Sentenza del 27/04/2021 n. 11029 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 3288/9/2017, depositata il 20 luglio 2017, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dalla G.T.I. -Gxxxx Txxxxx Ixxxxxx- s.r.l. e rigettava l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio locale, avverso la sentenza n. 60/4/2016 della Commissione Provinciale Tributaria di Como, che aveva parzialmente accolto il ricorso della G.T.I. contro l'avviso di rettifica per accise sugli alcolici ed I.V.A. 2004 nonché contro il correlato provvedimento di irrogazione di sanzioni.

La C.T.R., per quanto in questo giudizio rileva, osservava in particolare che:

-la G.T.I., quale spedizioniere, aveva svolto attività connesse (spedizione) all' importazione di bevande alcoliche dalla Svizzera per conto della A. s.r.l. e che da questa attività erano derivati gli atti impugnati;

-che la G.T.I. come "rappresentante indiretto" ("dichiarante" in dogana) della società importatrice poteva essere chiamata a rispondere delle pretese fiscali e sanzionatorie dell' Agenzia delle Dogane nei confronti di detta società soltanto se fosse stata consapevole delle irregolarità contestate a quest'ultima ovvero ne avrebbe dovuto avere la consapevolezza;

-che tuttavia tale circostanza soggettiva non era stata comprovata dall'agenzia fiscale e che non vi era stata nessuna compartecipazione della G.T.I. alla precedente esportazione delle merci de quibus;

-che ne derivava perciò l'assenza di un titolo costitutivo di responsabilità obbligatoria solidale per le accise a carico dello spedizioniere e che ciò implicava altresì l'infondatezza della correlata pretesa sanzionatoria;

-che tale affermazione doveva essere estesa anche all'I.V.A. pretesa dall'Agenzia delle Dogane, trattandosi di un "tributo interno" e non di un "diritto di confine".

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Dogane deducendo tre motivi.

Resiste con controricorso la società contribuente, che successivamente ha depositato due memorie illustrative.

Con ordinanza in data 1 ottobre 2019 questa Corte ha disposto la trattazione della causa in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

In via preliminare deve affermarsi l'infondatezza dell'eccezione, sollevata dalla controricorrente, di inammissibilità dei motivi di ricorso, in quanto attingenti il *meritum causae,* trattandosi per contro di mezzi correttamente formulati ed articolati come vizi della sentenza impugnata per violazione di legge.

Con il primo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente denuncia la violazione degli artt. 201, Reg. CEE n. 2913/1992, 34 TULD, poiché la C.T.R. ha affermato che tali disposizioni legislative comportano l'esclusione della responsabilità della G.T.I. per le imposte di cui all'atto impositivo impugnato e per le relative sanzioni.

La censura è fondata.

L'art. 201 del C.D.C. applicabile *ratione temporis* alla fattispecie concreta in giudizio (Reg. CEE n. 2913/1992) e nella parte che qui rileva, prevedeva che « l. *L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito :*

a) all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a Dazi all'importazione, oppure b) al vincolo di tale merce al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione.

2. *L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.*

3. Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana».

Nel caso di specie è pacifico in fatto che la G.T.I. ha assunto la veste di "dichiarante" (in dogana) e perciò risulta indubbio che la stessa abbia, per ciò solo, assunto la titolarità passiva delle obbligazioni tributarie connesse all'importazione *de qua.*

Va perciò senz'altro dato seguito al principio di diritto che «Lo spedizioniere che sia anche rappresentante indiretto dell'importatore risponde in solido con quest'ultimo dell'obbligazione doganale per il semplice fatto di avere presentato la dichiarazione, atteso che il combinato disposto degli artt. 201, comma 3, e 4, n. 18, del Regolamento n. 2913/92/CEE prevede specificamente la responsabilità sia di chi, come lo spedizioniere rappresentante indiretto, fa la dichiarazione in dogana a nome proprio, sia dell'importatore, per conto del quale la dichiarazione è fatta» (Cass., n. 17496 del 28/06/2019, Rv. 654694- 01).

Nel caso che occupa non ha di contro alcun rilievo la previsione di cui all'art. 201, par. 3, seconda parte, dello stesso C.D.C. posta dalla C.T.R. lombarda a fondamento della propria statuizione di esclusione della responsabilità (solidale) della G.T.I. per le accise.

Tale ulteriore disposizione normativa infatti riguarda «le *persone che hanno fornito detti dati necessari alla stesura della dichiarazione, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a*

conoscenza della loro erroneità, possono parimenti essere considerate debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali» e quindi sicuramente non è applicabile nel caso di specie, che concerne la responsabilità -propria- del "dichiarante" e non di tali altre persone.

Peraltro, diversamente da quanto sostiene la difesa della controricorrente, nemmeno risulta applicabile la disposizione dell'art. 202, C.D.C. in detta versione "temporale", poiché la medesima si riferisce all'ipotesi, ben diversa da quella in esame, in cui la merce non sia stata presentata in dogana, dovendosi così intendere l'espressione "introduzione irregolare", utilizzata appunto in tale enunciato.

Infatti nella seconda parte del primo comma della disposizione *de qua* è previsto che tale espressione deve essere necessariamente ed esclusivamente riferita a *«qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41* e *dell'articolo 177* , *secondo trattino»* ossia ai casi di mancata presentazione delle merci in dogana.

Quanto poi all'estensibilità di dette previsioni del C.D.C. vigenti *ratione temporis* all'obbligazione tributaria per le accise, basti ricordare che ai sensi dell'art. 2 del T.U.A. (nella versione anch'essa applicabile *ratione temporis), «1. Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o della importazione.*

2. *L'accisa* e' *esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato.*

Si considera immissione in consumo anche:

c) la fabbricazione o l'importazione, anche irregolare, avvenuta al di fuori di un regime sospensivo.

Appare perciò indubbio che, nel caso di specie, il fatto generatore dell'imposta e della sua esigibilità si sia realizzato con l' importazione delle merci *de quibus* e dunque, per le considerazioni che precedono, del relativo pagamento deve ritenersi solidalmente coobbligata anche la controricorrente.

Con il secondo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione dell'art. 70, comma 1, D.P.R. 633/1972, poiché la C.T.R. ha comunque escluso che la responsabilità solidale della G.T.I. potesse estendersi alla pretesa erariale riguardante I'IVA, in quanto "tributo interno".

La censura è fondata.

Diversamente da quanto opinato dal giudice tributario di appello, deve infatti affermarsi che del pagamento dell'I.V.A. all'importazione risponde non soltanto l'importatore, ma anche solidalmente il suo rappresentante indiretto, che abbia presentato la dichiarazione doganale, stante la previsione di cui all'art. 201, par. 3, C.D.C. (giurisprudenza di legittimità costante: da ultimo Cass. n.31611/2019, confermativa, tra le altre, di Cass. nn. 9455/2018,19749/2014, 7720/2013).

L'obbligazione per I'I.V.A. all'importazione infatti deve sicuramente ricomprendersi tra gli oneri doganali (ancorchè non sia classificabile come "diritto di confine") e pertanto deve essere

accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo ossia il fatto dell'importazione.

Pertanto che l'I.V.A. Doganale" sia equiparabile a quella "interna", non implica affatto che la prima non sia dovuta secondo il modulo attuativo suo proprio ossia quello previsto dall'art. 70, D.P.R. 633/1972 e della quale sicuramente risponde il dichiarante doganale secondo la citata previsione del C.D.C.

Del resto ciò deriva anche dalla previsione di cui all'art. 201 della direttiva IVA (2006/112/CE), secondo il quale *«All'importazione I'IVA è dovuta dalla* o *dalle persone designate* o *riconosciute come debitrici dallo Sato membro d'importazione»,* in raccordo con quella di cui all'art. 34, TULD secondo il quale *«Si considerano "diritti doganali" tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di legge, in relazione alle operazioni doganali»* e quindi dal collegamento tra queste disposizioni, unionale ed interna, con quella di cui all'art. 201, par. 3, C.D.C.

Né, come sostiene la difesa della controricorrente, ha incidenza la "proprietà" della merce importata al fine della "titolarità passiva" dell'I.V.A., trattandosi nel caso di specie non di responsabilità fiscale principale, bensì solidale e dovendosi in questo senso distinguere il "soggetto passivo" dell'imposta secondo il sistema dell'imposta stessa (sicuramente e solo l'importatore), dal contitolare dell'obbligazione per lo specifico titolo di responsabilità azionato dall'Agenzia delle Dogane quale fatto costitutivo della propria pretesa creditoria nei confronti della G.T.I. (spedizioniere dichiarante in dogana).

Con il terzo motivo -ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc.civ.- la ricorrente si duole della violazione dell'art. 5, D.lgs. 472/1997, poiché la Commissione Tributaria Regionale, in dipendenza della affermazione dell'insussistenza dell'obbligazione solidale della G.T.I. per le accise, ne ha escluso altresì la responsabilità per le relative sanzioni irrogate con l'atto di contestazione anch'esso impugnato.

Tale motivo, che poi era oggetto di specifica censura alla sentenza della C.T.P. proposta dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio locale, con l'appello incidentale, rimane assorbito dall'accoglimento del primo motivo del ricorrente e dovrà formare oggetto del giudizio di rinvio, unitamente alle questioni dichiarate assorbite dalla sentenza impugnata.

In conclusione, accolto il primo ed il secondo motivo del ricorso, assorbito il terzo motivo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR per nuovo esame ed anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbito il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, 12 novembre 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza