Sentenza del 16/03/2020 n. 7260 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 147/34/13 del 03/07/2013 la Commissione tributaria regionale della Campania (hinc CTR) respingeva gli appelli riuniti proposti dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli avverso la sentenza n. 280/18/12 della Commissione tributaria provinciale di Napoli (hinc CTP), che aveva accolto il ricorso di R.F. nei confronti di tre atti di contestazione sanzioni per dazi non integralmente corrisposti relativamente ad una importazione di merce avvenuta nell'anno 2008.

1.1. Il giudice di appello premetteva che: a) gli atti di contestazione scaturivano da un'importazione di merce avvenuta con l'ausilio dello spedizioniere C.T., merce il cui valore veniva rettificato al rialzo dall'Agenzia delle dogane, con comminatoria di specifiche sanzioni nei confronti di quest'ultimo, in ragione della sua qualità di rappresentante diretto dell'importatore; b) la CTP accoglieva il ricorso dello spedizioniere; c) la sentenza della CTP era impugnata dall'Agenzia delle dogane.

1.2. La CTR motivava il rigetto dell'appello proposto dall'Ufficio evidenziando che: a) non sussistevano i presupposti per l'insorgenza dell'obbligazione doganale in capo allo spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore, essendo egli tenuto a svolgere un controllo solo documentale ("corrispondenza tra la dichiarazione che egli fa alla dogana e la situazione oggettiva risultante dalla documentazione fornita dall'imprenditore") e dovendo imputarsi la responsabilità per il pagamento dei diritti doganali solo in capo alla persona nel cui nome è stata effettuata la dichiarazione; b) ne conseguiva che il (Testo unico sulla legge doganale - TULD) D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 41, comma 2, era incompatibile con la disciplina comunitaria e doveva essere disapplicato.

2. L'Agenzia delle dogane impugnava la sentenza della CTR con tempestivo ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

3. C.T. resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va pregiudizialmente evidenziato che il ricorso non può ritenersi inammissibile ai sensi dell'art. 360 bis c.p.c., in quanto, come si vedrà meglio nel prosieguo, sulla responsabilità dello

spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore non può dirsi sussistente un orientamento consolidato in seno alla S.C..

1.1. Le ulteriori eccezioni di inammissibilità formulate da parte controricorrente riguardano i singoli motivi e saranno trattate con riferimento a questi.

2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane deduce violazione e falsa applicazione del (Testo unico sulla legge doganale - TULD), D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 41, comma 2, e art. 56, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che la decisione è stata assunta con riferimento a disposizioni non più vigenti.

3. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 201, p. 3, CDC, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che la figura del debitore doganale va estesa a qualunque soggetto abbia partecipato all'operazione doganale, a prescindere dalla sua qualificazione giuridica e, dunque, nella specie, anche all'odierno controricorrente.

4. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane deduce violazione e falsa applicazione della L. 25 luglio 2000, n. 213, art. 2, commi 6 e 7, e 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando l'erroneità della sentenza della CTR nella parte in cui fonda l'inesistenza del presupposto dell'obbligazione doganale in capo allo spedizioniere nell'attività di controllo solo documentale di quest'ultimo, mentre invece lo stesso risponde della diligenza posta in essere nell'espletamento della sua attività di verifica e certificazione.

5. Con il quarto motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 10 (rectius 11) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che la responsabilità dello spedizioniere deriva direttamente anche dalla generale disciplina dettata in materia di sanzioni amministrative.

6. I motivi primo, secondo e terzo sono ammissibili, diversamente da quanto ritenuto da parte controricorrente, involgendo l'esame di questioni di diritto e non di fatto, e possono essere esaminati congiuntamente, implicando l'esame della medesima questione sotto differenti profili. Detti motivi sono, peraltro, infondati per le considerazioni che seguono.

6.1. Ai sensi dell'art. 5, p. 2, CDC (applicabile ratione temporis) e dell'art. 40 TULD, comma 1, la dichiarazione doganale può essere fatta personalmente dall'importatore ovvero a mezzo di un rappresentante diretto o indiretto. La rappresentanza è diretta quando il rappresentante agisce a nome e per conto di terzi, indiretta, quando il rappresentante agisce a nome proprio ma per conto di terzi. Mentre la rappresentanza indiretta è libera, la rappresentanza diretta implica l'iscrizione in un apposito albo professionale istituito con la L. 22 dicembre 1960, n. 1612 ed il puntuale rispetto della disciplina prevista dalla legge medesima e dalla successiva L. n. 213 del 2000.

6.1.1. Dal combinato disposto degli artt. 201, p. 3, e 4, punto 18, CDC e in correlazione con l'immissione di merci in libera pratica per effetto della sequenza procedimentale prevista dagli artt. 38 ss. CDC (trasporto delle stesse presso gli uffici doganali o zone franche e presentazione

in dogana), l'obbligazione doganale sorge con la dichiarazione, quale effetto della indicazione di un determinato regime doganale in essa contenuto, e si lega soggettivamente all'autore della dichiarazione, indipendentemente dal rapporto che il dichiarante abbia con la merce (cfr. Cass. n. 5560 del 26/02/2019).

6.1.2. Ne consegue che la responsabilità, oltre a sorgere in capo all'importatore, involge anche il rappresentante indiretto di quest'ultimo, il quale risponde in quanto dichiarante, laddove il rappresentante diretto rimane, normalmente, estraneo alla fattispecie impositiva (posto che il dichiarante in questo caso è il rappresentato), a conferma che l'obbligazione doganale è legata al ruolo di dichiarante, ovvero di autore della dichiarazione doganale (così Cass. n. 5560 del 2019, cit.; cfr. Cass. n. 9773 del 23/04/2010; Cass. n. 7720 del 27/03/2013; Cass. n. 9270 del 17/04/2013; Cass. n. 6129 del 01/03/2019).

6.1.3. La centralità della figura del dichiarante è confermata anche dall'art. 5, comma 4, del regolamento (CEE) n. 2913/1992, secondo cui "la persona che non dichiari di agire a nome o per conto di un terzo o che dichiari di agire a nome o per conto di un terzo senza disporre del potere di rappresentanza è considerata agire a suo nome e per proprio conto". Conseguentemente, la mancanza di prova dei poteri di rappresentanza, la mancata risposta a una contestazione da parte dell'Ufficio o l'assenza di dichiarazione comporta la presunzione che il dichiarante abbia agito quale rappresentante indiretto e, come tale, quale dichiarante.

6.1.4. Peraltro, una responsabilità del rappresentante diretto dell'importatore può sorgere, ai sensi dell'art. 201, p. 3, seconda proposizione, CDC solo nei limiti in cui egli abbia fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione pur essendo o dovendo ragionevolmente essere a conoscenza della erroneità dei dati medesimi. In tale ipotesi, nella visione sostanzialistica che ispira Codice doganale comunitario e, in generale, tutto il diritto della UE, avendo fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione doganale, il rappresentante diretto partecipa in qualche modo della dichiarazione dell'importatore e, quindi, può essere considerato debitore, "in conformità delle vigenti disposizioni nazionali".

6.2. Diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'obbligazione doganale sorga per effetto della inosservanza della normativa doganale, ossia in caso di introduzione irregolare (art. 202 CDC), di sottrazione al controllo doganale (art. 203 CDC) e delle altre ipotesi previste dal Codice doganale (artt. 204 e 205 CDC). In questo caso, l'obbligazione doganale emerge non per effetto della presentazione di una dichiarazione, poi rivelatasi erronea, ma a causa del verificarsi di alcuni fatti (introduzione di merci senza dichiarazione doganale, dichiarazione riguardante merci del tutto diverse da quelle effettivamente importate, sottrazione al controllo doganale, inosservanza di obblighi previsti dalla normativa doganale per i regimi speciali, ecc.), che inducono una presunzione legale di immissione al consumo delle merci medesime.

6.2.1. In dette ipotesi, l'obbligazione doganale è legata al verificarsi di un fatto, configurandosi una importazione di merci che prescinda dalla esistenza di una valida dichiarazione doganale. Invero, l'introduzione della merce non ha rispettato le fasi contemplate dall'art. 38, n. 1 e art. 40 CDC (Cass. n. 5159 del 01/03/2013), ossia conduzione/trasporto all'ufficio doganale e presentazione in dogana (cfr. CGUE 25 gennaio 2017, causa C-679/15, UltraBrag AG, punto 20;

Cass. n. 5560 del 2019, cit.; Cass. n. 15777 del 23/06/2017; Cass. n. 10033 del 20/04/2017; Cass. n. 8240 del 30/03/2017).

6.2.2. Più in particolare - e con specifico riferimento a situazioni che maggiormente possono coinvolgere lo spedizioniere - sono debitori:

a) ai sensi dell'art. 202, p. 3, CDC, la persona che ha proceduto alla introduzione irregolare (cioè, quella che normalmente avrebbe dovuto svolgere le operazioni di sdoganamento e adempiere gli obblighi del dichiarante in dogana), nonchè le persone che hanno partecipato a detta introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare e le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere - allorquando l'hanno acquisita o ricevuta - che si trattava di merce introdotta irregolarmente (cioè le persone che, sebbene non siano tenute a procedere alle operazioni di sdoganamento in forza delle disposizioni del CDC, sono state nondimeno coinvolte nell'introduzione irregolare, sia prima, sia immediatamente dopo la stessa: cfr. CGUE 25 gennaio 2017, ult. cit., punti 21 e 22; Cass. n. 9433 del 12/04/2017; Cass. n. 5159 del 2013, cit.);

b) ai sensi dell'art. 203 CDC, la persona che ha provveduto alla sottrazione della merce presentata in dogana. In tale ipotesi, "costituisce sottrazione di una merce al controllo doganale (..) qualsiasi ritiro, non autorizzato dall'autorità doganale competente, di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato, a prescindere dall'intenzionalità dello stesso" (così Cass. n. 29535 del 16/11/2018, che richiama CGUE 18 maggio 2017, causa C-154/16, Latvij as Dzelzcelp. VAS, punto 42, e CGUE 11 luglio 2013, causa C273/12, Harry Winston, punti 30 e 33).

6.3. Venendo al diritto interno, va subito evidenziato che la L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 28 ha definitivamente abrogato, a far data dal 15/05/1998, l'art. 41 TULD (che prevedeva, al comma 2, la responsabilità sussidiaria dello spedizioniere a seguito di rettifica dell'accertamento), già ritenuto incompatibile con il CDC fin dalle operazioni effettuate in epoca successiva al 01/01/1989 (Cass. n. 9777 del 18/06/2003; Cass. n. 14312 del 26/09/2003; Cass. n. 3623 del 20/02/2006).

6.3.1. Residua, con riferimento al rappresentante diretto dell'importatore, la L. n. 213 del 2000, art. 2, comma 6, per il quale "in ordine alla regolarità, veridicità e completezza dei dati, nonchè alla idoneità e validità dei documenti allegati, gli spedizionieri doganali e gli altri soggetti di cui al comma 2, se erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, rispondono solidalmente del pagamento del tributo".

6.3.2. Tale disposizione non può che essere inserita ed interpretata nel quadro del diritto unionale applicabile ratione temporis. Ne consegue che lo spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore è responsabile, in solido con quest'ultimo, dei dazi non corrisposti:

a) in caso di regolare dichiarazione doganale, unicamente nell'ipotesi prevista dall'art. 201, p. 3, seconda proposizione, CDC e, cioè, quando lo stesso spedizioniere abbia fornito i dati o i documenti necessari alla stesura della menzionata dichiarazione e sia consapevole, o avrebbe dovuto esserlo, della erroneità di quei dati o dell'invalidità di quei documenti;

b) in caso di assenza della dichiarazione doganale (ovvero di importazione di merce diversa da quella dichiarata, ipotesi equiparabile all'assenza di dichiarazione), ove abbia introdotto la merce irregolarmente (o collaborato alla sua introduzione) ovvero sottratto la stessa al controllo doganale (ovvero collaborato alla sua sottrazione) essendo a conoscenza (o dovendolo essere) della sua introduzione irregolare o della sua sottrazione al controllo doganale, secondo quanto previsto dagli artt. 202 e 203 CDC.

6.3.3. In particolare, con riferimento alla ipotesi sub a) di cui al paragrafo che precede, va evidenziato che la violazione, da parte del rappresentante diretto, dell'obbligo, previsto dalla L. n. 213 del 2000, art. 2, comma 6, di controllare la regolarità, veridicità e completezza dei dati, nonchè l'idoneità e la validità dei documenti allegati alla dichiarazione, si traduce in una responsabilità solidale al pagamento del tributo, per violazione degli obblighi professionali gravanti sullo spedizioniere, solo nel caso in cui la dichiarazione doganale si sia rivelata erronea (e, pertanto, oggetto di rettifica) in ragione della invalidità, irregolarità, inidoneità o incompletezza dei dati e dei documenti forniti dallo stesso spedizioniere e in base ai quali è stata redatta la dichiarazione. Non può, invece, configurarsi alcuna responsabilità solidale del rappresentante diretto che si sia limitato a depositare una dichiarazione utilizzando i dati e allegando i documenti forniti dall'importatore.

6.3.4. La prova della responsabilità solidale dello spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore è, ovviamente, a carico dell'Amministrazione doganale e può essere fornita anche a mezzo di elementi presuntivi, secondo la generale previsione dell'art. 2729 c.c..

6.4. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di diritti di confine e in caso di dichiarazione della merce regolarmente presentata presso gli uffici doganali ai sensi dell'art. 201 CDC, lo spedizioniere che opera come rappresentante diretto dell'importatore, non è obbligato, in solido con quest'ultimo, al pagamento dei dazi doganali dovuti a seguito della rettifica dell'accertamento, laddove si sia limitato a depositare la dichiarazione predisposta dall'importatore, allegando i documenti da quest'ultimo consegnatigli. Si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti, qualora l'Amministrazione doganale dimostri che egli stesso abbia fornito dati dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità ovvero abbia allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata".

6.5. Applicando il superiore principio di diritto al caso di specie, che concerne una ipotesi in cui la dichiarazione è stata regolarmente presentata e, quindi rettificata, deve rilevarsi che la CTR ha escluso la responsabilità dello spedizioniere per il semplice fatto che egli abbia pacificamente agito in nome e per conto dell'importatore e, quindi, in rappresentanza diretta dello stesso.

6.6. A fronte di tale accertamento del giudice di appello, l'Agenzia delle entrate non ha dedotto nè allegato che la responsabilità solidale di C.T. potesse comunque configurarsi per l'avere egli, in violazione degli obblighi di diligenza professionale su di lui gravanti, fornito dati irregolari, incompleti o non veridici o allegato documenti inidonei o invalidi, atti e documenti necessari alla corretta predisposizione della dichiarazione doganale.

6.7. Ne consegue l'esclusione di qualsiasi responsabilità dell'odierno controricorrente e, quindi, anche l'inapplicabilità nei suoi confronti delle sanzioni previste dalla legge.

7. Il quarto motivo, che attiene all'applicabilità della previsione generale del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, resta assorbito.

8. In conclusione, il ricorso va rigettato, con compensazione delle spese di lite in ragione della novità della questione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese di lite.

Così deciso in Roma, il 27 novembre 2019.

Depositato in cancelleria il 16 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza