Sentenza del 22/10/2020 n. 23156 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Massima ufficiale

Tributi erariali diretti - In genere (tributi anteriori alla riforma del 1972) - Tributi doganali (diritti di confine - Dazi all'importazione ed alla esportazione - Diritti doganali) - Dazi all'importazione e all'esportazione - Controversie doganali - In genere controversie doganali - Termine per l'adozione del provvedimento conclusivo - Natura ordinatoria - Fondamento - Conseguenze - Consumazione del potere di accertamento - Esclusione.

Massima:

In materia di controversie doganali, il termine di quattro mesi, previsto dall'art. 68, comma 1, del d.P.R. n. 43 del 1973 per la decisione del Direttore regionale dell'Agenzia delle dogane (già Capo del compartimento doganale) sull'istanza di risoluzione della controversia presentata a norma del precedente art. 66, ha funzione acceleratoria e natura meramente ordinatoria, senza che in senso contrario rilevi, alla luce del principio generale enunciato dall'art. 152 c.p.c. - la disposizione di cui al comma 2 dello stesso art. 68 (peraltro tacitamente abrogata dagli artt. 8 del d.lgs. n. 300 del 1999 e 16, comma 4, del d.lgs. n. 165 del 2001), la quale sanzionava espressamente con la decadenza l'inosservanza, non già del termine assegnato al Capo del compartimento doganale per il deposito della decisione, ma del diverso termine assegnato al contribuente per ricorrere, contro di essa, al Ministro delle finanze; pertanto, il mancato rispetto del suddetto termine quadrimestrale non determina la consumazione del potere di accertamento doganale ma può costituire, eventualmente, elemento valutabile sotto il profilo della responsabilità disciplinare del dirigente e/o della responsabilità da ritardo dell'Amministrazione nella conclusione del procedimento.

CED, Cassazione, 2020

Testo:

FATTI DI CAUSA

1) La Commissione Tributaria Provinciale di Perugia respinse il ricorso proposto da (XXXXX) s.p.a. (autorizzata all'importazione temporanea di olio in regime di perfezionamento attivo) avverso

l'avviso di rettifica dell'accertamento, con invito al pagamento di complessivi Euro 19.629,21, notificatole il 22.6.2010 dall'Agenzia delle Dogane per il recupero dei diritti doganali pretesi in ragione della non appartenenza alla categoria (extravergine) dichiarata di una partita di olio riesportato dalla societa', a scarico parziale di quello equivalente importato dalla Tunisia, risultato olio vergine a seguito di analisi eseguita a campione, il cui esito era stato confermato nel procedimento amministrativo per la risoluzione della controversia promosso da (XXXXX) ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 65, e segg., (TULD).

2) L'appello proposto dalla soccombente contro la decisione e' stato accolto dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, sezione staccata di Perugia, che, con sentenza del 10.10.2013, ha annullato l'avviso impugnato in quanto, nel predetto procedimento amministrativo, la decisione del Capo del Dipartimento delle Dogane era intervenuta oltre il termine - assegnato dal TULD, articolo 68, comma 1, e ritenuto perentorio - di quattro mesi dalla presentazione da parte di (XXXXX) della formale istanza a provvedere.

3) L'Agenzia delle Dogane ricorre per la cassazione della sentenza, con atto affidato a due motivi; (XXXXX) s.p.a. resiste con controricorso illustrato da memoria ex articolo 378 c.p.c., con la quale eccepisce l'avvenuta formazione del giudicato esterno, per essere intervenuta medio tempore sentenza definitiva tra le parti sullo stesso rapporto giuridico e sugli stessi fatti oggetto della presente controversia, in forza di sentenza resa dalla CTR dell'Umbria n. 275/02/2014 divenuta definitiva per mancata impugnazione in data 15.2.2019.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1) L'eccezione di giudicato esterno sollevata da (XXXXX) nella memoria ex articolo 378 c.p.c., e' infondata.

1.1.) Con la sentenza definitiva n. 275/02/014 la CTR dell'Umbria ha annullato l'atto di contestazione delle sanzioni separatamente notificato alla societa', e da questa separatamente impugnato, in conseguenza della medesima verifica che ha dato luogo all'emissione dell'avviso di rettifica oggetto di questo giudizio.

1.2) Cio' precisato, non appare superfluo rilevare, in primo luogo, che qualora i ricorsi separatamente proposti dal contribuente contro l'originario atto impositivo e contro quello di contestazione delle sanzioni si fondino su identiche ragioni di fatto e di diritto, la decisione della controversia riguardante il secondo atto dipende (e' cioe' pregiudicata) dalla definizione di quella riguardante la validita', o meno, del primo, in difetto del quale nessuna sanzione potrebbe mai essere irrogata (sicche' il giudice che ne fosse investito sarebbe tenuto, a rigore, a sospendere il processo, secondo quanto previsto dall'articolo 295 c.p.c.).

1.3) Poiche', viceversa, la validita' dell'avviso di rettifica non dipende dalla validita' dell'atto di irrogazione delle sanzioni, va nella specie escluso che la controversia nella quale e' stata emessa la sentenza definitiva fosse pregiudiziale rispetto alla decisione della presente causa: cio' significa che il giudicato formatosi sull'annullamento delle sanzioni non e' vincolante in questo giudizio.

1.4) Va altresi' escluso che la sentenza definitiva sia destinata, comunque, ad esplicare la sua efficacia sul presente processo per aver deciso su questioni che costituiscono presupposti logicamente e giuridicamente ineliminabili anche della statuizione finale che dovra' in esso essere assunta.

1.5) La nullita' dell'atto di irrogazione delle sanzioni e' stata infatti dichiarata unicamente in ragione del mancato rispetto del termine previsto dal Reg. CEE n. 2568 del 1991, articolo 2, fra la data del prelievo a campione e quella di comunicazione del risultato delle analisi, avendo la CTR ritenuto, in base ad una propria interpretazione della norma esaminata, che detto termine sia perentorio e che la sua violazione pregiudichi, di per se stessa, il diritto di difesa del contribuente, che non potrebbe piu' richiedere le controanalisi.

1.6) Ora, sotto un primo e generale profilo, va osservato che l'esegesi compiuta da un giudice in ordine al significato ed alla portata di una disposizione di legge non puo' mai vincolare altro giudice, neppure nel caso in cui la medesima questione interpretativa sia stata posta in una diversa causa avente ad oggetto il medesimo rapporto giuridico.

Invero, come e' stato gia' affermato da questa Corte, le questioni che riguardano l'applicabilita' di una norma giuridica e la sua interpretazione non sono suscettibili di passare in giudicato autonomamente dalla domanda, o dal capo di essa, cui si riferiscono, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione (Cass. n. 21561 del 20/10/2010).

Tanto basterebbe ad escludere che la sentenza di cui (XXXXX) invoca l'autorita' di giudicato esterno possa far stato fra le parti al di fuori del processo in cui e' stata resa.

1.7) Va peraltro rilevato che, nella sentenza oggi impugnata, la CTR ha si' esaminato la problematica afferente l'interpretazione del Reg. CE cit., articolo 2, comma 4, giungendo alla conclusione della perentorieta' dei termini in esso previsti per l'effettuazione delle analisi e delle controanalisi, ma cio' ha fatto al solo fine di trarne ulteriore argomento a sostegno della tesi, della perentorieta' del diverso termine di cui al TULD, articolo 68, comma 1, sulla quale ha fondato la propria decisione. Si legge infatti ai parr. 6.4.3, 6.4.5 della pronuncia qui impugnata che: "La procedimentalizzazione nel predetto regolamento, articolo 2,...delle modalita' per la verifica... delle caratteristiche organolettiche degli oli di oliva... da parte delle autorita' nazionali, del prelievo dei campioni... della tempistica per il compimento delle analisi e delle eventuali controanalisi... comporta che eventuali violazioni delle disposizioni interne e comunitarie debbano essere sorrette da specifici motivi, pena la loro inammissibilita'. Specificita' che non e' dato rinvenire ne' dalle argomentazioni dell'appellante (XXXXX) ne' dalle controdeduzioni dell'agenzia delle dogane".

In sostanza, con statuizione che non e' stata censurata dall'odierna controricorrente, il giudice d'appello ha escluso che il tema della nullita' dell'avviso di accertamento per violazione dei termini di cui al richiamato Reg. CE n. 2568 del 1991, articolo 2, comma 4, fosse stato devoluto alla sua cognizione.

Ne deriva, a maggior ragione, l'insussistenza di un giudicato esterno costituito dalla sentenza definitiva, con la quale la CTR ha annullato l'atto di contestazione delle sanzioni decidendo in via

esclusiva di una questione estranea al presente giudizio.

2) Si puo' a questo punto procedere all'esame del ricorso.

2.1) Con il primo motivo l'Agenzia delle Dogane denuncia violazione ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 68, (c.d. TULD), in relazione anche alla L. n. 241 del 1990, articoli 2 e 2 bis, per avere la CTR erroneamente ritenuto che il termine di quattro mesi previsto per l'emissione della decisione del Capo del Dipartimento delle Dogane sia perentorio e debba essere rispettato, a pena di nullita' dell'avviso per decadenza dell'Ufficio dal proprio potere impositivo.

2.2) Il motivo e' fondato.

Questa Corte ha gia' affermato che "in tema di dazi doganali, la natura o composizione delle merci presentate alla dogana e' accertabile mediante analisi di laboratorio, i cui risultati sono contestabili dall'operatore con richiesta di ripresa del contraddittorio ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 61, nell'ambito della quale la fase della contestazione puo' svolgersi con la richiesta di intervento dei periti, che da' luogo alla subprocedura delineata dal successivo articolo 65, ovvero senza richiedere la controvisita o l'esame dei periti: in ogni caso, dalla sottoscrizione del verbale decorre il termine previsto dall'articolo 66, per la presentazione dell'istanza di risoluzione della controversia al Direttore regionale dell'Agenzia delle Dogane (gia' Capo del compartimento doganale), il quale adotta un provvedimento motivato nel termine di quattro mesi, da ritenersi ordinatorio, non essendo prevista alcuna decadenza (Cass. n. 28667/018).

2.3) Al principio da ultimo enunciato va data continuita'.

Il TULD, articolo 68, rubricato "Procedimento amministrativo di seconda istanza per la risoluzione di controversie" prevede che: "la decisione del capo del compartimento doganale deve essere emessa nel termine di quattro mesi dalla data di presentazione della formale istanza di cui all'articolo 66, e deve essere subito notificata all'interessato dalla competente dogana.

Avverso la decisione del capo del compartimento doganale e' ammesso ricorso al Ministro per le Finanze; il ricorso deve essere presentato alla dogana competente, a pena di decadenza, entro quaranta giorni dalla notifica della decisione medesima.

Il ricorso di cui al comma 2, unitamente a tutti gli atti della controversia, e' dalla dogana trasmesso al Ministero delle Finanze. Il Ministro decide con provvedimento motivato dopo aver sentito il collegio consultivo centrale dei periti doganali, costituito a norma del successivo articolo.

Decorso inutilmente il termine indicato nel comma 2, si intende accettata la decisione di prima istanza. In tal caso la dogana procede ai sensi dell'articolo 61, u.c.".

2.4) Orbene, la CTR ha desunto la perentorieta' del termine di cui alla Disp. dalla perentorieta' del termine, comma 1, che il comma 2 assegna al contribuente per presentare ulteriore ricorso,

contro la decisione del capo del compartimento doganale, al Ministero delle Finanze; sennonche', a parte l'evidente non equiparabilita' di un termine espressamente previsto a pena di decadenza dalla facolta' di azione con un termine assegnato per il deposito di una decisione, il giudice a quo non ha tenuto conto che i commi dell'articolo 68, successivi al primo, cosi' come il TULD, articoli 69 e 70, (e dunque il procedimento amministrativo di secondo grado in essi disciplinato) sono stati tacitamente abrogati a seguito dell'emanazione del Decreto Legislativo n. 300 del 1999, che, all'articolo 8, ha sancito la piena autonomia delle agenzie (fra cui' quella delle dogane), destinate a svolgere attivita' tecnico-operative di interesse nazionale gia' esercitate da ministeri ed enti pubblici, e sottoposte ai soli poteri di indirizzo e di vigilanza del competente ministero, e del Decreto Legislativo n. 165 del 2001, il cui articolo 16, prevede, al comma 4, che gli atti e i provvedimenti dei dirigenti degli uffici dirigenziali generali (fra i quali vanno annoverati i Direttori Regionali dell'Agenzia gia' Capi dei relativi compartimenti) non sono suscettibili di ricorso gerarchico.

Analogamente, il collegio consultivo centrale dei periti doganali e' stato soppresso dal Decreto Legge n. 223 del 2006, articolo 29, comma 4, convertito dalla L. n. 248 del 2006.

Posto che il procedimento amministrativo di risoluzione della controversia non ha carattere sanzionatorio, ma accertativo, la perentorieta' del termine di cui si discute non puo' neppure desumersi, cosi' come affermato dalla CTR, dai principi generali dell'ordinamento interno (dai quali si ricava, al contrario, stante la previsione dell'articolo 152 c.p.c., che un termine non puo' essere ritenuto perentorio in difetto di un'espressa previsione legislativa); ne' ricorre analogia fra il cit. articolo 68, comma 1, e il disposto del Reg. CE n. 2568 del 1991, articolo 2, comma 4, che attiene ai diversi termini entro i quali vanno compiute le analisi e le eventuali controanalisi.

Il termine in questione non rileva, dunque, ai fini della consumazione del potere di accertamento doganale; si tratta, per contro, di un termine acceleratorio, ovvero assegnato al fine di una sollecita definizione della controversia amministrativa (assimilabile a quelli che il c.p.c., fissa per il deposito dei provvedimenti giurisdizionali), che ha natura meramente ordinatoria e la cui mancata osservanza puo', eventualmente, costituire elemento valutabile sotto il profilo della responsabilita' disciplinare del dirigente e/o della responsabilita' da ritardo dell'amministrazione nella conclusione del procedimento (cfr. anche, con riferimento all'analogo termine previsto dall'articolo 70, prima della soppressione del ricorso gerarchico al Ministro, Cass. Sez. 5, n. 13678 del 12/06/2009).

3) Il secondo motivo di ricorso, che denuncia la violazione e falsa applicazione del Reg.to CEE n. 2568 del 1991, articolo 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e' invece inammissibile, atteso che, come si e' gia' rilevato in sede di esame dell'eccezione di giudicato esterno, le considerazioni svolte dalla CTR circa la perentorieta' dei termini previsti dalla norma suddetta per lo svolgimento delle analisi non integrano un'ulteriore ratio decidendi posta a sostegno della pronuncia di accoglimento dell'appello, suscettibile di autonoma impugnazione.

4) All'accoglimento del primo motivo del ricorso conseguono la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio della causa alla CTR dell'Umbria, in diversa composizione, che liquidera' anche le spese di questo giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza