Sentenza del 19/02/2025 n. 4388 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale della Liguria, con sentenza n. 628 depositata in data 20/05/2019, pronunciata in esito all'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ha riformato la sentenza n. 300/2018, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Genova aveva accolto il ricorso proposto da A. L. , annullando l'atto di contestazione e irrogazione di una sanzione pari a Euro 6.829,38 ai sensi dell' art. 305 , primo comma, T.U.L.D .

2. La CTR ha ritenuto che, pur a fronte della violazione della norma che imponeva la presentazione della merce in transito alla dogana per la verifica, non potesse trovare applicazione l' art. 305 T.U.L.D .

Nella specie è stato chiesto, senza opposizione della dogana, l'allibramento della merce ed è stato verificato il transito integrale di quest'ultima, su base documentale, attraverso il confronto tra quanto in possesso sia della dogana italiana che di quella estera. Ad avviso della CTR non si tratta, quindi, di recupero di diritti di confine, ma di sanzione di un obbligo evaso, peraltro, accertato, in tempi brevi, su richiesta della stessa parte autrice dell'illecito. Ha quindi concluso che, trattandosi di un mero errore che non ha causato danni all'erario, dovesse essere applicato l' art. 318 T.U.L.D ., che prevede sanzioni per chi non presenti la merce in dogana, con esclusione di responsabilità dolose o colpose, ma richieda, tempestivamente, l'immissione in libera pratica.

Di conseguenza, la sanzione - temperata dal ravvedimento operoso dello stesso trasportatore che, in tempi brevi e prima di indagini doganali, abbia riconosciuto l'errore e chiesto l'allibramento - è stata applicata nel minimo edittale di Euro 258,00.

3. Contro la sentenza della CTR l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (hinc: ADMO) ha proposto ricorso in cassazione con tre motivi.

4. A. L. AG ha resistito con controricorso.

5. La Procura Generale della Corte di cassazione ha chiesto il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo è stata contestata la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 305 T.U.L.D . in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. La ricorrente, richiamati i contenuti dell'art. 305 e dell' art. 318 TULD , ha ritenuto che la CTR abbia errato nel ritenere applicabile la seconda e non la prima norma: nella specie non si tratta di mero ritardo nell'appuramento, ma della diversa ipotesi in cui la merce non è stata affatto presentata alla dogana di destinazione per un fatto colposo (dal momento che in caso di condotta dolosa sarebbero ravvisabili gli estremi del contrabbando). Si tratta, quindi, di omessa presentazione alla Dogana di V di merce non comunitaria circolante allo stato estero sul territorio doganale comunitario, che risultava essere stata direttamente imbarcata per il Canada. La mancata presentazione di merci in dogana e/o le eventuali differenze di quantità e qualità sono soggette a sanzione, in quanto violazioni sostanziali che influiscono sui controlli e pregiudicano l'attività di verifica dell'amministrazione finanziaria.

1.2. L' art. 305 TULD disciplina l'omessa presentazione alla dogana di destino di spedizioni vincolate al regime di transito comunitario esterno, a prescindere dal fatto che l'obbligazione tributaria doganale sia sorta. La ratio è quella di punire i comportamenti degli operatori economici che, determinando la sottrazione al controllo dell'autorità di merci extracomunitarie vincolate al regime di transito comunitario esterno, abbiano, di fatto, comportato la riduzione della sicurezza fiscale o l'incremento di eventuali rischi per l'erario nazionale o unionale.

Non è quindi corretto ritenere che si tratti di una violazione che non avrebbe arrecato danno all'erario, trattandosi non di un mero errore, ma di un'ipotesi di sottrazione al controllo doganale. I momenti chiave in cui si sostanzia il controllo doganale del regime di transito esterno sono, infatti, l'inizio e la fine del regime stesso. In tali momenti l'autorità doganale - tramite ispezione delle merci e dei documenti di accompagnamento - può verificare il regolare funzionamento del regime. In caso di omessa presentazione delle merci, senza la prova, da parte dell'obbligato principale, della corretta conclusione del regime di transito, non può dirsi conseguito l'obiettivo dei controlli doganali, tenuto conto di quanto previsto dagli artt. 14 , par. 4, e 37 Reg. CE n. 2913/1992 (CGUE, C-187/14, punto 25, par. 28; Cass., n. 5958 del 2019).

2. Con il secondo motivo è stata contestata la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell' art. 36 D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

2.1. La ricorrente ha rilevato che la motivazione della sentenza impugnata non contiene una logica esposizione delle ragioni poste a base della decisione, non consentendo di ricostruirne il percorso logico-giuridico. Non solo non vengono indicati i motivi in fatto e in diritto del convincimento, ma viene apoditticamente escluso qualsiasi profilo di colpevolezza del contribuente. Sotto tale aspetto la sentenza impugnata presta il fianco alla censura di motivazione apparente, dal momento che la CTR fa riferimento niente più che a un mero errore che non ha causato danni all'erario.

3. Con il terzo motivo è stata contestata la violazione dell' art. 305 TULD , dell' art. 5 , comma 1, D.Lgs. n. 472 del 1997 e dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

3.1. La sentenza impugnata, ad avviso della ricorrente, contrasta anche con la consolidata interpretazione della giurisprudenza di legittimità in merito all' art. 5 D.Lgs. n. 472 del 1997 ,

secondo la quale per l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie la prova dell'assenza di colpa grava sull'autore della violazione e nel caso di specie non è stata data dalla contribuente.

4. La controricorrente ha eccepito il difetto di legittimazione passiva di Agility, dal momento che l'eventuale sanzione dovrebbe gravare sullo speditore della merce:

alla luce della Circolare 05/01/2018 n. 125443/R.U. l'intenzione della dogana era quella di imporre la sanzione allo speditore, sebbene l'atto sia stato indirizzato alla A. L. che - come risulta dalla bolletta di transito - non ricopre tale ruolo riferibile, invece, a Inpeco SA.

Diversamente, la controricorrente aveva assunto solamente il ruolo di garante del transito, per cui sarebbe stata obbligata al pagamento degli eventuali diritti doganali, in caso di mancato appuramento del regime e mancata fuoriuscita delle merci dall'Unione europea. La dogana non ha mai avuto alcun dubbio sulla conclusione effettiva del transito e sull'esportazione dei prodotti, con la conseguenza che non è mai stato contestato al garante Agility il pagamento dei diritti doganali. Rileva che il difetto di legittimazione passiva integra un'eccezione rilevabile in ogni stato e grado del procedimento.

4.1. Ha poi contestato che l' art. 305 TULD si applica alla sola ipotesi in cui non si abbia notizia della destinazione della merce non presentata né alla dogana di partenza, né a quella di destinazione. Al contrario, nel caso in esame il mancato controllo nel porto di uscita è stato compensato dalla verifica eseguita dalle dogane canadesi in sede di importazione.

4.2. La sanzione ex art. 305 TULD sarebbe, inoltre, inconferente, perché parametrata a una quota dei diritti evasi, presupponendo, quindi, un'evasione daziaria.

4.3. Ha poi richiamato l' art. 366 , par. 2 e 3, Reg. CEE n. 2454/1993 (cd. DAC), secondo il quale il regime di transito comunitario si considera validamente concluso anche quando l'obbligato principale esibisce, con soddisfazione delle autorità doganali, un documento doganale di vincolo a destinazione compilato in un paese terzo o un documento compilato in un paese terzo vistato dalle autorità doganali di quest'ultimo, il quale certifichi che le merci sono in libera pratica in tale paese.

4.4. Anche l'art. 859 DAC stabilisce che, ai sensi dell'art. 204, l'uscita dal territorio doganale della Comunità senza l'espletamento delle formalità necessarie non ha alcun effetto sul corretto funzionamento del regime doganale, sempreché ciò non costituisca un tentativo di sottrarre la merce al controllo doganale.

5. Passando all'esame dei motivi di ricorso, occorre rilevare che è pacifico che nel caso in esame venga in rilievo un'operazione di transito esterno. La merce, una volta portata presso la dogana di destino (in V), è stata imbarcata per il Canada, dove risulta essere arrivata effettivamente, previo imbarco presso il porto di Genova.

È altresì pacifico che la merce non sia stata presentata all'ufficio delle dogane di Genova, tramite consegna del T1 per l'allibramento necessario ai fini dell'appuramento del regime. In data 29/01/2016 è stato, quindi, chiesto alla dogana l'allibramento postumo, che consiste - secondo

quanto riportato a pag. 2 del ricorso - nella verifica amministrativa eseguita dalla dogana di destinazione (in base alla documentazione in suo possesso e a quella della dogana del terzo paese ricevente) che, nonostante la mancata presentazione del modello T1, la merce sia stata effettivamente esportata fuori dal territorio comunitario e che sia stata regolarmente introdotta, liquidando quanto dovuto.

5.1. Ciò premesso, in via preliminare, è da ritenere inammissibile l'eccezione di difetto di legittimazione sollevata dalla parte controricorrente, che contesta di avere assunto la qualifica speditore della merce ai sensi e per gli effetti dell' art. 305 TULD . Nel formulare tale eccezione la controricorrente non precisa, infatti, se sia stata tempestivamente proposta con il ricorso con il quale è stato impugnato l'atto impositivo davanti al giudice di primo grado. Al contrario, quanto rilevato a pag. 6 del controricorso - secondo cui la questione relativa alla carenza di legittimazione passiva sarebbe rilevabile in ogni stato e grado del procedimento - porterebbe a ritenere che non sia stata eretta dalla contribuente come apposito motivo di ricorso.

In ogni caso, la contribuente sovrappone, impropriamente, profili di ordine processuale inerenti alla legittimazione attiva e passiva con quelli di ordine sostanziale che la coinvolgono come destinataria di un atto impositivo. In altre parole, la questione relativa alla corretta individuazione del destinatario dell'atto impositivo attiene alla legittimità dell'atto e avrebbe dovuto essere oggetto di un autonomo motivo di impugnazione. Non riguarda, invece, il profilo della legittimazione processuale, che nel caso del processo tributario non può che riguardare il destinatario dell'atto impositivo e l'ufficio che ha emesso quest'ultimo.

5.2. È da ritenere infondato il secondo motivo di ricorso, con il quale la ricorrente contesta la motivazione apparente della sentenza impugnata con riferimento al profilo inerente all'elemento soggettivo dell'infrazione, considerato che la contestazione del vizio di motivazione censura, in realtà, un errore di diritto della sentenza impugnata.

5.3. Il primo e il terzo motivo possono essere esaminati insieme e sono fondati.

L' art. 305 TULD sanziona, infatti, l'omessa presentazione delle merci alla dogana, quale attività prodromica non già ad assicurare un mero adempimento formale, ma funzionale a garantire, sul piano sostanziale, l'esercizio dei poteri di controllo da parte dell'ufficio doganale di destinazione. La funzione di tale controllo non è sminuita, comunque, dalla circostanza che - in esito alla riconciliazione tra la documentazione messa tardivamente a disposizione della dogana di destinazione e quella del paese in cui i beni in regime di transito esterno siano, infine, messi in regime di libera pratica - sia riscontrata la fuoriuscita dal territorio doganale dei beni stessi.

6. Ritenere il contrario renderebbe, infatti, meramente facoltativo l'obbligo di presentazione dei beni all'ufficio di destinazione, relegandolo a una formalità surrogabile mediante la presentazione della documentazione ex post. Quest'ultima, per quanto idonea a provare la fuoriuscita dei beni dall'area doganale, non può, quindi, assolvere ad alcuna funzione recuperatoria dei controlli doganali non eseguiti per effetto dell'omessa presentazione dei beni.

6.1. Alla luce di quanto sin qui rilevato devono essere accolti il primo e il terzo motivo e rigettato il secondo motivo.

6.2. La sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il primo e il terzo motivo e rigetta il secondo motivo di ricorso;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia di secondo grado della Liguria che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 19 febbraio 2025.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza