

Sentenza del 01/12/2023 n. 33560 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Carapelli Firenze Spa chiese e ottenne da parte dell'Ufficio delle Dogane e dei Monopoli di Milano 2 autorizzazioni al regime del perfezionamento attivo applicato, in identità, con il sistema delle sospensioni, di cui agli artt. 114 e segg. del Reg. CE n. 2913/1992 (CDC), sul presupposto della sussistenza della c.d. "condizione economica" di cui al punto 30.3 dell'allegato 70 del Reg. CE 2454/93 (DAC) "operazioni consistenti in manipolazioni usuali" nella misura in cui la clausola di salvaguardia prevista dall'art. 539, comma 2, lett. a) sub ii delle DAC considera le condizioni economiche osservate, per le merci del settore dell'olio di oliva (rientranti tra i prodotti di cui all'allegato 73), qualora la domanda inerisca a "manipolazioni usuali di cui all'art. 531".

2.L'Ufficio revisionò le dichiarazioni doganali di vincolo al regime di perfezionamento attivo raffrontate con le dichiarazioni di riesportazione, accertando, per quanto di interesse, con verbale del 23.10.2014, per tre bollette doganali, che l'olio extravergine non comunitario temporaneamente importato per le operazioni di perfezionamento attivo era stato miscelato con olio comunitario in quantità consistenti, tali per cui il prodotto compensatorio rientrava in ipotesi di equivalenza di fatto laddove era stato autorizzato solo lo scarico per identità.

3.L'Agenzia delle Dogane, per gli anni 2011-2014, con avviso di rettifica prot. 842/RU, recuperò maggiori dazi e Iva all'importazione e con atto n. 278100565-2014 irrogò le relative sanzioni.

4.Carapelli Firenze Spa impugnò con separati ricorsi i suddetti provvedimenti dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano che, previa riunione, con sentenza n. 3163/06/2016, li rigettò.

5.Avverso la sentenza di primo grado la società contribuente propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia che con sentenza n. 3890/09/2018, lo accolse.

6.In punto di diritto, la CTR ha ritenuto l'illegittimità degli atti impositivi per la ragione assorbente del mancato previo annullamento delle autorizzazioni doganali concesse alla società contribuente.

7.Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

8.Resiste con controricorso la società contribuente illustrato con memoria ex art. 378 c.p.c..

9. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Basile Tommaso ha depositato le sue conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione agli artt. 9 (rectius: 8) e 78 del Reg. 2913/1992 (CDC) per avere la CTR ritenuto l'illegittimità degli atti impostivi in quanto l'Ufficio non aveva preliminarmente annullato le autorizzazioni concesse sebbene, nella specie, fosse stata effettuata la revisione delle dichiarazioni doganali di importazione temporanea, ai sensi dell'art. 78 CDC e D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11 senza che fosse previsto il necessario previo annullamento delle autorizzazioni per potere procedere al recupero dell'imposta dovuta, trattandosi, nella specie, di indebita utilizzazione di queste ultime (essendo stato effettuato uno scarico per equivalenza mentre era stato autorizzato uno scarico per identità) e non già di emissione di un'autorizzazione ab origine viziata (sulla base di elementi non veritieri) che avrebbe giustificato, ai sensi dell'art. 8 C.D.C., la revoca della stessa. A sostegno del non necessario previo annullamento delle autorizzazioni, la ricorrente evidenzia, altresì, la circostanza che solo alcune delle operazioni autorizzate erano risultate non effettuate correttamente e che le autorizzazioni, essendo state concesse con una validità temporale determinata, all'atto della verifica erano già scadute.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70 e del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 2, per avere la CTR erroneamente annullato implicitamente anche il provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

3. Il primo motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate, con assorbimento del secondo.

4. La controversia in esame involge l'impugnativa di un avviso di rettifica con il quale erano stati recuperati maggiori dazi e iva all'importazione nonché di un atto di irrogazione sanzioni emessi dall'Agenzia delle Dogane a seguito di revisione, ex art. 78, comma 3, C.D.C., delle dichiarazioni doganali di vincolo al regime di perfezionamento attivo (raffrontate con le dichiarazioni di riesportazione) dalla quale era emerso, per quanto di interesse, lo svolgimento di operazioni oltre i limiti delle autorizzazioni - concesse sul presupposto della invocata condizione economica di cui al punto 30.3. dell'Allegato 70 DAC ovvero "operazioni consistenti in manipolazioni usuali di cui all'art. 531" - essendo risultate, come da p.v.c. del 23 ottobre 2014, miscele dell'olio extravergine non comunitario importato in via temporanea con un quantitativo consistente di olio comunitario, tali da comportare uno scarico del prodotto compensatorio per equivalenza laddove era stato autorizzato solo quello per identità.

4.1. In generale, come chiarito da Sez. 5, 27 febbraio 2013, n. 4918, nel regime di traffico per cd. perfezionamento attivo (artt. 114 ss. CDC) le merci di origine extracomunitaria sono importate in esenzione di dazio (rectius: in regime di sospensione dei diritti doganali) per essere lavorate nei Paesi comunitari e poi riesportate fuori dal territorio doganale comunitario sotto forma di prodotti compensatori, tali essendo tutti i prodotti ottenuti da operazioni di perfezionamento (art. 114, comma 2, lett. d), CDC) quali trasformazione, lavorazione, assemblaggio e altro. Il sistema è esteso all'esportazione per equivalente, ossia è consentita l'esportazione anticipata di un prodotto, ritenuto equivalente, prima dell'importazione della corrispondente merce da vincolare a tale regime, mediante la cd. autorizzazione al perfezionamento attivo ex art. 115, lett. b), CDC, sicchè le merci comunitarie equivalenti sono assimilate a quelle non comunitarie e le merci importate a reintegro divengono comunitarie all'atto dell'accettazione della dichiarazione

d'importazione. Nel regime di perfezionamento attivo l'esenzione del dazio è conseguita purché i prodotti compensatori ottenuti siano esportati verso un Paese terzo, le merci importate possano essere individuate nei prodotti compensatori, non siano lesi gli interessi dei produttori comunitari e gli operatori siano stabiliti nella Comunità. Dopo il perfezionamento, le merci non scontano alcuna fiscalità, essendo destinate, per definizione, a essere riesportate verso Paesi extracomunitari ed essendo l'importazione temporanea scaricata mediante un conto di appuramento (art. 521 DAC). Il sistema della sospensione è soggetto ad autorizzazione e dà luogo alla sospensione della riscossione dei dazi e dell'IVA all'importazione finché non siano esportati i prodotti compensatori e, per non interrompere la produzione di questi ultimi, non è possibile sostituire le merci d'importazione con merci comunitarie secondo il sistema della compensazione per equivalente. Ne consegue che nessun diritto è dovuto se l'operazione si conclude fisiologicamente con la riesportazione dei prodotti compensatori verso Paesi extracomunitari; se, invece, per le merci vincolate al regime della sospensione, esso sia appurato con una immissione in libera pratica nel Paese di vincolo, sorge l'obbligazione doganale e sono dovuti i dazi sospesi (Cass. sez. 5, n. 5330 del 2020).

4.2. In particolare, ai sensi dell' art. 117 Reg. CE 2913/92 (applicabile *ratione temporis*), costituiscono presupposti per il rilascio delle autorizzazioni di perfezionamento attivo le seguenti circostanze: 1) il richiedente deve essere stabilito nella Comunità; 2) deve essere possibile individuare le merci d'importazione nei prodotti compensatori (o, nel caso di cui all'art. 115, deve essere possibile verificare se sono soddisfatte le condizioni previste per le merci equivalenti); 3) il regime di perfezionamento attivo può contribuire a creare condizioni più favorevoli all'esportazione o alla riesportazione dei prodotti compensatori, purché non si rechi pregiudizio agli interessi essenziali dei produttori della Comunità (condizioni economiche).

Ex art. 502 , comma 2, del Reg. CE n. 2454/93 (DAC) "Per il regime di perfezionamento attivo (capitolo 3), l'esame delle condizioni economiche accerta l'impossibilità economica di ricorrere a fonti di approvvigionamento comunitarie tenendo conto, in particolare, dei seguenti criteri, descritti in dettaglio nella parte B dell'allegato 70: a) indisponibilità di merci prodotte nella Comunità aventi le stesse caratteristiche qualitative e tecniche delle merci da importare per le operazioni di trasformazione previste; b) differenze di prezzo tra le merci prodotte nella Comunità e le merci da importare; c) obblighi contrattuali".

L'allegato 70, parte B), del Reg. CE 2454/93 (DAC) indica i criteri che disciplinano le condizioni economiche applicabili al regime del perfezionamento attivo e annovera, per quanto di interesse, al n. 30.3. "le operazioni consistenti in manipolazioni usuali".

L'art. 109 CDC stabilisce "1. Le merci d'importazione possono formare oggetto di manipolazioni usuali intese a garantire la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita. Nella misura necessaria al buon funzionamento dell'organizzazione comune dei mercati può essere stabilito l'elenco dei casi in cui è vietato manipolare merci contemplate dalla politica agricola comune. (...) 3. Le manipolazioni di cui al paragrafo 1, comma 1 e al paragrafo 2 devono essere preventivamente autorizzate dall'autorità doganale che stabilisce le condizioni alle quali possono essere effettuate.

L'art. 539, comma 1, del DAC stabilisce che "Le condizioni economiche si considerano osservate tranne quando la domanda riguardi merci d'importazione elencate nell'allegato 73 (tra le quali rientrano i prodotti del settore dell'olio d'oliva). 2. Tuttavia, nei casi seguenti le condizioni economiche si considerano osservate anche quando la domanda riguarda merci d'importazione di cui all'allegato 73: a) se la domanda riguarda:... ii) "le manipolazioni usuali di cui all'art. 531".

Ai sensi dell'art. 531 DAC "Le merci non comunitarie possono essere sottoposte alle manipolazioni usuali elencate all'allegato 72".

L'allegato 72 DAC dispone "Salvo specificazione diversa, nessuna delle seguenti manipolazioni può dar luogo a un cambiamento del codice di otto cifre della NC. Le manipolazioni usuali non sono permesse se le autorità doganali ritengono che l'operazione possa aumentare il rischio di frodi....12. Aggiunta di merci oppure aggiunta o sostituzione di parti accessorie, purché tale aggiunta o sostituzione sia relativamente modesta o abbia lo scopo di garantire la conformità con gli standard tecnici Europei e non alteri la natura né migliori le prestazioni delle merci originali, anche se darà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre per le merci aggiunte o sostituite. 14. Mescolatura di merci dello stesso tipo, con qualità differenti, mirante a ottenere una qualità costante o una qualità richiesta dal cliente, senza alterare la natura delle merci".

4.3. Trattandosi di una deroga al regime generale di soggezione dell'importazione all'obbligazione doganale, l'ammissione alla disciplina del perfezionamento attivo è vincolata al rispetto di particolari condizioni e controlli.

La speciale agevolazione per il traffico internazionale, consistente nell'ammissione di una merce straniera al regime della temporanea importazione, assoggetta la stessa ad un "vincolo" in forza del quale diventa operante la presunzione d'immissione al consumo allorché si verifichi indebita sottrazione al vincolo medesimo. L'art. 204 del CDC stabilisce infatti che l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano per una merce soggetta ai dazi all'importazione dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata. Nel momento in cui viene accertato che il regime sospensivo non si è realizzato si intendono perciò dovuti i diritti doganali previsti dalla Tariffa Doganale Comune per le merci di importazione. Fatto generatore dell'obbligazione doganale all'importazione è dunque l'inadempimento degli obblighi e l'inosservanza delle condizioni dettate dalla normativa doganale per le merci vincolate ad un determinato regime doganale o detenute in temporanea custodia (Cass. sez. 5, n. 15297 del 2008). L' art. 78 , Reg. (CEE) n. 2913/1992 , nella versione applicabile al caso in esame, stabilisce che l'autorità doganale, dopo aver concesso lo svincolo delle merci, può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante e, a tal fine, "accertare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione e controllare i documenti ed i dati commerciali relativi alle operazioni d'importazione o di esportazione nonché alle successive operazioni commerciali concernenti le merci stesse" (secondo paragrafo), prevedendo che "Quando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione" (terzo paragrafo).

4.4. In coerenza con il quadro normativo Eurounitario, il D.Lgs. n. 374 del 1990 , art. 11 , comma 5, dispone che "Quando dalla revisione, eseguita sia d'ufficio che su istanza di parte, 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" (Cass., Sez. 5, Ordin. 22661 del 2019).

La revisione dell'accertamento può concludersi con esito positivo per il contribuente anche qualora emerga che le disposizioni che disciplinano il regime doganale sono state applicate sulla base di elementi inesatti o incompleti (cfr. Corte Giust. 14 gennaio 2010, Terex; Corte Giust., 20 ottobre 2005, Over/and Footwear).

I termini "elementi inesatti o incompleti" devono essere interpretati nel senso che comprendono allo stesso tempo errori od omissioni materiali ed errori di interpretazione del diritto applicabile (sentenza 20 ottobre 2005, causa C-468/03, Overland Footwear, Racc. pag. I-8937, punto 63; sentenza 14 gennaio 2010, cause C-430/08 e C 431/08, punto 56, in tema di regime di perfezionamento attivo).

La Corte di Giustizia ha precisato che "qualora risulti che i dazi all'importazione non erano dovuti per legge al momento del loro pagamento, la misura necessaria a regolarizzare la situazione può consistere solo nello sgravio di tali dazi" (v., in tal senso, sentenza Overland Footwear, cit., punto 53; sentenza 14 gennaio 2010, cause C-430/08 e C 431/08, punto 63).

La revisione dell'accertamento definitivo, richiesta dall'importatore o disposta d'ufficio, non può che essere effettuata solo, ed esclusivamente, sulla scorta degli elementi posti a fondamento dell'accertamento iniziale, ma può prendere in considerazione anche elementi successivi (così, Cass. 27 marzo 2013, n. 7716); ciò in quanto l'incompletezza o l'inesattezza dell'esame degli elementi posti a base della dichiarazione di importazione deve attenere ad "errori od omissioni materiali", ovvero ad "errori di interpretazione del diritto applicabile", con riferimento ad errori involontari dell'interessato, siano essi di fatto o di diritto, commessi in sede di accertamento della dichiarazione e non può essere, invece, conseguenza di una scelta contrattuale da questi liberamente effettuata in un momento successivo alla presentazione della merce in dogana.

4.5. Nel caso di specie, le autorizzazioni doganali al regime del perfezionamento attivo si fondavano sulla esistenza della condizione economica invocata dello svolgimento "di operazioni consistenti in manipolazioni usuali" di cui all'art. 531 DAC. Come si evince nel p.v.c. del 23.10.2014 trascritto in ricorso, l'accertamento, a posteriori, dell'avvenuta miscelatura dell'olio extravergine importato temporaneamente e vincolato al regime in questione, con una massiva quantità di olio comunitario (in percentuali tra un minimo del 33,33% ed un massimo del 1.900%), dando luogo - in violazione delle disposizioni normative e tecniche del regime doganale autorizzato - a uno scarico per equivalenza del prodotto compensatorio e non già per identità, ha comportato da parte della dogana l'adozione dei "provvedimenti necessari a regolarizzare la situazione" delle merci il cui regime non era stato appurato (art. 89 CDC) concretantesi, nella specie, nell'emissione dell'avviso di rettifica.

4.6. Quando l'elemento materiale della violazione è costituito da una alterazione della "natura" delle merci (oggetto non già di manipolazioni usuali ma di una vera e propria lavorazione)

riesportate rispetto a quelle che avrebbero dovuto esserlo dopo la temporanea importazione, il confronto deve essere operato fra le merci presentate per la riesportazione e quelle che avrebbero dovuto essere riesportate in applicazione delle disposizioni normative e tecniche del regime doganale autorizzato. Per cui, qualora nel quadro di un'autorizzazione al regime di perfezionamento attivo avente ad oggetto la manipolazione usuale, l'olio di oliva extravergine non comunitario importato temporaneamente venga mescolato con una percentuale massiva di olio comunitario tale da verificarsi, "nell'ottenimento del prodotto compensatorio, un'ipotesi di equivalenza di fatto laddove era stato autorizzato solo lo scarico per identità" (v. p.v.c. pag. 20 del ricorso) le merci nel frattempo dichiarate per la riesportazione, devono ritenersi a tutti gli effetti esportate e non riesportate (v. Cass. sez. 5, n. 15297 del 2008, per un'ipotesi analoga di un'autorizzazione di perfezionamento attivo avente ad oggetto la manipolazione usuale di "olio extra vergine di oliva" non comunitario in relazione alla quale risultava essere stato utilizzato a titolo di compensazione per equivalenza "l'olio di oliva vergine lampante").

4.7. Nella specie, pertanto, l'Ufficio ha emesso l'avviso di rettifica quale "provvedimento necessario per regolarizzare la situazione" ai sensi del par. 3 dell'art. 78 CDC essendo risultato dalla revisione delle dichiarazioni di vincolo doganale nell'ambito delle autorizzazioni (Omissis), (Omissis), (Omissis)" "che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato(erano) state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti" (p.v.c. riportato in ricorso). Ciò senza che l'adozione "dei provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione" dovesse essere preceduta dal necessario annullamento delle autorizzazioni concesse, atteso che, ai sensi dell'art. 8 CDC "1. Una decisione favorevole all'interessato è annullata quando sia stata presa in base ad elementi inesatti o incompleti e - il richiedente conosceva o avrebbe dovuto, secondo ragione, conoscerne l'inesattezza o l'incompletezza e - non avrebbe potuto essere presa in base ad elementi esatti e completi". Il regolamento n. 2913/92 offre all'art. 4, n. 5, la seguente definizione di "decisione": ""decisione": qualsiasi atto amministrativo, relativo alla normativa doganale, che deliberi su un caso particolare avente effetti giuridici per una o più persone determinate o determinabili; con questo termine si intende, tra l'altro, un'informazione vincolante a norma dell'art. 12".

4.8. Diversa è infatti l'ipotesi in cui "una decisione favorevole all'interessato" e, dunque, ad es. una autorizzazione doganale al regime del perfezionamento attivo sia stata emessa in base "ad elementi inesatti o incompleti", il che, avuto riguardo al p.v.c. del 23.10.2014, non risulta essere stato contestato laddove, nella specie, l'Ufficio doganale, in sede di revisione delle singole dichiarazioni di vincolo a regime (nell'ambito delle concesse autorizzazioni (Omissis), (Omissis), (Omissis)) ha, invece, accertato, "che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato(erano) state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti".

4.9. Trattasi di disposizioni regolamentanti fattispecie diverse, l'una attinente all'annullamento di una decisione favorevole all'interessato emessa in base a elementi viziati ab origine (art. 8 CDC), l'altra attinente all'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale in base ad errori od omissioni materiali ed errori di interpretazione del diritto applicabile, con conseguente adozione da parte dell'autorità doganale dei provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione, tenendo conto dei nuovi elementi di essa dispone (art. 78, comma 3, CDC) senza che l'esercizio del potere di revisione o di controllo a posteriori presupponga la previa necessaria

applicazione dell'art. 8 CDC. 5. Nella sentenza impugnata la CTR non si è attenuta ai suddetti principi in quanto ha ritenuto illegittimi gli atti impositivi essendo mancato il previo annullamento delle autorizzazioni doganali.

6. In conclusione, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza