Sentenza del 15/12/2021 n. 40142 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Dogane notificava a G. C., spedizioniere doganale, un avviso di contestazione ed irrogazione sanzioni, ritenendolo corresponsabile, unitamente alla ditta importatrice, dell'inesatta dichiarazione di valore della merce importata (nella specie n. 421 colli di tute sportive); in particolare l'Ufficio aveva riscontrato una difformità di valore tra la copia della fattura esibita in Dogana all'atto dell'importazione e quella originale successivamente inviata dalla competente autorità cinese.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli accoglieva il ricorso. L'Agenzia delle Dogane impugnava la decisione e la Commissione Tributaria Regionale della Campania, con sentenza n. 280/39/12, depositata il 10.10.2012 accoglieva l'appello sul presupposto che lo spedizioniere aveva asseverato dati difformi da quelli reali con conseguente responsabilità personale.

C.G. ricorre per la cassazione, con cinque motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle Dogane si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente affermata l'inammissibilità del ricorso nella parte in cui evoca in giudizio il Ministero dell'economia e delle finanze, peraltro estraneo alle precedenti fasi del giudizio.

Giova rimarcare al riguardo che, in tema di contenzioso tributario, a seguito del trasferimento alle agenzie fiscali, da parte del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 57, comma 1, di tutti i "rapporti giuridici", i "poteri", e le "competenze" facenti capo al Ministero dell'economia e delle finanze, a partire dal primo gennaio 2001 (giorno d'inizio di operatività delle Agenzie fiscali in forza del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1), unico soggetto passivamente legittimato è l'Agenzia delle Dogane e la controversia non si può instaurare nei confronti del Ministero (in termini, Cass. 11 aprile 2011, n. 8177; Cass. 29 dicembre 2010, n. 26321; 12 novembre 2010, n. 22992; Cass. 39 gennaio 2009, n. 1123; Cass. 15 gennaio 2009, n. 874; Cass. 22 maggio 2008, n. 13149).

2. Con il primo motivo il ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Reg. CEE n. 2913 del 1992 (cd. C.D.C.), art. 201, comma 3.

3. Con il secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 213 del 2000, art. 2, commi 6 e 7;

4. Con il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs n. 472 del 1997, art. 10.

Con i tre motivi lamenta che la CTR lo aveva erroneamente ritenuto responsabile in solido con l'importatore per le dichiarazioni doganali inesatte, nonostante, avendo agito quale spedizioniere in rappresentanza diretta, fosse da considerare esente da responsabilità per le inesattezze, imputabili unicamente all'importatore; evidenzia la mancanza di qualsiasi previo accertamento circa la sussistenza di uno stato soggettivo di dolo o colpa rispetto alla difformità nella dichiarazione doganale allo stesso contestata.

5. Con il quinto motivo deduce omessa insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazionen all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Lamenta che la CTR aveva omesso di valutare se lo spedizioniere dichiarante in rappresentanza diretta fosse o meno a conoscenza della erroneità dei dati del valore della merce riportati nella fattura prodotta in corredo alla dichiarazione doganale.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta.

Esse non sono fondate.

5.1. Ai sensi dell'art. 5 CDC, p. 2 (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. 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). 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, mentre il rappresentante diretto rimane, normalmente, estraneo alla fattispecie impositiva (posto che il dichiarante in questo caso è il rappresentato), a conferma del fatto 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).

Nella specie è incontroverso che il C. sia uno spedizioniere doganale in rappresentanza diretta.

5.2. Con la sentenza 16 marzo 2020 n. 7258, questa Corte ha precisato i confini della responsabilità dello spedizioniere-rappresentante diretto.

La Corte, nel delinearne i presupposti della responsabilità ha chiarito che la L. n. 213 del 2000, art. 2, comma 6, secondo cui "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", deve essere inserito e

interpretato nel quadro del diritto unionale, e, in particolare, posto in correlazione con l'art. 201 CDC, par. 3, seconda proposizione, secondo cui "Quando una dichiarazione in dogana per uno dei regimi di cui al paragrafo 1 è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione, totale o parziale, dei dati dovuti per legge, 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". In tale ipotesi, nella visione sostanzialistica che ispira il 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 alle vigenti disposizioni nazionali. La Corte ha, dunque, chiarito che lo spedizioniere-rappresentante diretto dell'importatore è responsabile, in solido con quest'ultimo, dei dazi non corrisposti, per quanto in questa sede di interesse, in caso di regolare dichiarazione doganale, unicamente nell'ipotesi prevista dall'art. 201 CDC, par. 3, seconda proposizione, e, cioè, quando lo stesso spedizioniere abbia fornito i dati o i documenti necessari alla stesura della dichiarazione e sia consapevole, o avrebbe dovuto esserlo, della erroneità di quei dati o dell'invalidità di quei documenti. La fattispecie in esame deve essere, dunque, ricondotta nell'ambito di applicazione dell'art. 201 CDC, par. 3, seconda proposizione.

In relazione a tale fattispecie la Corte ha 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".

5.3. La L. 25 luglio 2000, n. 213, attribuisce nuove funzioni e qualifiche agli spedizionieri.

In particolare l'art. 2, prevede espressamente, con riferimento all'asseverazione dei dati che:

1. Gli spedizionieri doganali possono asseverare i dati contenuti nelle dichiarazioni da presentare agli uffici finanziari. Tali dichiarazioni sono trasmesse ai competenti uffici preferibilmente per via telematica.....

5. Ai fini della presente legge, per asseverazione si intende la verifica della corrispondenza dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate con i documenti sui quali le stesse si basano. Relativamente alle dichiarazioni doganali, l'asseverazione comprende anche l'attestazione che l'operazione doganale richiesta è regolare, completa dei documenti necessari e risponde a tutti i requisiti richiesti dalla normativa vigente per poter essere effettuata.

6. 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.

La legge prevede dunque che gli spedizionieri, in quanto professionisti particolarmente esperti nel campo dei tributi doganali e delle accise vengono ad assumere il ruolo di intermediari tra Amministrazione finanziaria ed operatori commerciali, secondo quanto rilevato dalla relazione al disegno di legge.

Per quanto riguarda le dichiarazioni doganali l'asseverazione è valida per attestare la regolarità dell'operazione doganale, la completezza dei documenti e la rispondenza per quanto richiesto dalla normativa vigente.

L'asseverazione dei dati comporta, quindi la responsabilità solidale dello spedizioniere per il pagamento del tributo e la responsabilità patrimoniale per i danni arrecati all'Erario, in caso di asseverazioni false o mendaci.

Nella specie la CTR ha ritenuto fondata la responsabilità dello spedizioniere osservando che poichè era incontestata la difformità tra la fattura originale e quanto riportato nella documentazione prodotta gli uffici doganali, l'asseverazione non era stata fondata su documenti originali dell'importatore e che lo spedizioniere che assevera dati difformi da quelli reali, assume la responsabilità della discordanza tra i dati reali e quelli asseverati.

La CTR ha, dunque, esaminato il fatto controverso, motivando adeguatamente sul punto.

Del tutto inconferente appare, poi, il riferimento al 472">D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 10, riferito a chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.

6. Con il quarto motivo deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, e dell'art. 16, punto 4 del Codice Doganale Comune aggiornato al Reg. (CE) 450/2008 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che l'atto di irrogazione delle sanzioni era stato emesso in assenza di contraddittorio.

La censura non è fondata.

Questa Corte (Cass. n. 6621/13) ha ritenuto che il rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913/92 (codice doganale comunitario), si evince dalle previsioni espresse del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, e costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

La denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale. E' ferma invece questa Corte nel ritenere inapplicabile agli avvisi di rettifica in materia doganale, la L. 20 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7 - Cass. n. 8399/13; Cass. nn. 10070/14, 9799/14, 9800/14, 9801, 9802/14, 9803/14, 10070/14, 15032/14, 15033/14, 15034/14, 15035/14, 15036/14, 15037/14, 25973/14, 25074/14, 25975/14. Le pronunce da ultimo ricordate hanno, tra l'altro, chiarito ulteriormente che il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, commi 7 ed 8, nel testo vigente "ratione temporis", prevedeva che, quando dalla revisione eseguita d'ufficio dell'accertamento divenuto definitivo emergono inesattezze, omissioni, o errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, "l'ufficio procede alla relativa rettifica e ne dà comunicazione all'operatore interessato notificando apposito avviso" di rettifica motivato (commi 1, 5 e 6). Entro trenta giorni dalla data della notifica dell'avviso, l'operatore può contestare la rettifica ed in tal caso viene redatto apposito verbale dall'Ufficio doganale "ai fini della eventuale instaurazione dei procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie previsti dall'art. 66 e ss. TU, delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43". I procedimenti amministrativi cui rinvia la norma consentono proprio la instaurazione, in via preventiva, del pieno contraddittorio con il contribuente, atteso che: a) il TU n. 43 del 1973, art. 66, prevede che l'operatore presenti ricorso gerarchico avverso l'avviso di rettifica "producendo i documenti ed indicando i mezzi di prova ritenuti utili"; b) dal combinato disposto del TU n. 43 del 1973, art. 70, u.c., e art. 76, comma 1, emerge che solo all'esito dell'indicato procedimento amministrativo contenzioso - nel caso di decisione parzialmente o totalmente sfavorevole al ricorrente gerarchico - si determina la "definitività" dell'avviso di accertamento in rettifica ed il contribuente è legittimato ad esperire il ricorso giurisdizionale D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, avverso l'atto impositivo. Il procedimento amministrativo in questione, è preordinato a garantire un contraddittorio pieno, in un momento anticipato rispetto all'impugnazione in sede giurisdizionale dell'atto, nel corso del quale il contribuente era posto in grado di esporre tutte le ragioni difensive ed allegare nuovi fatti, deducendo le prove opportune, al fine di sollecitare l'attivazione dei poteri di autotutela dell'Amministrazione doganale e quindi l'annullamento o la revoca dell'avviso di rettifica. Non è nemmeno superfluo rammentare che il sistema del TU n. 43 del 1973, cui rinviava il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, realizzava, attraverso il procedimento contenzioso amministrativo, una forma anticipata di contraddittorio pieno, che, in seguito, è venuta ad essere sostituita da una diversa modalità di assicurazione della garanzia del contraddittorio "...ma soltanto a far data dalla entrata in vigore del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (art. 1, comma 1) convertito nella L. 24 marzo 2012, n. 44, che ha introdotto al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, il comma 4 bis..."- intervento normativo successivamente completato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 12, comma 1, conv. in L. 26 aprile 2012, n. 27 (recante "disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficienza e potenziamento delle procedure di accertamento") con l'abrogazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 7, e parzialmente del comma 6, e la conseguente eliminazione del sistema dei ricorsi amministrativi contenziosi in materia doganale. Nel caso di specie le superiori considerazioni sono ulteriormente confermate dalla recente pronunzia delle S.U. civili (Cass. Sez. Un. n. 24823/2015) che non solo ha definito ulteriormente i presupposti per l'applicazione del citato art. 12, comma 7, ritenendolo applicabile nelle sole fattispecie normative per le quali è

previsto, ma ne ha espressamente escluso l'operatività per le verifiche c.d. a tavolino nelle quali rientra il caso di specie.

Questi principi sono coerenti con quelli espressi dalla Corte di Giustizia in tema di contraddittorio doganale. In particolare, Corte di giustizia, sez. V, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics, dopo avere ricordato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante (sentenze n. C-349/07 Sopropè, punti 33 e 36, nonchè sentenza n. C-277/11, M.M., punti 81 e 82), richiamando i contenuti del principio del contraddittorio in ambito doganale già espressi nella causa Sopropè, ha ricordato che lo stesso si applica quando l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, dovendosi consentire ai destinatari incisi dalle determinazioni amministrative rientranti nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione di essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. Tale diritto sussiste anche quando la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v. sentenze Sopropè, punto 38; M., punto 86, nonchè n. C-383/13, G. e R., PPU, punto 32). Per quel che qui specificamente rileva, la Corte UE ha ricordato che, quando il diritto dell'Unione non fissa nè le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa nè le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purchè i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v. Corte giust., G. e R., punto 35, nonchè giurisprudenza ivi citata). Siffatta soluzione è applicabile alla materia doganale nella misura in cui l'art. 245 codice doganale, rinvia espressamente al diritto nazionale, precisando che "le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri", fermo restando che gli Stati membri possono legittimamente consentire l'esercizio dei diritti della difesa secondo le stesse modalità previste per la disciplina delle situazioni interne purchè esse siano conformi al diritto dell'Unione e, in particolare, non compromettere l'effetto utile del codice doganale (sentenza G. e R.,cit., punto 36).

La Corte Ue, con la successiva sentenza resa in data 20.12.2017 nella causa C-276/16, Preqù, ha quindi precisato che le disposizioni del diritto dell'Unione, come quelle del codice doganale, devono essere interpretate alla luce dei diritti fondamentali e che le disposizioni nazionali di attuazione delle condizioni previste all'art. 244 codice doganale, comma 2, per la concessione di una sospensione dell'esecuzione devono, in mancanza di una previa audizione, garantire che tali condizioni non siano applicate o interpretate restrittivamente (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 69 e 70). Secondo la Corte UE, se il destinatario di avvisi di rettifica dell'accertamento come quelli di cui trattasi nel procedimento principale ha la possibilità di ottenere la sospensione dell'esecuzione di detti atti fino alla loro eventuale riforma e se il giudice nazionale verifica che nell'ambito del procedimento amministrativo, le condizioni di cui all'art. 244 codice doganale, non sono applicate in modo restrittivo, non può ritenersi pregiudicato il rispetto dei diritti della difesa del destinatario degli avvisi di rettifica

dell'accertamento. In definitiva, il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma rinviando al Reg. (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, art. 244, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal Reg. (CE) del Parlamento Europeo e del Consiglio 16 novembre 2000, n. 2700, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che l'applicazione di detto Reg., art. 244, comma 2, da parte dell'autorità doganale non limita la concessione della sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato. La Corte UE ha infine tenuto a rimarcare che l'obbligo incombente sul giudice nazionale di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione non ha sempre come conseguenza l'annullamento di una decisione impugnata, laddove quest'ultima sia stata adottata in violazione dei diritti della difesa. Ed infatti, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere ascoltati, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.in materia doganale il principio del rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913 (codice doganale comunitario), si evince dalle previsioni espresse del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, e costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (cfr. Corte di Giustizia CE, sent. 18 dicembre 2008, in causa C-349/07).

Ne deriva che la denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale (Cass. sez. 5, 15/03/2013, n. 6621, Rv. 626116-01). Trattasi della c.d. "prova di resistenza" in merito alla quale il contribuente nulla evidenzia nè chiarisce di averlo fatto nei giudizi di merito (Cass. n. 2612/2020; Cass. n. 6621/2013).

Il ricorso deve essere, pertanto rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna C.G. al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro 2.300,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 26 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza