Sentenza del 29/10/2020 n. 23858 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

La Commissione Tributaria della Lombardia, con sentenza del 24.12.2014, respinto gli appelli (riuniti nel grado) proposti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli contro le sentenze della Commissione Tributaria di Como che, in accoglimento dei ricorsi dell'importatrice (XXXXX) s.r.l. (ora in concordato preventivo) e del suo spedizioniere doganale in rappresentanza indiretta, (XXXXX) s.r.l., avevano annullato gli avvisi di liquidazione di maggiori diritti di confine e i contestuali atti di irrogazione delle sanzioni notificati alle due societa' quali responsabili, in solido, delle violazioni emerse a seguito degli accertamenti compiuti (mancata inclusione dei diritti di licenza nel valore di transazione di merci importate dalla Cina nel periodo 1.7.2009/ 28.12.2011), i cui esiti erano stati trasfusi in un p.v.c. del 3.5.2013, allegato agli atti impugnati senza essere stato in precedenza comunicato alle contribuenti.

La CTR, convivendo la decisione del primo giudice, ha rilevato che la nullita' discendeva dal mancato rispetto del termine dilatorio di 30 giorni, di cui al Decreto Legislativo n. 374 del 1990, articolo 11, comma 4 bis, che deve intercorrere fra la data di consegna o di ricezione del verbale e quella di notifica degli avvisi, al fine di dar modo all'operatore interessato, in ossequio al principio del contraddittorio, di comunicare all'Ufficio le proprie osservazioni e richieste: ha escluso, sotto un primo profilo, che detto termine possa essere derogato, al pari di quanto previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7, qualora ricorrano particolari ragioni d'urgenza, ed ha inoltre affermato che, nel caso, non costituiva ragione d'urgenza la presentazione da parte di (XXXXX) di una domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza, affidato ad un unico, articolato motivo, illustrato da memoria, cui resiste con controricorso (XXXXX). (XXXXX) non ha svolto attivita' difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 - Con l'unico motivo l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 374 del 1990, articolo 11, comma 4-bis, e della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7.

La ricorrente - premesso che il citato articolo 11, comma 4 bis, introdotto dal Decreto Legge n. 1 del 2012, articolo 92, richiama espressamente la norma generale di cui al c.d. "statuto del contribuente", articolo 12, comma 7, e ne ripropone il contenuto sostanziale, con l'unica reale modifica, dettata per evidenti finalita' acceleratorie della procedura di riscossione delle imposte

doganali, della minor durata (30 giorni anziche' 60) del termine dilatorio che deve intercorrere fra la ricezione del verbale da parte del contribuente e la notifica dell'avviso - sostiene che la mancanza, nella prima norma, del riferimento all'"urgenza" quale elemento derogatorio del contradditorio preventivo, esplicitato invece nella seconda, non sarebbe rilevante al fine di escludere che l'urgenza possa essere fatta valere anche in materia doganale. Rileva al riguardo che un'interpretazione meramente letterale del Decreto Legislativo n. 374 del 1990, articolo 11, determinerebbe, paradossalmente, un allungamento dei termini di riscossione rispetto al caso generale previsto dallo statuto del contribuente, articolo 12, e si porrebbe in palese contrasto sia con la ratio del Decreto Legge n. 1 del 2012, articolo 92, sia con l'impianto del Decreto Legge n. 16 del 2012, convertito dalla L. n. 44 del 2012, intitolato "disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, efficientamento e potenziamento delle procedure di riscossione", che, articolo 9, ha introdotto gli accertamenti doganali esecutivi, nell'ottica di migliorare e velocizzare la gestione delle Risorse Proprie comunitarie, sia, infine, con le norme comunitarie che impongono a chiunque la massima attenzione nella gestione di tali risorse. Osserva, ancora, che il Reg. UE n. 150/2000 pone grande rilevanza sul tempestivo accertamento e sulla sollecita riscossione delle entrate in questione e che la Corte di Lussemburgo ha piu' volte affermato che le modalita' e le condizioni previste da ciascuno degli Stati membri per la riscossione degli oneri finanziari comunitari non devono essere meno efficaci di quelle stabilite per la riscossione delle imposte nazionali dello stesso tipo, mentre, escludendo che l'Amministrazione possa procedere alla contestazione immediata in casi di urgenza, l'intento di velocizzare la gestione delle risorse proprie dell'Unione verrebbe frustrato, con conseguente nocumento del principio di effettivita' del recupero dei tributi armonizzati.

Da ultimo, la ricorrente rileva che la domanda di ammissione di (XXXXX) alla procedura di concordato preventivo costituiva valida ragione di urgenza, idonea a legittimare la notifica dell'avviso prima del decorso del termine dilatorio.

2 - Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilita' del ricorso formulata dal controricorrente, atteso che le censure in esso dedotte non riguardano la valutazione dei fatti e del contenuto dell'atto impugnato, ma pongono due questioni di mero diritto, attinenti l'una all'interpretazione del Decreto Legislativo n. 374 del 1990, articolo 11, comma 4 bis, e l'altra all'inclusione, fra le circostanze che escludono la necessita' di instaurazione del contraddittorio preventivo, di una domanda del debitore di accesso al concordato preventivo.

2.1 - La prima delle due censure, che assume valore logicamente preliminare, e' infondata.

2.2 -Il Decreto Legislativo n. 374 del 1990, articolo 11, comma 4-bis, (introdotto dal Decreto Legge 24 gennaio 2012, n. 1, articolo 92, conv. dalla L. 24 marzo 2012, n. 27) prevede: "nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, dopo la notifica all'operatore interessato (..) o dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarita', delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato puo' comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta

ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo articolo 11, comma 5".

La disposizione e' analoga, ma non identica, a quella contenuta nella L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7, (Statuto del contribuente), anch'essa modificata dal citato D.L., articolo 92, comma 2, secondo cui "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente puo' comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non puo' essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con del Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni del Decreto Legislativo 8 novembre 1990, n. 374, articolo 11".

2.3 - Le due norme sono fra loro alternative: l'articolo 12 Statuto del contribuente, comma 7, non assurge a disposizione generale in materia di contraddittorio anticipato, ma si applica alla materia delle verifiche fiscali in loco ("accertamenti conseguenti ad "accessi", "ispezioni" e "verifiche" fiscali nei locali del contribuente": Cass., Sez. U., 9 dicembre 2015, n. 24823) e si affianca alle ulteriori disposizioni che prevedono singole ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale tra ufficio e contribuente, come, ad es., gli inviti a comparire in materia di studi di settore (L. 8 maggio 1998, n. 146, articolo 10, comma 3-bis), ovvero in materia di accertamento sintetico (Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38, comma 7), ovvero, ancora, le comunicazioni preventive dell'ufficio in materia di liquidazione dell'imposta (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36-bis, comma 3) e di controllo formale (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36-ter, comma 4, Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54-bis, comma 3).

Al procedimento di revisione dell'accertamento doganale, come definitivamente chiarito dal periodo finale aggiunto al citato articolo 12, comma 7, si applica invece in via esclusiva il Decreto Legislativo n. 374/1990, articolo 11.

Le novita' introdotte dal Decreto Legislativo n. 1 del 2012 valgono dunque a sottolineare, ed a rafforzare, il rapporto di reciproca specialita' che intercorre fra le due disposizioni (in ragione della diversa tipologia degli accertamenti che esse regolano e della diversa natura dei tributi cui accedono), gia' ritenuto sussistente da questa Corte, che, anche nel regime anteriore alla riforma, ha sempre escluso che il procedimento previsto dallo Statuto del contribuente potesse applicarsi in materia doganale (Cass., Sez. V, 25 gennaio 2019, n. 2175; Cass., Sez. VI, 23 maggio 2018, n. 12832; Cass., Sez. V, 2 luglio 2014, n. 15032).

Tanto basterebbe ad escludere che la mancanza, nel citato D.Lgs., articolo 11, comma 4-bis, del richiamo "a casi di particolare e motivata urgenza" che consentano di emettere l'avviso prima del decorso del termine di 30 giorni dal rilascio all'operatore interessato della copia del verbale delle operazioni compiute, possa essere colmata in via di interpretazione estensiva od analogica della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, (o, se si preferisce, in via interpretazione sistematica

delle due norme, tratta dall'analisi congiunta delle stesse, nonche' di un'interpretazione funzionale, chiamata a dare una risposta alle finalita' che si prefigge il procedimento di revisione dell'accertamento doganale), quasi che fosse dovuta ad una mera dimenticanza del legislatore della novella di cui al Decreto Legge n. 1 del 2012, articolo 92.

2.4.- Va peraltro ricordato che nell'ordinamento interno non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale, ed a pena di nullita' dell'atto impositivo, l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione del contraddittorio endoprocedimentale, mentre, come si e' appena detto, vi sono plurime disposizioni che prescrivono tale obbligo, a condizioni, con modalita' e con effetti differenti, in rapporto a singole e specifiche ipotesi(Cass., Sez. U., Cass., n. 24823/2015, cit.). Viceversa, per i tributi armonizzati, per i quali trova diretta applicazione il diritto dell'Unione, tale obbligo sussiste e la sua violazione comporta l'invalidita' dell'atto (Cass. S.U. n. 24823 del 2015).

In senso contrario alla tesi della ricorrente milita, dunque, anche il rilievo che attraverso l'introduzione, nel citato articolo 11, comma 4 bis, e' stata data specifica attuazione, nella materia doganale, al principio del rispetto del contraddittorio preventivo, sancito, quale esplicazione del diritto alla difesa, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, articolo 41, comma 2; e cio' proprio al fine di superare, se non le forzature, le incertezze interpretative (v. il ricorso alla c.d. "prova di resistenza") cui aveva dato luogo la precedente disciplina del procedimento amministrativo doganale, come prevista al medesimo art., commi 1, 5 - 7, 8, e da valorizzare gli arresti della giurisprudenza unionale (Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, Kamino, C-129/13, 130/13, punto 29; Corte di Giustizia UE, 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, Soprope', C-349/07; Corte di Giustizia, 17 giugno 2010, Commissione vs. Italia, C-423/08, punto 44; piu' di recente, Corte di Giustizia 20 dicembre 2017, Prequ', C- 276/16, punti 61, 63) nei quali si evidenzia come il destinatario di un provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi debba, pena la caducazione del provvedimento stesso, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione.

2.5 - Non appare superfluo, infine, osservare che la necessita' di una rapida riscossione dei tributi doganali e' stata comunque tenuta in conto dal legislatore, laddove ha stabilito in soli 30 giorni la durata del termine dilatorio: l'assegnazione all'operatore interessato di un termine a difesa dimezzato rispetto a quello spettante al contribuente ai sensi della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7, non puo' che derivare dalla considerazione dell'urgenza, assunta cosi' in materia a presupposto generalizzato, ancorche' non determinante a tal punto da consentire una deroga al fondamentale principio del rispetto del contraddittorio preventivo.

Va, in conclusione, enunciato il seguente principio di diritto: nel procedimento di revisione doganale di cui al Decreto Legislativo n. 374 del 1990, articolo 11, comma 4-bis, l'avviso di rettifica dell'accertamento non puo' essere emanato prima del decorso del termine di 30 giorni dalla notifica o dal rilascio all'operatore interessato della copia del verbale delle operazioni compiute; al mancato rispetto di detto termine minimo consegue l'invalidita' dell'avviso, non

trovando applicazione in materia la deroga contemplata dalla L. n. 2 del 2000, articolo 12, comma 7, per i casi di particolare e motivata urgenza.

Il rigetto della censura volta a contestare la prima delle due distinte rationes decidendi sulle quali si fonda la sentenza impugnata comporta l'inammissibilita' della censura che investe l'ulteriore ratio, per difetto di interesse della ricorrente a sentir pronunciare sulla stessa, atteso che la sua eventuale fondatezza non potrebbe comunque condurre all'accoglimento del ricorso.

La novita' della questione trattata giustifica l'integrale compensazione fra le parti delle spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza