

Sentenza del 19/02/2025 n. 4400 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania (hinc: CGT), con la sentenza n. 378/2024 depositata in data 10/01/2024, ha accolto l'appello proposto da MDF L. C. U. I. GMBH contro la sentenza n. 1176/2022, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno aveva rigettato il ricorso proposto dal contribuente contro quattro avvisi di pagamento (aventi per oggetto il recupero di accise e IVA) e sanzioni per un totale complessivo di Euro 1.238.922,56.

2. La CGT, ritenuto che la questione rilevante - interessata dai primi tre motivi di appello - fosse da individuare nel momento della cessazione del transito unionale esterno, ha richiamato gli artt. 233 , par. 2, e 236 CDU e le disposizioni contenute nel titolo settimo, capo secondo, sezione seconda (e in particolare della quarta sottosezione) del Regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 emesso ai sensi dell' art. 236 CDU , ritenendo, invece, che il Manuale operativo non costituisse fonte del diritto unionale.

Ha quindi rilevato che:

- in base all' art. 233 , par. 2, CDU il momento finale del regime di transito si ha quando le merci vincolate a tale regime e le informazioni richieste sono a disposizione dell'ufficio doganale di destinazione. Di conseguenza, la cessazione del transito si ha in ragione della messa a disposizione dell'ufficio di destinazione, secondo le modalità indicate nell'art. 306 Reg. exec. (UE) n. 2015/2447 del 24/11/2015. Una volta eseguita la presentazione ex art. 307 Reg. (UE) n. 2015/2447 appena citato, l'ufficio doganale è tenuto a fare i controlli ex art. 308 e 309 Reg. n. 2015/2447. La CGT rileva, quindi, che: "i controlli doganali sulla merce messa a disposizione hanno proprio lo scopo di appurare la regolarità del transito (verificare se la merce indicata nel DAT sia presente o smarrita in tutto o in parte, se i sigilli siano integri, ecc.), e sono rimessi agli Uffici doganali di destinazione che possono decidere se operare i controlli o meno";

- nel caso in esame (sulla base delle indicazioni contenute nel Manuale Operativo della Commissione) risulta che siano stati inseriti nel sistema AIDA (la piattaforma italiana che applica il sistema NCTS) i DAT presentati all'ufficio doganale: si tratta di circostanza pacifica, perché in ciascuno dei quattro avvisi impugnati è ammesso che lo stato della DAT è "CA".

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (hinc: ADMO) ha infatti rilevato che il documento di transito è stato accettato e registrato, in via informatizzata, presso l'ufficio doganale di destinazione, con contestuale attivazione del circuito doganale di controllo. In caso di controllo

automatizzato, senza verifica fisica delle merci (come avvenuto nel caso in esame) il documento risulta registrato. Tale registrazione indica la conclusione del regime di transito materiale, attestando l'arrivo in dogana delle merci che, da quel momento, sono a disposizione dell'ufficio doganale di destinazione, assolvendo così a quanto previsto dalla legislazione unionale;

- la distinzione tra conclusione e appuramento del regime di transito è meramente di fatto: la conclusione è la materiale messa a disposizione all'ufficio doganale di destinazione, mentre l'appuramento si concretizza nell'eventuale controllo nei termini stringenti previsti nell'art. 306 Reg. esec. (UE) n. 2015/2447. Nel caso in esame sia la conclusione che l'appuramento del regime di transito risultano concluse, in quanto non risulta tramesso l'esito negativo del controllo;

- la difesa dell'ADMO - secondo la quale è stata eseguita solamente la registrazione del documento di transito per come presentato all'ufficio doganale, senza aver mai dichiarato o dato per accertato che la merce fosse effettivamente arrivata al porto di Salerno - non è condivisibile: la registrazione del DAT implica anche la presentazione della merce, dovendosi attivare il controllo. Difatti, la registrazione del messaggio di arrivo mediante l'inserimento in AIDA presuppone che "qualcosa" sia stata messa a disposizione, con la conseguenza che non si può affermare che la merce non sia stata presentata alla dogana, considerato anche che l'appuramento deve avvenire ed essere comunicato all'ufficio doganale di partenza in

termini stringenti e perentori, trascorsi i quali deve ritenersi appurato il transito;

- la prova dell'esito negativo del controllo e del tempestivo messaggio all'Ufficio Doganale di partenza incombeva sull'ADMO, che non ha dedotto o provato l'esecuzione di tale controllo. L'ADMO ha, invece, depositato una comunicazione mod. TC 24 con protocollo n. 12465 del 19 aprile 2019 relativa all'operazione di transito, dove si legge che quest'ultima è finita e si dichiara competente per il recupero per il mancato appuramento del regime di transito per mancata uscita di merce non unionale dal territorio comunitario. Ad avviso della CGT proprio tale documento evidenzia la tardività rispetto ai tre giorni previsti in ambito regolamentare, dal momento che l'operazione di transito era pervenuta il 13/04/2018 e la nota è del 19/04/2019. Inoltre, la dichiarazione di competenza da parte dell'ufficio di partenza del successivo 28/08/2019 - pervenuta all'ufficio di Salerno il 10/09/2019 - è fondata sul fatto della mancata uscita dal territorio e, quindi, non sul regime di transito come normativamente definito. Tale documento non è, pertanto, idoneo a documentare - seppure per un'unica operazione - la contestazione all'ufficio doganale di partenza del mancato appuramento del regime di transito;

- l'ADMO avrebbe dovuto produrre, per ciascuna delle operazioni di transito contestate, il messaggio che il Manuale operativo indica come (Omissis) e l'eventuale messaggio di esito negativo del riscontro;

- una volta concluso il transito con la presentazione delle merci in dogana e la fase di appuramento, la constatata sparizione è successiva, cioè riferita al momento dell'imbarco, come sostenuto dall'ADMO, che contesta la mancata inclusione della merce nel manifesto di carico. La prassi interna - secondo la quale per la merce in transito destinata a uscire dal territorio il riscontro di appuramento

avviene con il manifesto di carico - non consente di ritenere non concluso il regime di transito (che si estenderebbe fino all'imbarco) e non appurato rispetto al diritto unionale. Tale prassi, per quanto in linea con il sistema doganale e maggiormente idonea a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione è contraria, tuttavia, al diritto di quest'ultima;

- nessun rilievo può assumere l'acquiescenza della MDF in relazione ai precedenti avvisi di accertamento relativi al pagamento dei diritti doganali.

3. Contro la sentenza della CGT l'ADMO ha proposto ricorso in cassazione con un motivo.

4. La MDF LOGISTIK si è costituita con controricorso e ha successivamente depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'ADMO ha contestato la Violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., dell' art. 2697 c.c. dell' art. 292 , 306 e 312 del Reg. Esecuzione della Commissione n. 2015/2447 e artt. 79 , 135 , 213 , 215 , 233 CDU c.c., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

1. Secondo la ricorrente (che richiama la giurisprudenza della CGUE) la CGT, nel ritenere che la conclusione del transito unionale esterno e gli obblighi del titolare del regime non comprendessero la messa a disposizione della merce, ha violato le norme unionali che, al contrario, richiedono tale condizione, per la conclusione positiva del regime di transito.

1.2. Ai fini del rispetto dei parametri normativi evocati a fondamento del motivo di ricorso sono irrilevanti le argomentazioni

incentrate sul completamento della procedura informatizzata, da cui scaturisce, in via automatica, la generazione di messaggi. Difatti, se il circuito doganale di controllo, a seguito dell'allibramento del DAT, ha selezionato il controllo automatizzato "CA", il sistema NCTS genera il messaggio IE018 "risultato del controllo", che attesta una mera conformità formale, non sufficiente ad appurare il regime, in assenza della prova dell'uscita della merce dal territorio unionale.

Nel caso, poi, di canale di selezione "RS" (Riscontro sommario), il sistema non può generare il messaggio IE018 "Risultato del controllo", restando in attesa dell'esito di tale riscontro, che non è stato possibile per mancata presentazione della merce.

Sia in un caso che nell'altro, l'Ufficio non ha avuto a disposizione le informazioni necessarie da trasmettere all'ufficio di partenza per l'appuramento del regime, ivi compresi i dati sicurezza, né il titolare del regime di transito ha fornito una prova alternativa della corretta conclusione del regime ai sensi dell' art. 312 Reg. (UE) 2015/2447 .

1.3. In ogni caso, la responsabilità del titolare del regime non si esaurisce con la presentazione della merce intatta all'ufficio doganale di destinazione nel termine fissato e nel rispetto delle

misure di identificazione prese dalle autorità doganali, ma in ragione della sua stessa qualità di obbligato principale deve assumersi le conseguenze di ogni infrazione o irregolarità che sia commessa, anche suo malgrado, compresa la mancata uscita della merce dal territorio unionale (CGUE C-186/2008).

1.4. Non solo l'ADMO non aveva alcun onere di depositare il documento attestante l'esito negativo del controllo, ma dalla stessa sentenza impugnata risulta aver adempiuto agli oneri probatori, risultando aver depositato "una comunicazione mod. TC 24 con protocollo n. 12465 del 17 aprile 2019, relativa alle operazioni di transito T1 MRN 18DE760248784349M3 (oggetto dell'atto

impugnato n. Prot.:3450/RU, con DAT in stato CA) dalla quale emerge che la stessa Dogana di Salerno dà espressamente atto che la "operazione di transito è finita".

Al contrario, era la controparte a dover depositare - ai sensi dell'art. 312 Reg. esec. (UE) n. 2447/2015 - documentazione inerente alla prova della conclusione del regime di transito.

La CGT non ha poi considerato che è obbligatorio verificare, prima di procedere all'appuramento del movimento, l'avvenuta iscrizione a MMP (manifesto di Partenza) dell'operazione di transito, violando, in tal modo, l' art. 233 , par. 2, CDU .

1.5. Inoltre, ove le merci vengano sottratte alla vigilanza doganale, come è avvenuto nel caso de quo, e l'obbligato principale non abbia fornito altre prove della corretta conclusione del regime, non potrà dirsi conseguito l'obiettivo dei controlli doganali e l'appuramento del regime ai sensi dell' art. 215 , par.2, CDU . Nel caso in esame l'Agenzia delle Dogane di Salerno non ha mai dichiarato di aver potuto verificare che la merce fosse materialmente giunta a destinazione e/o che il titolare del regime avesse fornito la prova dell'iscrizione dei summenzionati M.R.N. (numero di registrazione) nel Manifesto Merce in Partenza per poter appurare il documento di transito, considerandolo conforme, e ciò sia che si tratti di controllo automatizzato basato sui soli dati presenti nella dichiarazione di transito (CA controllo automatizzato), sia che si tratti di controllo fisico con riscontro sommario (RS riscontro sommario). La ricorrente (pag. 19) precisa, quindi, che: "Il regime di transito è concluso quando le merci accompagnate dai documenti o semplicemente i documenti di transito vengono presentate all'ufficio doganale di destinazione o ad un destinatario autorizzato;

mentre il regime di transito è appurato quando si è constatata la corretta conclusione dell'operazione di transito confrontando i dati disponibili presso l'ufficio doganale di destinazione e quelli in possesso dell'ufficio doganale di partenza così come stabilito dal su richiamato art. 215 , par. 2 CDU ".

La responsabilità del trasporto delle merci finché non venga determinata definitivamente la loro posizione non è a carico della Dogana ma della persona che le ha introdotte nel territorio doganale dell'Unione, con la conseguenza che risulta violato anche l' art. 135 CDU . Difatti, l'iter di acquisizione del documento di transito si completa presso l'Ufficio della Dogana di destinazione, al termine di tutte le operazioni, ovvero all'atto della consegna del Manifesto di Partenza da parte dell'Agente Marittimo, con tutti i dati e i relativi allegati, conformemente alle

disposizioni di legge relative al tipo di procedura utilizzata, cosa che non è avvenuta nel caso in esame.

2. Passando all'esame del ricorso, occorre rilevare che il caso di specie riguarda un'ipotesi di regime di transito esterno: le merci provenienti dagli Emirati Arabi sono state spedite da un ufficio doganale (di partenza) in Germania e vedevano quale ufficio di destinazione quello di Salerno, dal quale dovevano, poi, ripartire per giungere in Marocco, dove si trovava la loro destinazione finale.

2.1. Il regime di transito esterno consiste nel vincolo della merce all'attraversamento del territorio doganale, senza il pagamento degli oneri connessi alla loro entrata o uscita, come risulta dall' art. 226 , par. 1, Reg. UE n. 952/2013 (codice doganale dell'Unione, cd. CDU), in base al quale: "Nel quadro del regime di transito esterno, merci non unionali possono circolare da un punto a un altro del territorio doganale dell'Unione senza essere soggette: a) ai dazi all'importazione;

b) ad altri oneri, come previsto dalle altre disposizioni pertinenti in vigore; c) alle misure di politica commerciale, nella misura in cui non vietino l'entrata o l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale dell'Unione."

Il regime di transito esterno riguarda, quindi, merci non unionali destinate ad attraversare il territorio dell'Unione Europea, verso altri paesi.

Sempre l' art. 226 , par. 3, lett. a), CDU prevede che: "La circolazione di cui al paragrafo 1 avviene secondo una delle seguenti modalità:

a) in base al regime di transito unionale esterno".

2.2. In relazione alla norma da ultimo evocata ci sono varie previsioni che vengono in rilievo contenute nel Reg. di esecuzione (UE) n. 2015/2447 (hinc: Reg. 2015/2447).

In particolare, l'art. 307 Reg. 2015/2447 stabilisce che: "L'ufficio doganale di destinazione informa l'ufficio doganale di partenza dell'arrivo delle merci il giorno in cui le merci e l'MRN della dichiarazione di transito sono presentate in conformità dell'articolo 306, paragrafo 1, del presente regolamento."

L'art. 306, par. 1, Reg. n. 2015/2447 (richiamato dall'art. 307) prevede che: "1. Quando le merci vincolate a un regime di transito unionale arrivano all'ufficio doganale di destinazione, sono presentate a tale ufficio doganale: a) le merci; b) l'MRN della dichiarazione di transito; c) qualsiasi informazione richiesta dall'ufficio doganale di destinazione".

L'art. 308 Reg. 2015/2447 prevede che: "alla conclusione del regime di transito unionale, l'ufficio doganale di destinazione effettua controlli doganali in base alle indicazioni relative all'operazione di transito unionale ricevute dall'ufficio doganale di partenza."

Il risultato di tali controlli viene comunicato all'Ufficio doganale di partenza ai sensi dell'art. 309 Reg. 2015/2447, il quale stabilisce che: "L'ufficio doganale di destinazione notifica i risultati del

controllo all'ufficio doganale di partenza entro il terzo giorno successivo al giorno in cui le merci sono presentate all'ufficio doganale di destinazione o in un altro luogo a norma dell'articolo 306, paragrafo 1, del presente regolamento".

2.3. Richiamati i contenuti degli artt. 307 (che rinvia all'art. 306) e 308 Reg. 2015/2447 si possono fare due considerazioni.

La prima è che l'informazione data dall'ufficio doganale di destinazione all'ufficio doganale di partenza dell'arrivo delle merci (il giorno in cui queste ultime e il relativo MRN sono presentate) è affatto distinta dalla notificazione dei risultati del controllo da eseguire entro il terzo giorno successivo dalla presentazione delle merci, ma alla conclusione del regime di transito unionale.

La seconda è che l'ufficio di partenza, fino a quando non ha ricevuto l'informativa relativa all'esito del controllo, non può disporre delle informazioni sufficienti per considerare concluso il regime di transito e procedere al suo appuramento. Per tale motivo l'art. 310, par. 1, Reg. 2015/2447 consente all'ufficio di partenza - nell'ipotesi in cui non abbia ricevuto la comunicazione dei controlli previsti nell'art. 309 Reg. 2015/2447 - di chiedere immediatamente i risultati del controllo all'ufficio doganale di destinazione che ha inviato la notifica di arrivo delle merci.

È altresì previsto che l'ufficio doganale di partenza - in caso di mancata comunicazione degli esiti del controllo, qualora non abbia a disposizione i dati che consentono l'appuramento del regime di transito unionale o la riscossione dell'obbligazione - chieda informazioni pertinenti sia al titolare del regime, sia all'ufficio doganale di destinazione nelle ipotesi previste nell'art. 310, par. 2, Reg. 2015/2447.

In via alternativa alla comunicazione dell'esito del controllo da parte dell'ufficio di destinazione a conclusione del regime di transito, anche il titolare di quest'ultimo può presentare uno dei documenti indicati nell'art. 312 Reg. 2015/2447, quali prove alternative della corretta conclusione del regime di transito.

2.4. Le disposizioni regolamentari appena richiamate concretizzano, quindi, la normativa doganale cui fa riferimento l' art. 233 , par. 2, CDU , laddove stabilisce che: "Gli obblighi del titolare del regime sono soddisfatti e il regime di transito ha fine quando le merci vincolate a tale regime e le informazioni richieste sono a disposizione dell'ufficio doganale di destinazione conformemente alla normativa doganale".

Le disposizioni regolamentari contenute nel Reg. 2015/2447 servono, altresì, a comprendere in cosa consista il confronto tra i dati dell'ufficio doganale di partenza (cui spetta l'appuramento del regime di transito) e quelli a disposizione dell'ufficio di destinazione e la corretta conclusione del regime di transito, in base all' art. 215 , par. 2, CDU . Tale norma prevede, infatti, che: "Il regime di transito è appurato dalle autorità doganali quando esse sono in grado di stabilire, sulla base di un confronto tra i dati di cui dispone l'ufficio doganale di partenza e quelli di cui dispone l'ufficio doganale di destinazione, che il regime si è concluso correttamente".

2.5. Dalla lettura della sentenza impugnata emerge che, nel caso di specie, il giudice di secondo grado abbia errato, in primo luogo, nel ritenere che la registrazione del documento di trasporto indicasse la conclusione del regime di transito materiale, attestando l'arrivo in dogana delle merci che da quel momento erano a disposizione dell'ufficio doganale di destinazione. È stato, infatti, trascurato che, ai sensi dell' art. 233 , par. 2, CDU , le merci oggetto del regime di transito devono essere a disposizione dell'ufficio doganale di destinazione conformemente alla normativa doganale, che richiede anche l'espletamento dei controlli ex art. 308 Reg. 2015/2447, il cui esito deve essere comunicato dall'ufficio di destinazione a quello di partenza, affinché possa ritenersi, da un lato, concluso il regime di transito e, dall'altro lato, eseguito l'appuramento ex art. 215 , par. 2, CDU da parte dell'ufficio di partenza.

2.6. In secondo luogo, l'ulteriore errore in cui è incorsa la sentenza impugnata è contenuto nell'affermazione secondo la quale: "la distinzione tra conclusione e appuramento del regime di transito è meramente di fatto: la conclusione è la materiale messa a disposizione all'Ufficio doganale di destinazione; l'appuramento si concretizza nell'eventuale controllo nei termini stringenti previsti dalla disposizione legale, ossia l'art. 306, par. 1, Regolamento (delegato) di esecuzione (UE) Commissione 2015/2447".

La CGT ha, infatti, sovrapposto l'ipotesi prevista nell'art. 306, par. 1, Reg. 2015/2447 (che riguarda la presentazione delle merci all'ufficio di destinazione) con l'appuramento del regime di transito (che è attività che riguarda l'ufficio di partenza). Del resto, lo stesso controllo ex art. 308 Reg. 2015/2447, eseguito dall'ufficio di destinazione alla conclusione del regime di transito, deve essere comunicato all'ufficio di partenza, cui è rimessa ogni valutazione in ordine all'appuramento del regime di transito.

2.7. Proprio per tale ragione non può assumere alcun rilievo quanto si legge nella sentenza impugnata e cioè che: "invero deve ritenersi che con l'inserimento in procedura informatizzata dell'arrivo, la merce e la DAT sono state presentate - id est messe a disposizione - all'Ufficio Doganale di destinazione ossia Salerno; che in questo momento è stato esaurito da parte del responsabile del regime di transito quanto di suo obbligo ed è cessato il transito, e l'Ufficio Doganale di destinazione aveva tre giorni per le sue attività di controllo e la notificazione all'ufficio di partenza di eventuale esito negativo (ossia per concludere l'appuramento), termine che - in giudizio, in assenza di deduzione specifica e di prova - non risulta rispettato e neppure provato nella esistenza di attività."

2.8. Sul punto, è bene precisare che l'eventuale ritardo dell'ufficio di destinazione nell'esecuzione del controllo ex art. 308 Reg. 2015/2447 non solo non può portare a ritenere, ipso iure, completato l'appuramento (trattandosi di attività che non compete all'ufficio di destinazione), ma autorizza l'ufficio di partenza ad attivarsi ai sensi dell'art. 310 Reg. 2015/2447 per la richiesta dell'esito del controllo o di informazioni sulla corretta conclusione del regime di transito (v. supra). Come già rilevato è consentita (anche) al titolare di quest'ultimo la produzione dei documenti indicati nell'art. 312 Reg. 2015/2447 all'ufficio di partenza, quali prove alternative della corretta conclusione del regime di transito.

3. Deve quindi ritenersi che nel regime di transito esterno, previsto nell' art. 226 , par. 1, e 2, lett. a), Reg. (UE) n. 952/2013 , la registrazione della dichiarazione di transito da parte dell'ufficio di

destinazione non implica né la conclusione del regime di transito - e il conseguente adempimento degli obblighi del titolare di quest'ultimo - ai sensi dell'art. 233, par. 2, Reg. n. 952/2013, né il suo appuramento ai sensi dell' art. 215 , par. 2, Reg. (UE) n. 952/2013 , trattandosi di attività riservata all'ufficio di partenza, sulla base della comunicazione dell'esito del controllo ex art. 308 - 309 Reg. (UE) n. 2015/2447 , delle procedure di ricerca ex art. 310 Reg. (UE) n. 2015/2447 o della prova alternativa ex art. 312 Reg. (UE) n. 2015/2447 .

4. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è fondato e deve essere accolto nei termini di cui in motivazione, con la conseguente cassazione della sentenza impugnata e il rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado della Campania in diversa

composizione, che deciderà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 19 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza