Sentenza del 27/03/2019 n. 8513 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - MODALITA' DI RISCOSSIONE - RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLI - ISCRIZIONE A RUOLO - IN BASE AD ACCERTAMENTI NON DEFINITIVI - IN GENERE Riscossione dazi e diritti doganali in pendenza di giudizio e prima della decisione - Limiti - Esclusione - Fondamento.

Massima:

In tema di riscossione di dazi e diritti doganali, qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e non sia ancora intervenuta la decisione di primo grado, non è preclusa all'Amministrazione finanziaria l'iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto, posto che, da un lato, l'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel prevedere una diversa modulazione dell'ammontare del tributo dovuto in relazione alla progressione dei gradi di giudizio, trova applicazione nella fase "post decisum" e non in quella "ante decisum", mentre, dall'altro, manca, in materia doganale, una norma analoga all'art. 15, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 che, per la riscossione delle imposte dirette sui redditi, limita, a seguito dell'impugnativa, l'importo iscrivibile a ruolo a quello relativo alla "fase amministrativa" del procedimento, ossia dalla notifica dell'atto impositivo sino alla pronuncia in primo grado, tanto più che una limitazione dell'iscrizione a ruolo dell'importo accertato anteriormente alla decisione giurisdizionale, si porrebbe in contrasto con l'art. 244 del Codice doganale comunitario.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. - E. s.p.a. ha impugnato la cartella di pagamento emessa da Padana Riscossione s.p.a. - Agente della riscossione per la provincia di Piacenza - e il ruolo in essa indicato, formato sulla base di un avviso di accertamento suppletivo e di rettifica dell'accertamento n. (OMISSIS) notificato il 28 luglio 2006 dalla dogana di Alessandria alla società, quale coobbligata in solido, avviso non definitivo in quanto giudizialmente impugnato. A sostegno del ricorso ha dedotto, quanto al ruolo: l'illegittimità dell'iscrizione dell'intero dazio accertato per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, nonchè per aver l'ente creditore omesso di fondare il ruolo sulla sentenza

della Commissione tributaria provinciale di Alessandria relativa all'avviso di rettifica; l'inapplicabilità della solidarietà passiva. Quanto alla cartella ha evidenziato la carenza di legittimazione del concessionario che aveva proceduto alla riscossione.

Si sono costituiti in giudizio l'Ufficio delle dogane e il Concessionario della riscossione per la provincia di Piacenza che hanno chiesto il rigetto del ricorso.

La Commissione tributaria provinciale di Alessandria ha respinto il ricorso con sentenza n. 83/06/08, depositata il 23 settembre 2008.

2. - La Commissione tributaria regionale del Piemonte ha respinto sia l'appello della contribuente, con cui si lamentava la carenza di motivazione della sentenza impugnata e venivano riproposti i motivi contenuti nel ricorso introduttivo, sia l'appello incidentale riguardo alla compensazione delle spese del giudizio di primo grado. I giudici del gravame, in particolare, hanno evidenziato che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, non si applica ai dazi doganali ma soltanto alle imposte soggette a riscossione frazionata del D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 15, il cui ambito di applicazione è delimitato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19.

3. - E. s.p.a. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza, affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli si è costituita con controricorso mentre Equitalia Nord s.p.a., pur regolarmente intimata, non ha svolto attività difensiva.

In prossimità dell'udienza, l'Agenzia delle dogane ha depositato una memoria difensiva.

Motivi della decisione

1. - Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 68 e 71, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Parte ricorrente, al riguardo, evidenzia che l'Agenzia delle dogane di Alessandria, in pendenza del giudizio tributario sulla legittimità dell'avviso di rettifica, non avrebbe potuto iscrivere a ruolo l'intero importo preteso. La società contribuente contesta l'affermazione della Commissione tributaria regionale secondo cui il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, non trova applicazione ai tributi doganali (e quindi all'IVA all'importazione, che ne condividerebbe la disciplina sotto questo profilo), ma soltanto alle imposte soggette alla riscossione frazionata D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 15, anche perchè le norme doganali non prevedono alcuna sospensione della riscossione nè alcun frazionamento della stessa in pendenza di giudizio, ma dispongono al contrario che il ricorso non sospende l'esecuzione.

Il criterio che ispira la disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, secondo quanto dedotto in ricorso, consiste nell'ancorare il progredire del potere di riscossione in pendenza di giudizio all'esito di quest'ultimo. Così, in particolare, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che ha dato torto al contribuente, non è ancora riscuotibile l'intero importo preteso ma, al massimo, i suoi due terzi (comma 1, lett. a) e b). Ciò in quanto, sebbene la legittimità dell'atto e la fondatezza della pretesa abbiano ricevuto conferma dal giudice, la decisione di quest'ultimo è ancora soggetta a gravame e quindi a una possibile riforma. Dunque, nei tributi ove la riscossione frazionata non è contemplata, ai quali però l'art. 68, si applica, si

verrebbe a determinare la seguente disciplina nel primo grado di giudizio: 1) prima della sentenza sarebbe legittima la riscossione dell'intero importo preteso, in forza della legge che regola il tributo; 2) dopo la sentenza sfavorevole al contribuente, la fattispecie, ricadendo sotto la disciplina dell'art. 68, legittimerebbe la riscossione solo di una frazione dell'importo (2/3). Risultato, questo, palesemente assurdo. Si dovrebbe pertanto concludere che la disciplina del pagamento del tributo in pendenza di processo implica che, prima della sentenza della Commissione tributaria provinciale non possa riscuotersi che una frazione del tributo inferiore (o al più pari) a quella che può essere riscossa dopo la sentenza che conferma l'atto impositivo e da ciò deriverebbe l'incompatibilità delle norme che dispongono la riscossione provvisoria dell'intero tributo preteso in pendenza del ricorso in primo grado. L'opposta interpretazione (per cui in certi tributi è legittima la riscossione integrale in pendenza di ricorso) si porrebbe in contrasto, da un lato, con l'art. 3 Cost., implicando una ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti che abbiano impugnato gli atti impositivi sulla base della esistenza o meno di disposizioni che prevedono l'esazione frazionata del tributo, dall'altro, con l'art. 111 Cost..

Con il secondo motivo di ricorso ci si duole della violazione e/o falsa applicazione del Reg. CEE del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913 del 1992, artt. 7 e 244, - Codice doganale comunitario (CDC), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Parte ricorrente contesta l'affermazione secondo cui le disposizioni in rubrica deporrebbero, ad avviso della Commissione tributaria regionale, a sostegno della legittimità della riscossione dell'intero importo dei dazi in pendenza di giudizio e, dunque, della inapplicabilità del regime graduale di riscossione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68. Al contrario, la contribuente sostiene che non vi sarebbe alcuna antinomia tra l'art. 244 CDC, da un lato, e il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, dall'altro, non rappresentando il primo un ostacolo all'applicazione del meccanismo di esecuzione frazionata previsto dal secondo durante il processo. Come ha avuto modo di precisare la Corte di giustizia nella sentenza 11 gennaio 2001, causa C-1/99, l'art. 244 CDC, attiene esclusivamente al potere amministrativo di sospensione dell'esecuzione della decisione doganale, rimesso dalla norma "alle sole autorità doganali". Tale disposizione, riguardando i provvedimenti e la tutela amministrativa, opera su di un piano del tutto distinto da quello della tutela giurisdizionale, che segue le regole sue proprie ivi comprese quelle che abilitano il giudice a sospendere, indipendentemente dalla disciplina ex art. 244 cit., l'esecuzione del provvedimento doganale.

1.1. - I primi due motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono infondati.

1.2. - Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, comma 1, nel testo modificato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 29, applicabile ratione temporis - prevede che "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lett. a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto".

Secondo l'orientamento prevalente di questa Corte, la Disp. di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 1, riguardante il pagamento dei tributi in pendenza del processo, facendo riferimento ai soli "casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo", si applica soltanto a quelle imposte per cui le singole leggi prevedono tale forma di riscossione frazionata (Cass. 24 settembre 2015, n. 19015 con riferimento all'imposta comunale sugli immobili in quanto per tale tributo non opera l'istituto della riscossione frazionata - previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, poi abrogato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 37, - sicchè è legittima l'emissione della cartella di pagamento per l'intero anche nel corso del giudizio d'impugnazione del relativo avviso di accertamento; Cass. 30 giugno 2010, n. 15473).

La nozione di "deroga", richiamata dalla norma, comporta, infatti, una relazione tra le fattispecie astratte descritte dalle norme, che si porrebbero altrimenti in conflitto, fondata sul carattere di specialità, venendo la norma derogante a trovare applicazione in un ambito, specifico, più ristretto della norma generale che viene ad essere derogata e che troverebbe altrimenti applicazione anche alla peculiare fattispecie considerata dalla norma dettata in deroga (Cass. 1 ottobre 2014, n. 20670).

Risulta pertanto superata la pronuncia Cass. 31 marzo 2010, n. 7831 richiamata dalla parte ricorrente, in materia di ICI, secondo cui il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, doveva considerarsi norma di contenuto generale, estesa a qualsiasi tipo di tributo, interpretando la proposizione normativa iniziale del comma 1, come previsione derogatoria di eventuali norme tributarie speciali che dettavano - per il frazionamento della riscossione - una disciplina diversa.

1.3. - La disciplina della riscossione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, rimane peraltro circoscritta alla fase post decisum e non può dunque trovare applicazione nella fase anteriore e anche in pendenza del giudizio di primo grado.

Infatti, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (Cass. 13 maggio 2003 n. 7339; Cass. 10 giugno 2011, n. 12791; Cass. 31 ottobre 2014, n. 23321; Cass. 20 gennaio 2017, n. 1501; Cass. 31 ottobre 2018, n. 27803), in materia di imposte dirette, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15, comma 1, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario. Pertanto, quest'ultima disposizione deve ritenersi implicitamente abrogatrice, per incompatibilità, del solo citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 2, (relativo anch'esso alla fattispecie della riscossione gradata in pendenza di giudizio e poi espressamente abrogato dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 37), mentre non esplica alcun effetto nei confronti del medesimo art. 15, comma 1, il quale si riferisce ad un differente ambito di disciplina della riscossione dei tributi.

In tema di riscossione di dazi e diritti doganali, qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e non sia ancora intervenuta la decisione di primo grado, non è precluso pertanto all'Amministrazione finanziaria iscrivere a ruolo gli interi importi dovuti, in quanto, da un lato, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, nel prevedere una diversa modulazione dell'ammontare del tributo dovuto in relazione alla progressione dei gradi di giudizio, trova applicazione nella fase post decisum e non in quella ante decisum, mentre, dall'altro, non vi è, in materia doganale,

una norma analoga al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15, comma 1, che, per la riscossione delle imposte dirette sui redditi, limita, a seguito dell'impugnativa, l'importo iscrivibile a ruolo a quello pertinente alla "fase amministrativa" del procedimento, ossia dalla notifica dell'atto impositivo sino alla decisione in primo grado, tanto più che una limitazione dell'iscrizione a ruolo dell'importo accertato anteriormente alla decisione giurisdizionale, si porrebbe in contrasto con l'art. 244 del codice doganale comunitario (Cass. 1 ottobre 2014, n. 20669).

1.4. - Le norme del Reg. CEE n. 2913 del 1992, convergono tutte a realizzare la riscossione immediata dei diritti doganali (Cass. n. 20670 del 2014): l'art. 7, dispone che le decisioni delle autorità doganali sono "immediatamente applicabili"; l'art. 218 CDC, p. 1, e art. 220 CDC, p. 1, dispongono che la contabilizzazione dei dazi deve avvenire non appena si verificano i presupposti di insorgenza della obbligazione doganale; l'art. 232, p. 1, lett. a), impone agli Stati membri, in caso di inadempimento dell'obbligato nel termine prescritto, di assicurare immediatamente il pagamento del dovuto avvalendosi anche della esecuzione coatta, e l'art. 244, pp. 1 e 2, dispone che il ricorso amministrativo o giurisdizionale "non sospende" la esecuzione del provvedimento impositivo, salvo la facoltà di sospensione disposta nella fase amministrativa dall'autorità doganale (previa puntuale valutazione del fumus boni iuris e del periculum in mora). La asserita irrazionalità della iscrizione a ruolo dell'intero importo ante causam (in quanto l'Amministrazione si esporrebbe comunque all'obbligo di restituzione di 1/3 della somma, autorizzando, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 1, lett. a), la iscrizione a ruolo soltanto dei 2/3 dell'importo accertato, in caso di sentenza di rigetto del ricorso del contribuente) non tiene conto dei diversi esiti, anche stragiudiziali, cui può pervenire la lite senza che venga emessa sentenza che definisca il primo grado di giudizio: una limitazione della iscrizione a ruolo dell'importo accertato, prima che intervenga il presupposto cui la legge ricollega la limitazione quantitativa (decisione giurisdizionale), non trova alcun riscontro nella legge nazionale (TU n. 43 del 1973; D.Lgs. n. 374 del 1990), e collide con le norme del Codice doganale di diritto comunitario (Reg. CEE n. 2913 del 1992): la ipotesi di una "sospensione legale" della esecuzione dell'avviso di rettifica, correlata alla mera introduzione del giudizio tributario, contrasta insanabilmente con il disposto dell'art. 244 CDC, p. 1.

Nè appare ravvisabile, nella ipotesi in cui venga iscritto a ruolo l'intero importo di un avviso di rettifica illegittimo, una dimidiata difesa del contribuente, atteso che le esigenze di tutela derivanti dall'eventuale irreparabilità del pregiudizio subito in conseguenza dell'aggressione - ritenuta illegittima - del proprio patrimonio, bene può essere soddisfatta "ante causam" attraverso le istanze di sgravio dei dazi ai sensi degli artt. 236 e 239 CDC, (sollecitando l'esercizio dei poteri di autotutela della autorità doganale), ovvero attraverso la istanza di sospensione della esecuzione dell'avviso di rettifica (eventualmente garantita da cauzione) di cui all'art. 244 CDC, p. 2, ed ancora in corso di causa con la istanza di sospensione della esecuzione dell'atto impositivo proposta contestualmente al ricorso introduttivo ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47.

Non può, infine, ritenersi decisiva l'obiezione della società ricorrente secondo cui la speciale disciplina doganale (con la possibilità per l'Ufficio doganale di iscrivere a ruolo i diritti doganali accertati anche in pendenza del primo grado di giudizio) determinerebbe un vulnus al principio di eguaglianza (art. 3 Cost.), rispetto ai contribuenti che potrebbero beneficiare, anche nella

"fase amministrativa", di norme limitative dell'importo del tributo iscritto a ruolo, nonchè al principio della ragionevole durata del processo ex art. 111 Cost., tenuto conto, da un lato, che la differente disciplina normativa della riscossione trova giustificazione nella diversità dei presupposti impositivi (cfr. Corte Cost. 464/1999), e che dall'altro non è ben chiaro quale violazione arrechi la riscossione dei dazi doganali alla durata del processo, in ogni caso potendo il contribuente avvalersi, come visto, della tutela cautelare anche in corso di causa.

2. - Con il terzo motivo di ricorso si prospetta la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, e del D.Lgs. n. 112 del 1999, art. 4, (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). La società contribuente contesta il difetto di legittimazione all'emissione della cartella nei propri confronti da parte del concessionario della riscossione, deducendo di non rinvenire il fondamento normativo che legittimerebbe detto concessionario. Essendo il titolare della pretesa impositiva l'Ufficio delle Dogane di Alessandria, il concessionario competente appariva essere il concessionario operante in detto ambito territoriale, e dunque Equitalia Nomos s.p.a. Si evidenzia, al riguardo, che la commissione tributaria regionale ha applicato falsamente alla fattispecie il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, che disciplina la "formazione e contenuto dei ruoli", e non quello della cartella di pagamento. Le regole per la formazione dei ruoli da parte dell'ufficio sono quelle per cui i ruoli sono distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui concessionari operano, e per cui in ciascun ruolo sono inserite le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce. Nella specie, tuttavia, si controverte non sulla corretta formazione del ruolo, ma sulla legittimazione alla formazione della cartella.

2.1. - Il motivo è infondato.

Al di là del difetto di specificità in relazione a quanto prospettato - essendo stata la questione dedotta senza alcun riferimento puntuale ai documenti che consentirebbero di riscontrare quanto eccepito - l'assunto della ricorrente secondo cui la competenza territoriale dell'Agente per il servizio di riscossione, dovrebbe coincidere con la competenza territoriale dell'Ufficio doganale, è priva di qualsiasi fondamento normativo (Cass. n. 20670 del 2014).

Nella disposizione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 1, (come modificato dalla L. n. 311 del 2004, art. 1), secondo cui l'Ufficio accertatore "forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano ", così come nel D.P.R. n. 602 del 1973, art. 24, - che dispone "l'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce...." viene in considerazione, infatti, esclusivamente la relazione tra il domicilio fiscale del contribuente iscritto a ruolo - che deve ricadere in uno dei Comuni ricompresi nell'ambito territoriale di competenza del Concessionario (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, "In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce" - e l'ambito territoriale di operatività del Concessionario).

L'individuazione della competenza del Concessionario (ora Agente) in relazione al domicilio fiscale del contribuente appare del tutto coerente con il sistema della riscossione coattiva dei tributi a mezzo ruolo, e si giustifica in considerazione delle esigenze di speditezza ed efficienza dell'attività amministrativa, tenuto conto che nella fase successiva alla notifica della cartella di

pagamento si instaura un rapporto diretto tra il contribuente e tale organo della riscossione (competente a ricevere i pagamenti ed a rilasciare le relative quietanze; competente ad iniziare la espropriazione), e che apparirebbe pertanto del tutto illogico attribuire tali poteri, come ipotizza la società ricorrente, ad un soggetto territorialmente distante dal luogo in cui risiede il contribuente, come si verificherebbe nel caso di specie atteso che l'Ufficio doganale accertatore è quello di Alessandria, mentre la società ha sede in Provincia di Piacenza.

3. - Il ricorso va pertanto respinto. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al rimborso delle spese processuali sostenute dalla controricorrente, che si liquidano in Euro 7.800,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 22 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza