE Dazi doganali - Sanzione ex art. 303 T.U.L.D. - Erronea indicazione della tariffa - Applicabilità - Limiti - Fattispecie.

Massima:

In tema di dazi doganali, la sanzione ex art. 303 T.U.L.D., prevista per l'irregolare dichiarazione doganale, si applica anche nel caso di erronea indicazione della voce di tariffa, salvo che il dichiarante abbia indicato con esattezza il tipo di merce in transito. (La S.C., in applicazione del principio, ha ritenuto comminabile tale sanzione in una ipotesi nella quale il dichiarante aveva indicato una voce doganale relativa ad un materiale, il teflon, senza indicare la presenza del medesimo nella merce importata).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

A seguito di attività di controllo dello SVAD della Dogana di Venezia, erano sottoposte a revisione dell'accertamento n. (OMISSIS) dichiarazioni di importazione riguardanti le importazioni di merce dichiarata alla voce doganale 7410210010 - fogli e laste di politetrafluoroetilene (teflon) - che ai sensi della regolamentazione comunitaria godevano della sospensione tariffaria a dazio zero.

La merce era descritta, nella documentazione, come (OMISSIS) ((OMISSIS)) senza indicare in particolare la presenza di teflon. L'Amministrazione doganale non riteneva corretta la voce doganale dichiarata, ritenendo invece applicabile la sottovoce 7410210090, con applicazione del dazio, non solo alla luce di quanto indicato sul sito dell'impresa estera produttrice, che descriveva la merce come costituita da resine epossidiche con aggiunta di fibre di vetro, ma anche in forza del fatto che nel corso del 2005 l'importatrice aveva effettuato tre importazioni di prodotti identici a quelli sotto esame classificandoli al TARIC 90 e pagando il dazio nella misura

del 5,2%. In particolare, proprio nelle fatture allegate alle importazioni eseguite nel 2005 erano descritti alcuni prodotti del tutto identici a quello oggetto delle importazioni revisionate.

Parte della merce era sottoposta ad analisi chimica e risultava classificabile alla voce 90 anzichè alla voce 10. L'Erario quindi emetteva i provvedimenti di revisione doganale poi impugnati, irrogando altresì la sanzione di cui all'art. 303 comma 3 TULD per complessivi Euro 17.570,72.

La C. s.r.l. in proprio e in qualità di rappresentante fiscale della I. ltd impugnavano i provvedimenti impositivi di fronte alla CTP di Venezia; il primo giudice accoglieva i ricorsi.

La sentenza di prime cure era gravata dall'Amministrazione doganale di fronte alla CTR del Veneto; il giudice regionale lo rigettava confermando quindi la sentenza impugnata.

L'Amministrazione Doganale ricorre a questa Corte Suprema con atto affidato a due motivi; le società contribuenti resistono con controricorso e hanno presentato ricorso incidentale condizionato, affidato a un motivo articolato in tre sub-motivi, al quale resiste l'Erario con controricorso.

Motivi della decisione

Va preliminarmente esaminata l'eccezione posta in memoria relative al difetto di specificità dei motivi di ricorso; la stessa risulta infondata, in quanto dalla disamina dei mezzi è possibile comprendere sia le censure mosse alla sentenza impugnata, sia le disposizioni di legge delle quali si chiede alla Corte di fare applicazione corretta.

Pertanto, può procedersi all'esame dei motivi di ricorso.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del Reg. CE n. 2813/92-CDC, art. 220, lett. B), anche in riferimento all'art. 2947 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che il dazio sulla merce importata, risultata priva di teflon, non fosse dovuto per essersi l'operatore adeguato, nell'indicare la classificazione della merce ai fini doganali, a precedenti classificazioni della Dogana relative ad importazioni di merci analoghe, dando così illegittimamente rilevanza dirimente a un comportamento passivo dell'Amministrazione.

Il motivo è fondato.

Questa Suprema Corte, ancora di recente, ha confermato come per l'applicazione dell'esimente di cui all'art. 220 CDC, par. 2, lett. b), la semplice buona fede non è sufficiente per impedire il recupero a posteriori; prima fra tutte le circostanze che debbono sussistere vi è infatti l'errore "attivo" delle autorità doganali.

Si è chiarito infatti come (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7702 del 27/03/2013) in tema di imposizione fiscale delle importazioni, l'esenzione prevista dal Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913, art. 220, comma 2, lett. b), (Codice doganale comunitario), che preclude la contabilizzazione "a posteriori" dell'obbligazione doganale in presenza di un errore dell'autorità doganale e della buona fede dell'operatore, intende tutelare il legittimo affidamento del debitore circa la fondatezza degli

elementi che intervengono nella decisione di recuperare o meno i dazi. Per essere applicata, essa richiede un compiuto esame da parte del giudice sulla ricorrenza della buona fede, che va dimostrata dal soggetto che intende avvalersi dell'agevolazione, attraverso la prova di tutti i presupposti necessari perchè resti impedito il recupero daziario: a) un errore imputabile alle autorità competenti; b) un errore di natura tale da non poter essere riconosciuto dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza e diligenza, ed in ogni caso determinato da un comportamento attivo delle autorità medesime, non rientrandovi quello indotto da dichiarazioni inesatte dell'operatore; c) l'osservanza da parte del debitore di tutte le disposizioni previste per la sua dichiarazione in dogana dalla normativa vigente.

Conseguentemente, la CTR nel ritenere operante il disposto sopra richiamato anche in assenza di un agire attivo della Dogana, ha commesso errore di diritto.

Invero, diversamente da quanto si argomenta in memoria da parte delle società contribuenti, ritiene questa Corte che l'avere - in altre operazioni di importazioni - altre Dogane ritenuto applicabile a merci che il contribuente ritiene identiche a quelle per cui è processo la sottovoce TARIC 10 non costituisce certo "errore attivo" nel senso di cui sopra in quanto a fronte delle operazioni stesse, come descritte dalla stessa contribuente, l'Amministrazione non ha espressamente riconosciuto la correttezza di tali operazioni con comportamento attivo, ma semplicemente non ne ha disconosciuto nei termini rimanendo inerte - la correttezza.

Il secondo motivo di ricorso denuncia vizio motivazionale non avendo la CTR illustrato adeguatamente le ragioni in forza delle quali l'errore commesso dalla Dogana in occasione dei due controlli sulla merce doveva ritenersi facilmente riconoscibile ed integrare il presupposto richiesto dall'art. 220 CDC, par. 2, lett. B).

Il motivo risulta inammissibile, ancorchè formulato in modo da risultare in concreto specifico come sopra si è detto; esso è però diretto a colpire per vizio motivazionale una sentenza depositata in data successiva all'11 settembre 2012, operazione non più consentita dal testo dell'art. 360, comma 1, n. 5, che trova applicazione alla fattispecie in esame (la sentenza qui gravata risulta infatti depositata il 6 dicembre 2012).

Conseguentemente, va accolto il primo motivo di ricorso e dichiarato inammissibile il secondo.

L'accoglimento, anche parziale, del ricorso principale, impone quindi l'esame del ricorso incidentale condizionato delle società contribuenti.

Con il primo motivo dedotto, esse denunciano la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, e della L. n. 639 del 1992, art. 17, (recte: D.P.R. n. 633 del 1972) e sesta Dir. CEE, art. 21, art. 81 c.p.c., art. 4, n. 18, e art. 201 Cod. Doganale Comunitario, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver la CTR esaminato nè deciso l'eccezione relativa alla carenza di rappresentanza e al difetto di legittimazione passiva di COM.INT.EL la quale, essendo rappresentante fiscale di ITEQ, era responsabile esclusivamente quanto alla maggior IVA dovuta, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 17, e non anche con riferimento ai maggiori dazi all'importazione contestati.

Il motivo è inammissibile, in quanto la parte che lo propone non trascrive nè richiama, neppure in memoria (ove peraltro tal attività risulterebbe tardiva) identificando e localizzando l'eccezione, gli atti dei gradi del merito nei quali, come asserisce, la stessa sarebbe stato proposta di guisa che questa Corte non può verificarne la tempestività e il difetto di novità. E pertanto non risulta sufficiente, a questi fini, la sola trascrizione delle dichiarazioni doganali, non accompagnata dalla trascrizione o dalla localizzazione del locus processuale nel quale l'eccezione in parola sarebbe stata proposta dalle contribuenti in entrambi i gradi dei giudizi di merito.

Con il secondo motivo, articolato in tre sub-motivi, si deducono la violazione del TULD, art. 303, nonchè del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; tali eccezioni erano proposte sin dal primo grado di giudizio, non sono state esaminate dei giudici del merito in quanto assorbite nelle pronunce che hanno ritenuto non dovuti i tributi e vengono qui riproposte nel caso in cui trovi accoglimento il ricorso principale.

Va precisato che questa Corte ha affermato che i termini adoperati dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 303, comma 1, (qualità, quantità, valore), costituiscono una esemplificazione dell'elemento oggettivo destinato all'importazione e specificamente considerato ai fini del pagamento del dazio e sottointendono la relazione di necessaria corrispondenza sostanziale che deve sussistere tra l'oggetto della dichiarazione doganale e l'oggetto dell'accertamento; poichè nel concetto di "qualità" di una merce rientra qualsiasi caratteristica, proprietà o condizione che serva a determinarne la natura e a distinguerla da altre simili, vi rientra anche l'origine (o la provenienza), in quanto elemento sintomatico delle specificità del prodotto; si è, in particolare precisato che il TULD, art. 303, comma 1, punisce anche la dichiarazione non veritiera sull'origine delle merci, poichè l'origine è elemento distintivo della qualità, coperto dall'interpretazione estensiva (non analogica) della norma sanzionatoria (Cass. civ. Sez. V, 21 aprile 2017, n. 10118; Cass. civ., Sez. V, 20 gennaio 2017, n. 1541; Cass. civ., 27 luglio 2012, n. 13489; Cass. civ., 3 agosto 2012, n. 14030; Cass. civ., 3 agosto 2012, n. 14042; Cass. civ., 14 febbraio 2014, n. 3467; Cass. civ., 29 luglio 2016, n. 15872); tale soluzione, del resto, è coerente con gli orientamenti della Corte di Giustizia, secondo la quale nella materia doganale "la finalità del controllo a posteriori è di verificare l'esattezza dell'origine indicata nel certificato", che costituisce elemento costitutivo del diritto (CGUE, sentenza 15 dicembre 2011, in C-409/10, p. 43 e ss; e sentenza 9 marzo 2006, in C-293/04, p. 32).

Ciò premesso sul piano generale, rileva la Corte come ai fini che ci occupano va verificato se la disposizione in esame trova applicazione anche ai comportamenti dell'operatore che riguardano l'indicazione della voce di tariffa. Il legislatore, allorchè al comma 2, lett. A), ha previsto come causa di esclusione della sanzione l'ipotesi che pur essendo "...errata la denominazione della tariffa...." sia "....stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce...." senza fare alcun cenno all'eventualità che, pur essendo inesatta anche questa, sia possibile evincere la denominazione giusta dai documenti allegati, ha evidentemente voluto tutelare da un lato il pubblico interesse a che le operazioni doganali si possano svolgere con la maggiore sollecitudine possibile (e che i funzionari doganali siano pertanto posti in grado di accertare immediatamente, sulla base di detta denominazione commerciale e senza particolari controlli se ed in che misura le merci siano assoggettate a tributi), e dall'altro l'interesse dei dichiaranti a

non essere soggetti a sanzioni nel (solo) caso di errori che non ledano detto interesse pubblico; e pertanto ha ritenuto che debbano andare esenti da sanzioni solo le dichiarazioni idonee a rendere detti funzionari immediatamente edotti della reale natura delle merci nonostante l'errata denominazione della tariffa; e cioè solo le dichiarazioni riportanti l'indicazione della precisa denominazione commerciale, in quanto solo queste consentono il rapido ed efficiente svolgimento delle operazioni doganali in questione (e consentono di evitare che i funzionari abbiano la possibilità di accorgersi della esatta disciplina applicabile alla merce solo dopo controlli ed indagini come ad es. il controllo della documentazione allegata).

Orbene, nel presente caso, come si osserva correttamente nel controricorso al ricorso incidentale condizionato, non risulta che il dichiarante abbia comunque indicato con esattezza il tipo di merce in transito e conseguentemente (come statuito sia pur risalentemente da Cass. Sez. 3, Sentenza n. 10898 del 01/10/1999) va ulteriormente qui confermato che la sanzione per irregolare dichiarazione doganale, ai sensi del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 303, comma 2, non è dovuta quando, pur essendo errata l'indicazione del codice della tariffa, il dichiarante abbia comunque indicato con esattezza il tipo di merce in transito. Tale speciale causa di esenzione ha natura generale, e quindi trova applicazione sia nelle ipotesi previste dal cit. art. 303, comma 1, (assenza di evasione od evasione inferiore al 5 per cento dell'importo totale del tributo dovuto); sia nelle più gravi ipotesi previste dall'art. 303, comma 3, in parola (evasione superiore al 5 per cento dell'importo totale del tributo dovuto).

Con riferimento alla porzione di motivo con il quale si deduce la violazione del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, la stessa va dichiarata inammissibile in quanto in violazione del principio di autosufficienza, non risulta se ed in quale specifica sede processuale la parte abbia indicato nei gradi del merito gli atti dell'Amministrazione finanziaria reputati rilevanti ai fini della identificazione delle indicazioni alle quali la contribuente si sarebbe conformata.

Infine, la doglianza relativa alla inapplicabilità delle sanzioni in forza del disposto del ricitato D.Lgs., art. 10, comma 3, risulta egualmente infondata.

In primo luogo, va premesso che per giurisprudenza costante di questa Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 440 del 14/01/2015; Sez. 5, Sentenza n. 23845 del 23/11/2016) in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme fiscali, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. L'onere di allegazione della ricorrenza di siffatti elementi di confusione, laddove esistenti, grava sul contribuente.

Pertanto, era onere del contribuente non limitarsi a narrare la sussistenza di indirizzi contrastanti in capo alla Dogana, ma allegare anche in questa sede con rimando preciso, se non con trascrizione in atto, l'indicazione della fonte dalla quale trarre i singoli elementi di confusione (i provvedimenti della Dogana, in concreto, che hanno attribuito in diverse occasioni allo stesso prodotto classificazioni doganali diverse, non bastando a verificare l'identità del

prodotto la sola trascrizione del numero e della data dell'operazione). Conclusivamente, il ricorso incidentale condizionato deve essere integralmente respinto.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo del ricorso principale; dichiara inammissibile il secondo; rigetta il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata relativamente al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sez. staccata di Mestre, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 6 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 marzo 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza