Sentenza del 14/01/2020 n. 417 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'odierna ricorrente, in qualità di spedizioniere doganale in regime di rappresentanza indiretta, ha impugnato alcuni avvisi di accertamento suppletivi e di rettifica dell'Agenzia delle Dogane relativi ad alcune importazioni di parti di macchine movimento terra dell'anno 2011 (idler, consistenti in pulegge di tensione di cingoli, e sprocket, consistenti in ruote dentate motrici), per le quali era stata rettificata la voce doganale 8431 49 80 00 con due diverse voci per ciascuno dei due articoli.

La CTP di La Spezia ha accolto il ricorso e la CTR della Liguria, con sentenza in data 20 dicembre 2016, ha parzialmente accolto l'appello dell'Ufficio in relazione alla responsabilità dello spedizioniere quale rappresentante indiretto e coobbligato solidale, rigettandolo in relazione alla riclassificazione della voce doganale. Ha ritenuto il giudice di appello - rigettando il motivo di impugnazione del contribuente, che riteneva illegittima l'imposizione dell'amministrazione ai centri di assistenza doganale in regime procedura domiciliata di dover operare in rappresentanza indiretta (come osservato dalla stessa Dogana con circolare n. 1 del 19 gennaio 2015) - che il contribuente ha "necessariamente" agito quale rappresentante indiretto dell'importatore rispondendo quindi come dichiarante. Nel merito della pretesa doganale, il giudice di appello ha richiamato un'altra pronuncia contestuale, secondo cui la voce indicata dall'Ufficio va riferita agli alberi di trasmissione, volani e pulegge, mentre la voce utilizzata dall'importatore attiene a parti di macchine movimento terra.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio con un unico motivo di ricorso, cui resiste con controricorso parte contribuente, che propone a sua volta ricorso incidentale affidato a due motivi, ulteriormente illustrato da memoria.

Motivi della decisione

1 - Con l'unico motivo del ricorso principale si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 20 Reg. (CEE) del 12 ottobre 1992 n. 2913, nonchè delle Regole generali di interpretazione della Nomenclatura combinata di cui all'All. I Reg. (CEE) 23 luglio 1987 n. 2658, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto di disattendere la riclassificazione delle parti di macchinari oggetto di importazione. Rileva il ricorrente come le Regole generali (nota 2 Sez. XVI delle Note Esplicative) prevedono che le parti di macchine vadano classificate nelle voci particolari, diverse dalla voce della macchina, dovendosi avere riguardo alla voce più specifica. Rileva il ricorrente come le parti in oggetto (pulegge e ruote dentate) abbiano una funzione analoga agli alberi di

trasmissione (inseriti nella voce 8483) e non possono essere considerate quali parti di un escavatore. Valorizza, inoltre, il ricorrente la circostanza che il testo all'epoca in vigore delle sottovoci doganali indicate nell'avviso di rettifica si riferiva espressamente, rispettivamente, a "pulegge" e "ingranaggi e ruote di frizione (...) ruote dentate".

Con il primo motivo di ricorso incidentale parte contribuente denuncia violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 76 Reg. (CEE) n. 2913/1992 (C.D.C.) e al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 40 (T.U.L.D.), nella parte in cui la sentenza di appello ha affermato la responsabilità solidale dello spedizioniere doganale per avere questi agito in regime di procedura domiciliata. Deduce che il D.P.R. n. 43 del 1973, art. 40, consente allo spedizioniere la facoltà di presentare la dichiarazione doganale in rappresentanza diretta dell'importatore, facoltà che non potrebbe ritenersi preclusa ai CAD, quali società di capitali di cui possono essere soci i soli spedizionieri doganali iscritti all'albo professionale. Rileva come la procedura di domiciliazione rappresenti una modalità alternativa rispetto alla presentazione delle merci in dogana, per cui non avrebbe ragion d'essere negare la rappresentanza diretta in caso di procedura domiciliata. Rileva, infine, come gli spedizionieri sarebbero stati indotti ad optare per la rappresentanza indiretta in forza di una illegittima prassi dell'Agenzia delle Dogane italiana, estranea alla disciplina unionale.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 201 e 202 Reg. (CEE) n. 2913/1992 (CDC), nella parte in cui la sentenza ha omesso di riconoscere l'assenza di responsabilità professionale dello spedizioniere doganale. Rileva come nel procedimento di revisione a posteriori non possa prescindersi dal principio di colpevolezza, non potendosi ragionevolmente dedurre che i dati versati nella dichiarazione non fossero corretti.

2 - Il ricorso principale è fondato, anche alla luce dei principi affermati da questa Corte, con sentenze del 28 febbraio 2019, nn. 5916 - 5919.

2.1 - Secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, il criterio determinante per la classificazione tariffaria delle merci deve essere ricercato nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo delle voci della Nomenclatura Combinata (NC) di cui all'Allegato I Reg. (CEE) n. 2658/87 e delle note premesse alle sezioni o ai capitoli di quest'ultima (Corte di Giustizia UE, 5 settembre 2019, TDK-Lambda Germ ny, C-559/18, punto 26; Corte di Giustizia UE, 26 maggio 2016, Invamed Group e a., C-198/15, punto 18). A tal riguardo, le note esplicative della NC possono fornire un importante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci tariffarie, benchè non giuridicamente vincolanti (Corte di Giustizia UE, 5 settembre 2019, loc. cit.; Corte di Giustizia UE, 20 settembre 2018, C.555/17, punto 29).

2.2 - Nello specifico, questa Corte ha ritenuto che per le parti di macchine debba trovare applicazione in via principale la nota 2, lettera a), sezione XVI della Nomenclatura Combinata (NC), che dispone che "le parti consistenti in oggetti previsti da una voce qualsiasi dei capitoli 84 o 85 (escluse le voci 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8485, 8503, 8522, 8529, 8538 e 8548) rientrano nella loro rispettiva voce qualunque sia la macchina alla quale sono destinate", nonchè, in via gradata, la nota 2, lett. b), che prevede che per le parti diverse dalle precedenti, se riconoscibili come destinate esclusivamente o principalmente ad una macchina particolare o a

più macchine classificabili nella stessa voce (anche nelle voci 8479 o 8543) rientrano nella voce afferente a detta o dette macchine (Cass., n. 5916/2019, cit.).

Se ne deduce, pertanto che la regola stabilita dalla lett. a) della nota 2 ha carattere principale e comporta la qualificazione come oggetto autonomo delle parti di macchine, mentre la regola posta dalla lett. b) (che consente di attribuire alla parte meccanica la stessa voce della macchina cui si riferisce) ha carattere sussidiario e presuppone che si tratti di parti diverse da quelle della lett. a) o, comunque, "innominate".

2.3 - Principio conforme, del resto, alla giurisprudenza unionale, ove statuisce che la regola di cui alla nota 2 lett. a) Sez. XVI della NC "si applica quando le parti in esame costituiscono oggetti compresi, in ragione delle loro caratteristiche, in una voce tariffaria specifica rientrante nel capitolo 84 o nel capitolo 85 della NC. In forza di detta regola, le parti di macchine sono classificate in funzione delle proprie caratteristiche come oggetti autonomi nella voce specifica corrispondente a tali oggetti" (Corte di Giustizia UE, 20 novembre 2014, Rohm Semiconductor, C-666/13, punto 40).

La sentenza impugnata, nella parte in cui non ha verificato in base alle caratteristiche e alla funzione svolta se tali merci siano autonomamente classificabili nella voce specifica e, solo nel caso in cui ciò non sia possibile (risultando quindi "innominati"), facendo applicazione del criterio sussidiario della nota 2, lett. b), cit., non si è uniformata a tale principio, per cui va cassata con rinvio. Dovrà, il giudice del rinvio, in ossequio al principio già affermato dalle citate sentenze di questa Corte nn. 5916 - 5919 del 28 febbraio 2019, applicare il criterio principale di cui alla nota 2 lett. a), verificando le caratteristiche essenziali e la funzione svolta dalla merce, sì da farla considerare o meno come oggetto autonomo e, in via gradata, applicare il criterio di cui alla nota 2 lett. b) della Sezione XVI, assegnando (solo in tal caso) prevalenza alla destinazione del bene ad altra macchina.

3 - Il primo motivo del ricorso incidentale, sul quale il ricorrente non ha insistito ulteriormente in memoria, è fondato.

3.1 - Questa Corte ha più volte affermato il principio, secondo cui, ove i Centri di Assistenza Doganale - disciplinati dal D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, art. 1-septies e art. 1-octies, conv. dalla L. 6 febbraio 1992, n. 66, e dal successivo Reg. adottato con D.M. 11 dicembre 1992, n. 549 - abbiano operato in regime di procedura domiciliata, essi hanno agito in regime di rappresentanza indiretta e devono, pertanto, essere considerati dichiaranti ai sensi dell'art. 76 Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913 (C.D.C.), rispondendo quindi in solido con l'importatore di tutte le obbligazioni tributarie che scaturiscono dalle operazioni doganali (Cass., Sez. V, 17 aprile 2013, n. 9248; Cass., Sez. V, 29 maggio 2013, n. 13308). Principio ribadito di recente da Cass., Sez. V, 22 febbraio 2019, n. 5311, ove si afferma che il CAD che agisca in procedura domiciliata agisca per ciò stesso in regime di rappresentanza indiretta e va considerato dichiarante ai sensi dell'art. 76 cit., essendo "l'esistenza delle particolari cautele che la disciplina comunitaria richiede in tema di procedura semplificata a rendere doveroso che il dichiarante, ove utilizzi la procedura semplificata nell'interesse dell'importatore, compia tale dichiarazione in nome proprio, assumendo direttamente su di sè la responsabilità della procedura semplificata" (Cass., Sez. V, 11 settembre 2019, n. 22694).

3.2 - Tale interpretazione merita un ripensamento.

L'art. 76 C.D.C., par. 1, lett. c), prevede, tra le procedure semplificate, il caso che "la dichiarazione delle merci al regime considerato avvenga con l'iscrizione delle merci nelle scritture contabili; in tal caso, l'autorità doganale può dispensare il dichiarante dal presentare le merci in dogana". L'art. 253 Reg. (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454 (D.A.C.), ai parr. 3 e 4, prevede, ulteriormente, che "(3) la procedura di domiciliazione consente di vincolare le merci al regime doganale in questione nei locali dell'interessato o in altri luoghi designati o autorizzati dall'autorità doganale. (4) Qualsiasi persona può chiedere che le sia rilasciata un'autorizzazione per la procedura di dichiarazione semplificata o di domiciliazione, da utilizzare per proprio conto o in qualità di rappresentante, purchè esistano scritture e procedure adeguate che consentano all'autorità doganale di rilascio di identificare le persone rappresentate e di effettuare i controlli doganali appropriati".

Ulteriormente rilevanti sono le disposizioni dell'art. 64 C.D.C., par. 1, secondo cui "fatto salvo l'art. 5, la dichiarazione in dogana può essere fatta da chiunque sia in grado di presentare o di far presentare al servizio doganale competente la relativa merce e tutti i documenti la cui presentazione sia necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata", nonchè dell'art. 64 C.D.C., par. 2, secondo cui "quando l'accettazione di una dichiarazione in dogana implica, per una determinata persona, obblighi particolari, la dichiarazione deve essere fatta da tale persona o per suo conto". Va, infine, fatta menzione dell'art. 5 C.D.C., secondo cui "alle condizioni previste all'art. 64, par. 2, e fatte salve le disposizioni adottate nel quadro dell'art. 243, par. 2, lett. b), chiunque può farsi rappresentare presso l'autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale. La rappresentanza può essere: diretta, quando il rappresentante agisce a nome e per conto di terzi, oppure indiretta, quando il rappresentante agisce a nome proprio ma per conto di terzi".

3.3 - Da tali disposizioni si deduce che l'importatore possa domiciliare direttamente le merci presso i propri locali senza presentarle in dogana, con la sola iscrizione delle merci nelle proprie scritture contabili. Di converso, nessuna delle richiamate disposizioni prevede che l'eventuale intermediario debba operare necessariamente in un particolare regime di rappresentanza, come quella indiretta. Lo stesso citato art. 64 C.D.C., par. 2, prevede che la dichiarazione possa essere presentata da un intermediario ("per suo conto"), ma non limita la scelta al solo regime di rappresentanza indiretta.

A conforto di tale interpretazione si menziona il parere espresso dalla Commissione Europea (EU Pilot 3670/12/TAXUD), secondo cui, ai sensi dell'art. 5 C.D.C., "si può limitare la rappresentanza di qualsiasi altro agente, ma non quella degli spedizionieri doganali. La rappresentanza da parte di uno spedizioniere doganale deve sempre essere consentita, che sia diretta o indiretta".

Vero è che l'art. 40 T.U.L.D. riserva la facoltà di operare in regime di rappresentanza diretta ai soli spedizionieri doganali ("la rappresentanza diretta, limitatamente alle dichiarazioni in dogana, è riservata agli spedizionieri doganali iscritti nell'albo professionale"). Tuttavia, questa facoltà, stante il richiamato quadro normativo unionale, non può non essere estesa ai Centri di Assistenza Doganale, trattandosi di società di capitali costituite obbligatoriamente da soci che

sono a loro volta spedizionieri doganali, iscritti da almeno tre anni all'albo professionale a termini della L. n. 66 del 1992, art. 1-septies, e del D.M. 11 dicembre 1992, n. 549, art. 1.

Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto: "nelle procedure semplificate di domiciliazione il Centro di Assistenza Doganale non deve necessariamente operare in regime di rappresentanza indiretta dell'importatore ma può anche operare in regime di rappresentanza diretta, non potendosi limitare il regime di rappresentanza dei centri di assistenza doganale, costituiti a termini della L. 6 febbraio 1992, n. 66, art. 1-septies, al pari di quella degli spedizionieri doganali a termini del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 40".

La sentenza impugnata non si è attenuta a tale principio e va cassata con rinvio al giudice a quo.

Resta impregiudicato l'accertamento, in concreto, della natura del regime di rappresentanza adottato in concreto dal C.A.D..

4 - Infondato è, invece, il secondo motivo di ricorso, essendo ferma questa Corte nel ritenere che nel procedimento di revisione a posteriori la responsabilità dello spedizioniere è retta dalla dichiarazione doganale, della quale lo spedizioniere in regime di rappresentanza diretta risponde personalmente in quanto dichiarante.

4.1 - Correttamente ha, poi, il giudice del merito escluso la buona fede dell'intermediario ("indipendentemente dalla presenza di una sua eventuale condotta colposa"), per il fatto che la buona fede non si presume ma va provata dal contribuente, non potendo questi invocare se non un errore attivo dell'Autorità doganale. L'esimente della buona fede che consente all'importatore di andare esente da tale maggiore imposizione a termini dell'art. 220 Reg. (CEE) n. 2913/1992, par. 2, lett. b), prescinde, difatti, del tutto dallo stato soggettivo dell'importatore (come ritenuto dal giudice di appello), ossia dalla effettiva consapevolezza circa la veridicità delle informazioni fornite dall'esportatore alle autorità del proprio Stato. Diversamente, è onere del contribuente dimostrare di avere agito secondo uno standard oggettivo di diligenza qualificata, richiesta in ragione dell'attività professionale di importatore svolta, ex art. 1176 c.c., comma 2, per verificare la ricorrenza delle condizioni per il trattamento preferenziale, mediante un controllo sull'esattezza delle informazioni rese dall'esportatore (Cass., Sez. V, 23 maggio 2018, n. 12719), controllo che si estende alla esattezza delle informazioni fornite dall'esportatore allo Stato di esportazione (Cass., Sez. V, 15 marzo 2013, n. 6621). Ove venga data la prova da parte dell'importatore dell'uso della diligenza professionale richiesta, può considerarsi provato il fatto impeditivo della buona fede del debitore doganale (l'importatore), con preclusione del recupero dei maggiori diritti di confine nei suoi confronti, in ossequio al principio di affidamento del debitore circa la fondatezza degli elementi che intervengono nella decisione di recuperare i dazi (Cass., Sez. V, 27 marzo 2013, n. 7702).

4.2 - Il fatto impeditivo della bona fede richiede, poi, la sussistenza della non riconoscibilità dell'errore da parte dell'importatore/dichiarante (ex multis Corte di Giustizia UE, 14 maggio 1996, Faroe Seafood, C-153/94 e 204/94, punto 83; Corte Giustizia UE, 3 marzo 2005, Biegi Nahrungsmittel C-499/03, punto 46, Corte Giustizia UE, 18 ottobre 2007, Agrover, C-173/06, punto 30; Cass., Sez. V, 16 ottobre 2006, n. 22141), sorgendo sempre in capo al debitore in dogana (importatore o dichiarante), l'onere di provare che, facendo uso della diligenza

professionale oggettivamente esigibile secondo l'attività professionale esercitata, tale errore non sarebbe stato riconoscibile, essendo, da un lato, l'errore riconducibile esclusivamente al comportamento dell'autorità doganale competente, dall'altro essendo questo errore oggettivamente non riconoscibile dall'importatore (Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4022).

Non si tratta, pertanto, di una responsabilità oggettiva (come vuole il ricorrente incidentale), ma di una responsabilità professionale che può andare esclusa in forza della allegazione di specifiche circostanze tali da rendere inesigibile il comportamento doverosamente responsabile dell'intermediario. Il secondo motivo di ricorso va, pertanto, rigettato.

Il ricorso principale va, pertanto, accolto, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Liguria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, così come anche va accolto il primo motivo del ricorso incidentale, con rinvio alla CTR della Liguria, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, rigetta il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Liguria in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 2 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 gennaio 2020

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza