

SENTENZA

Cassazione civile sez. trib. - 17/03/2020, n. 7346

Intestazione

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA	Ernestino Luigi	-
Presidente	-	
Dott. FUOCHI TINARELLI	Giuseppe	- rel.
Consigliere	-	
Dott. TRISCARI	Giancarlo	-
Consigliere	-	
Dott. SUCCIO	Roberto	-
Consigliere	-	
Dott. CHIESI	Gian Andrea	-
Consigliere	-	

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13473/2018 R.G. proposto da:
Agenzia delle dogane e dei monopoli, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è
domiciliata
in Roma, via dei Portoghesi n. 12;
- ricorrente -
contro
Italtecnica Srl;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della

Liguria n. 1521/02/17, depositata il 31 ottobre 2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 ottobre

2019 dal Consigliere Dott. Fuochi Tinarelli Giuseppe.

RILEVATO

CHE:

L'Agenzia delle dogane impugna per cassazione, con tre motivi, la decisione della CTR in epigrafe che, confermando la sentenza di primo grado, aveva ritenuto illegittimo il diniego di sgravio richiesto dalla contribuente a seguito del parziale annullamento in sede contenziosa dei provvedimenti impositivi.

Italtecnica Srl è rimasta intimata.

CONSIDERATO

CHE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 per aver la CTR ritenuto impugnabile la nota dell'Ufficio ancorchè essa costituisse una mera comunicazione del fatto che non avrebbe proceduto allo sgravio e la procedura di riscossione non sarebbe stata interrotta.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del principio di primazia del diritto unionale sul diritto nazionale, nonchè degli artt. 199 e 244 CDC e art. 17 Reg. n. 1150/2000/CE, per aver la CTR ritenuto prevalente il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 sul diritto unionale, riconoscendo il diritto di sgravio/rimborso alla contribuente.

3. Il terzo motivo denuncia, nuovamente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 2, e degli artt. 199 e 244 CDC e 17 Reg. n. 1150/2000/CE.

4. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, non sono fondati, ancorchè la motivazione debba essere corretta ed integrata ai sensi dell'art. 384 c.p.c., u.c..

4.1. La problematica - relativa, in generale, ai presupposti per la riscossione frazionata in corso di giudizio e, specificamente, nella materia doganale - è stata oggetto, invero, di ampia disamina da parte di questa Corte in tempi recenti (v. Cass. n. 33581 del 18/12/2019).

La Corte, in particolare, con riguardo alla riscossione nella fase post decism, ossia successivamente alla decisione di primo grado, ha evidenziato che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 presuppone, per la sua applicazione, "la frazionabilità della riscossione già nella fase amministrativa, sicchè non si applica ove sia consentita l'esazione per l'intero sulla base del solo atto di accertamento non definitivo" e tale situazione ricorre anche con riguardo alla riscossione dei dazi doganali.

Ne deriva che in materia doganale l'Amministrazione può procedere, anche prima dell'instaurazione dell'eventuale giudizio, alla riscossione per l'intero sulla base del solo atto impositivo non essendo prevista, nè contemplata, limitazione alcuna dalla disciplina unionale o interna, sicchè, in termini generali, "qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e sia intervenuta decisione di primo grado a lui integralmente sfavorevole, l'Amministrazione finanziaria può porre in riscossione la totalità degli importi dovuti ovvero, se abbia già avviato la riscossione nella fase amministrativa anteriormente alla decisione, può validamente proseguire all'esazione per l'intero importo, non trovando applicazione alla materia doganale, anche anteriormente alla modifica operata con la L. n. 161 del 2014, art. 10, la procedura di riscossione frazionata di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, commi 1 e 2".

4.2. L'esame della Corte, peraltro, ha riguardato anche l'altra parallela questione, suscettibile di integrare una diversa, seppur confinante, fattispecie normativa, costituita dall'intervenuta statuizione favorevole al contribuente del giudice di merito, il quale abbia annullato, in tutto o in parte, l'atto impositivo.

Tale evenienza, invero, si sottrae, di per sè, all'ambito del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 che, al comma 1, prevede "1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto."

E' vero che il comma 2 della norma si riferisce all'ipotesi della riforma, in appello, della decisione di primo grado, ma di tale profilo si preoccupa solo per fondare il diritto al rimborso del contribuente all'eventuale eccedenza versata in forza del comma 1.

Questo stesso enunciato, infatti, costituisce, in realtà, concreta espressione del più ampio principio, ripetutamente affermato dalla Corte, secondo il quale una simile pronuncia "fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria" (Cass. n. 19078 del 10/07/2008; Cass. n. 13445 del 27/07/2012; Cass. n. 24092 del 12/11/2014; recentemente Sez. U, n. 758 del 13/01/2017).

Questa conclusione discende, da un lato, "dal riconoscimento della efficacia immediata delle sentenze delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi", fondato, oltre che sul citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, sul generale rinvio alle norme del codice di procedura (art. 282 c.p.c.) e, dall'altro, sul piano sistematico, è coerente e necessitata con le caratteristiche del processo tributario "annoverabile non tra quelli di "impugnazione-annullamento" bensì tra

quelli di "impugnazione-merito", in quanto è diretto non alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma, estendendosi al rapporto d'imposta, alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'amministrazione" (Sez. U, n. 758 del 2017).

4.3. Ne deriva che, anche nella materia doganale, l'eventuale statuizione giudiziale favorevole al contribuente, pur non passata in giudicato, non è priva di effetti od irrilevante.

Il recente arresto della Corte ha opportunamente affermato, sul punto, che "qualora il giudice di primo grado abbia accolto, in tutto o in parte, 11 ricorso, escludendo o riducendo l'ammontare delle somme dovute, le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili", chiaramente riferendosi alla riscossione.

5. Va rilevato, peraltro, che la problematica in giudizio, nella prospettazione della stessa Agenzia delle dogane, investe un ambito ulteriore, ossia se esista o meno di un diritto di "sgravio" dei ruoli, nonchè se sorga un diritto al rimborso delle somme già riscosse.

5.1. Occorre ribadire, in primo luogo, che, contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio, il principio su esposto non si pone in frizione con l'art. 244 CDC, *ratione temporis* applicabile.

E' sufficiente richiamare, del resto, le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia (sentenza 11 gennaio 2001, in C-266/99, Siples Srl), la quale, con riguardo all'art. 244 CDC, ha avuto modo di precisare che la norma "va interpretato nel senso che attribuisce la facoltà di disporre la sospensione dell'esecuzione di una decisione impugnata solo alle autorità doganali. Tuttavia, tale disposizione non limita il potere di cui dispongono le autorità giudiziarie adite con un ricorso ai sensi dell'art. 243 del medesimo codice di disporre una siffatta sospensione per conformarsi al loro obbligo di assicurare la piena efficacia del diritto comunitario", ossia, in particolare, "dell'esistenza dei diritti invocati in forza del diritto comunitario".

In altri termini, l'art. 244 CDC non è in alcun modo ostativo ad una valutazione giudiziale incidente sull'efficacia esecutiva del titolo sì da comportare, per effetto dell'annullamento (pur non definitivo), l'inesigibilità delle maggiori somme in

riscossione e, in definitiva, l'arresto, in parte qua, della stessa esazione ove ancora in corso.

L'ulteriore previsione della norma secondo cui la sospensione è di regola "subordinata alla prestazione di una garanzia" non incide su questo versante attesa l'autonoma determinazione giudiziale, mentre, in ipotesi, può assumere rilievo ai fini di un eventuale rimborso, ossia a riscossione già effettuata.

5.2. Nè si pone, a maggior ragione, una questione di contrasto con l'art. 17 Reg. n. 1150/2000/CE, che, ai paragrafi 1, 2 e 3, primo periodo, dispone:

"1. Gli Stati membri sono tenuti a prendere tutte le misure necessarie affinché gli importi corrispondenti ai diritti accertati in conformità dell'art. 2 siano messi a disposizione della Commissione alle condizioni previste dal presente regolamento.

2. Gli Stati membri sono dispensati dall'obbligo di mettere a disposizione della Commissione gli importi corrispondenti ai diritti accertati soltanto se la riscossione non abbia potuto essere effettuata per ragioni di forza maggiore. Inoltre, in casi particolari, gli Stati membri sono dispensati dal mettere tali importi a disposizione della Commissione, quando, dopo attento esame di tutti i dati pertinenti del caso, risulta definitivamente impossibile procedere alla riscossione per motivi che non potrebbero essere loro imputabili.

3. Gli Stati membri comunicano alla Commissione, mediante una relazione annuale, l'attività e i risultati dei loro contro/li nonché i dati complessivi e le questioni di principio attinenti ai problemi più importanti sollevati, in particolare sul piano del contenzioso, dall'applicazione del presente regolamento. (...]"

L'art. 2, paragrafi 1, 3 e 4, in particolare per quanto qui rileva, dispongono a loro volta:

"1. Ai fini dell'applicazione del presente regolamento, un diritto delle Comunità sulle risorse proprie di cui all'art. 2, paragrafo 1, lettere a) e b), della decisione 94/728/CE, Euratom, è accertato non appena ricorrono le condizioni previste dalla normativa doganale per quanto riguarda la registrazione dell'importo del diritto e la comunicazione del medesimo al soggetto passivo.

(...).

3. Nei casi di contenzioso, le autorità amministrative competenti devono poter calcolare, ai fini dell'accertamento di cui al paragrafo 1, l'importo del dazio dovuto al più tardi in occasione della prima decisione amministrativa che comunica l'obbligazione al soggetto passivo o in occasione della denuncia all'autorità giudiziaria, se tale denuncia interviene precedentemente.

La data da considerare per l'accertamento di cui al paragrafo 1 è la data della decisione o quella del calcolo da effettuare consecutivamente alla denuncia di cui al comma 1.

4. Il paragrafo 1 si applica allorchè la comunicazione deve essere rettificata."

La disciplina in questione, dunque, non trascura l'ipotesi in cui vi sia un contenzioso e, anzi, articola le stesse comunicazioni dovute dall'Autorità doganale anche in considerazione delle fasi giudiziarie, con l'esplicita previsione della possibilità di rettifica di quelle (già) fornite nei momenti "canonici" indicati dalla normativa.

5.3. Valutazione più articolata richiede, invece, il raffronto con l'art. 199 CDC, secondo il quale "la garanzia non può essere svincolata finchè l'obbligazione doganale per la quale è stata costituita non si è estinta o non può più sorgere".

La garanzia in questione è quella funzionale all'adempimento dell'obbligazione doganale e può consistere, anche, nel deposito di una somma equivalente all'importo esatto dell'obbligazione (192194 CDC).

L'importo che sia stato riscosso in via coattiva a fronte di un inadempimento non equivale a tale garanzia; tuttavia l'art. 232 CDC, nel riconoscere all'autorità doganale, ove l'importo dei dazi non sia stato pagato nel termine stabilito, di avvalersi "a)... di tutte le possibilità offerte dalle disposizioni in vigore, compresa l'esecuzione coatta, per garantire il pagamento di detto importo", assegna un indiscutibile rilievo a tutte le possibili ipotesi, desumibili dalla disciplina vigente, di "garanzia" e alle loro connotazioni.

Una specifica previsione, del resto, è contenuta - come sopra evidenziato - nello stesso art. 244 CDC.

L'art. 199 CDC, peraltro, non coinvolge la fase della pretesa daziaria in senso stretto (ossia dell'accertamento, calcolo ed iscrizione a ruolo) ma, più

concretamente, quella, accessoria, della prestazione delle garanzie nonché dell'effettiva attuazione delle stesse mediante il pagamento ovvero, mutatis mutandis, la riscossione.

Ciò significa che la norma non rileva, nè incide, ai fini dell'esecutività del titolo e dell'(in)esigibilità delle somme ma assume incidenza sulla fase ulteriore dell'eventuale rimborso, che, nonostante l'annullamento (non definitivo) giudiziale del titolo, non può aver luogo fino a chè l'obbligazione doganale non si sia estinta.

5.4. In conclusione, l'avvenuto annullamento giudiziale (in tutto o in parte) del titolo impositivo ovvero la rideterminazione delle somme dovute comporta l'inesigibilità dei maggiori importi pretesi e, dunque, da un lato, impone di adottare gli eventuali atti di sgravio e, dall'altro, limita l'avvio o la prosecuzione della procedura di riscossione coattiva al minor importo accertato in giudizio.

In caso di riscossione già effettuata, peraltro, la sopravvenuta statuizione giudiziale favorevole al contribuente non comporta nè il diritto allo svincolo delle garanzie eventualmente prestate, nè, in ogni caso, il diritto al rimborso delle maggiori somme esatte, diritti che sorgono solo quando la sentenza sia passata in giudicato e, quindi, l'obbligazione doganale si sia, in parte qua, estinta.

5.5. Per quanto rileva, infine, va sottolineata la congruenza della conclusione rispetto ai successivi interventi normativi e, in specie, del D.L. n. 16 del 2012, art. 9, comma 3-bis, conv. nella L. n. 44 del 2012, che ha previsto, per i tributi doganali, che la riscossione non avviene più mediante ruolo ma per l'immediata esecutività (decorsi 10 giorni dalla notifica) del provvedimento dell'Amministrazione (sul quale, dunque, non può che direttamente incidere l'eventuale statuizione giudiziale), nonché, proprio con riferimento alla riscossione in pendenza del giudizio, l'introduzione dell'art. 68, comma 3 bis citato ad opera della L. n. 161 del 2014, art. 10.

Quest'ultimo intervento, infatti, ha specificamente regolato la riscossione per i tributi doganali prevedendo che "il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali... e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal regolamento (UE) n. 952/2013

del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione Europea in materia".

5.6. Va dunque affermato il seguente principio:

"in tema di riscossione di dazi e diritti doganali, qualora il giudice di primo grado abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso avverso l'avviso di rettifica, escludendo o riducendo l'ammontare dovuto, le eventuali maggiori somme pretese non sono esigibili, sicchè l'Amministrazione doganale è tenuta ad adottare gli eventuali atti di sgravio e a limitare l'avvio o la prosecuzione dell'attività di riscossione al minor importo accertato in giudizio; va invece escluso, in caso di già avvenuta esazione, il diritto del contribuente al rimborso delle maggiori somme e allo svincolo delle garanzie prestate, che sorge solo quando la sentenza sia passata in giudicato e, quindi, l'obbligazione doganale si sia, in parte qua, estinta"

6. Alla luce dei principi sopra esposti, dunque, va rilevato che:

a) il provvedimento adottato era sicuramente impugnabile D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19 in quanto inteso a rigettare sia la richiesta di sgravio sia, soprattutto, arresto della procedura di riscossione che, esplicitamente, non veniva interrotta, con indubbio pregiudizio per la contribuente;

b) la CTR, pur avendo applicato erroneamente il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, in realtà non invocabile in materia, ed interpretato la disciplina unionale in termini inesatti, escludendone l'applicazione, ha, ugualmente, ritenuto che lo sgravio dovesse essere disposto, conclusione che è ugualmente corretta nei termini e nei limiti sopra esposti, dovendosi in tal senso integrare la motivazione impugnata.

7. Il ricorso va pertanto rigettato.

Non sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato D.P.R. n. 115 del 2002, ex art. 13, comma 1 quater, nei confronti dell'Agenzia delle dogane in quanto Amministrazione dello Stato che opera con il meccanismo della prenotazione a debito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 16 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 17 marzo 2020