

## **L'annullamento giudiziale, totale o parziale, del titolo impositivo ovvero la rideterminazione delle somme dovute comporta l'inesigibilità dei maggiori importi pretesi anche in materia doganale**

Ilaria Muliere

Con la recente [ordinanza n. 7346, del 17 marzo 2020](#), la Corte di cassazione ha stabilito che

*"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, sicché 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". Ad ogni modo, "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".*

La controversia trae origine dall'impugnativa da parte del contribuente di un provvedimento di diniego, interposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (per brevità, l'"ADM" o l'"Agenzia") di sgravio di somme iscritte a ruolo a seguito della pronuncia di una sentenza favorevole al contribuente, con la quale è stato annullato, almeno in parte, l'accertamento.

I giudici del merito, prima la CTP e poi la CTR, chiamati a valutare la legittimità del diniego di sgravio, hanno accolto il ricorso della società contribuente sulla base dell'art. 68 del d.lgs. 546 del 1992.

L'ADM ha interposto ricorso per cassazione avverso la pronuncia della CTR che, da ultimo, ha confermato l'annullamento del provvedimento di diniego di sgravio.

Secondo l'ADM, il suddetto diniego di sgravio era da considerarsi legittimo in quanto era fondato su due distinti presupposti:

1) la riscossione frazionata in pendenza di giudizio opererebbe solo nei casi previsti al primo comma dell'art. 68 del d.lgs. 546 del 1992, e, cioè, nei casi in cui siano le singole leggi a prevedere la stessa riscossione frazionata. Pertanto non opererebbe in materia doganale in quanto non espressamente prevista;

2) il versamento in pendenza di giudizio delle risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea (dazi e IVA all'importazione), stante l'espresso dettato normativo di cui all'art. 68 - *ter* del d.lgs. 546 del 1992, deve essere, in ogni caso, disciplinato dal Codice Doganale Comunitario (Reg. CEE 2313/1992), come riformato dal Reg. UE 952/2013 (Codice Doganale Unionale), per cui non troverebbero applicazione le norme interne.

La cassazione, nel rigettare il ricorso dell'Agenzia, coglie lo spunto per ribadire il campo di applicazione di alcune norme interne e di alcuni principi giurisprudenziali pacifici in materia doganale.

Più nel dettaglio, come meglio si vedrà nel prosieguo, la Cassazione afferma che:

I) con riguardo ai tributi doganali non può trovare applicazione l'istituto della riscossione frazionata in pendenza del processo così come disciplinato dall'art. 68, primo comma, del d.lgs. 546 del 1992;

II) trova comunque applicazione, anche in materia doganale, il principio secondo cui in fase di riscossione, qualora il giudice di primo grado abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso, escludendo la debenza del tributo o riducendo l'ammontare delle somme dovute: 1) le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili, e 2) l'amministrazione deve limitare le azioni esecutive al solo importo recato dalla sentenza;

III) l'eventuale versamento dei diritti doganali richiesti non dà diritto al rimborso fino al passaggio in giudicato della sentenza.

Con riferimento ai presupposti per l'applicabilità della riscossione frazionata in corso di giudizio, la Corte ha rilevato che la tematica è stata oggetto di ampia disamina da parte della Corte stessa in tempi recenti.

In particolare, con la [sentenza n. 33581 del 18 dicembre 2019](#), la stessa Cassazione, ha già escluso che l'art. 68, comma 1, del d.lgs. 546 del 1992 possa essere applicato a tutti i tipi di tributi per il solo fatto di essere oggetto di contenzioso ed a prescindere dalla valutazione dei rispettivi presupposti impositivi. Sempre con la citata pronuncia del dicembre 2019, la Corte ha stabilito che

*"In materia di sanzioni, in particolare, la riscossione frazionata costituisce regola*

*generale nel corso del processo. Con riguardo agli atti impositivi e alle singole imposte, invece, l'applicabilità del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 è condizionata alla possibilità o meno di procedere già nella fase amministrativa alla riscossione integrale sulla base del solo atto impositivo: ove la disciplina sostanziale, in funzione del soddisfacimento di un interesse pubblico, consenta l'immediata riscossione dell'imposta per l'intero resta preclusa l'applicabilità, nella fase processuale, del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, sicché legittimamente la riscossione può essere avviata e proseguita per l'intero importo, con l'unico limite derivante dalla rideterminazione del quantum da parte del giudice tributario a seguito di accoglimento del ricorso del contribuente. In altri termini, dunque, con riguardo agli atti impositivi, la regola processuale della riscossione frazionata ha quale presupposto fondante la frazionabilità della riscossione già nella fase amministrativa, sicché non si applica solo ove sia prevista o consentita, espressamente o in via implicita alla luce dello specifico contesto normativo di riferimento, l'esazione per l'intero sulla base del solo atto di accertamento non definitivo. Rientrano in questa particolare ipotesi le obbligazioni doganali e, più in generale, i tributi afferenti le risorse proprie dell'Unione Europea".*

La Cassazione ha rappresentato nella poc'anzi citata pronuncia che non è possibile mettere in discussione – tantomeno in sede di contenzioso – la scelta operata dal legislatore circa l'individuazione dei tempi e le modalità di esazione e iscrizione a ruolo provvisoria, non essendo lo stesso legislatore tenuto sul piano costituzionale ad una identità di scelte. La medesima soluzione interpretativa è stata espressa dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 464 del 1999, resa in tema di TARSU. Con quest'ultima sentenza, resa in tema di TARSU ma applicabile a tutti i tributi locali, la Corte Costituzionale ha riconosciuto esistenti nella fattispecie analizzata preminenti esigenze di interesse pubblico che giustificano una riscossione non frazionata. Dette esigenze di interesse pubblico per la TARSU erano identificabili nella necessità di assicurare agli enti locali le risorse per il funzionamento dei servizi pubblici che non possono subire interruzioni.

Analoghe considerazioni valgono in materia di tributi doganali: l'interesse proprio all'immediata riscossione è costituito dalla necessità della tempestiva ed integrale acquisizione delle risorse finanziarie proprie dell'Unione Europea.

Ciò posto, venendo al caso oggi in rassegna, la Corte ha manifestato di condividere la suddetta impostazione che vede l'esclusione dell'operatività dell'art. 68, comma 1, del d.lgs. 546 del 1992 con riferimento ai diritti doganali, proprio perché gli stessi, già nella fase

amministrativa, sono soggetti alla riscossione integrale sulla base del solo atto impositivo (cfr. art. 9, comma 3-bis, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con legge del 26 aprile 2012, n. 44).

Seppur sia pacifico per le suddette ragioni che non può trovare applicazione l'art. 68, primo comma, del d.lgs. 546 del 1992, nella parte in cui prevede una riscossione frazionata del tributo in presenza di processo, le decisioni rese dalle Commissioni tributarie favorevoli al contribuente, ancorché non passate in giudicato, non possono essere private del tutto di effetti o essere ritenute irrilevanti. Infatti, il secondo comma dell'art. 68 del d.lgs. 546 del 1992 dispone che *"Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale"*.

Sulla base di queste premesse, la Cassazione con l'ordinanza oggi in rassegna n. 7346, del 17 marzo 2020 ha stabilito che

*"anche in materia doganale, l'eventuale statuizione favorevole al contribuente, pur non passata in giudicato, non è priva di effetti od irrilevante"*.

Questo perché, come esplicitato in parte motiva dalla Corte, **una pronuncia favorevole al contribuente** da parte delle Commissioni Tributarie

***"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"***.

Il principio secondo cui l'annullamento di un atto amministrativo da parte delle Commissioni Tributarie fa venire meno il titolo che legittima la fase della riscossione, prosegue ancora la Cassazione nella sentenza in esame, deriva

***“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).***

La Corte ha ritenuto di non aderire alla tesi dell’Agenzia secondo cui le sentenze delle Commissioni Tributarie sarebbero esecutive solo se favorevoli all’amministrazione e, quindi, non ha avallato la tesi secondo cui il contribuente anche in presenza di una pronuncia favorevole dovrebbe versare quanto richiesto dall’accertamento oppure, in via amministrativa, domandare la sospensione dell’atto, previa garanzia, con ulteriore aggravio di costi.

Il principio della efficacia immediata delle sentenze delle commissioni tributarie concernenti atti impositivi, combinato con il riconoscimento del fatto che il processo tributario è finalizzato alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione del contribuente che dell’accertamento dell’amministrazione, hanno quindi portato la Cassazione a ribadire che, anche in materia doganale, in fase di riscossione

*“qualora il giudice di primo grado abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso, escludendo o riducendo l’ammontare delle somme dovute, le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili”.*

Da ultimo, la Cassazione si è pronunciata sulle ulteriori tematiche che, di riflesso, involgono la fattispecie sottopostagli: se esista o meno un diritto allo sgravio dei ruoli a seguito di pronuncia, del tutto o in parte, favorevole al contribuente, ancorché non passata in giudicato, e se, sempre con riguardo alla stessa fattispecie, sorga un diritto al rimborso delle somme già corrisposte.

La Cassazione riconosce nella fattispecie in esame il diritto allo sgravio per gli importi iscritti

a ruolo.

La Suprema Corte ha respinto la tesi delle Dogane che vedeva nel combinato disposto dell'art. 244 Reg. 2913/1992 (applicabile *ratione temporis*, ed ora sostituito dall'art. 45 del Reg. 952/2013) e dell'art. 17 del Reg. 1150/2000 (ora abrogato e sostituito dal Reg. UE 26 maggio 2014, n. 609), la legittimità del provvedimento di diniego di sgravio.

Secondo l'ADM, il citato art. 244 CDC, avente ad oggetto le condizioni per la sospensione dell'esecuzione di un provvedimento amministrativo, limiterebbe il potere di disporre la sospensione da parte delle autorità giudiziarie interne, affidandolo in via esclusiva alla sola ADM. A tal proposito, la Corte, nel negare una siffatta impostazione, cita le indicazioni fornite dalla corte di Giustizia ([Sentenza 11 gennaio 2001, in C-266/99, Siples S.r.l.](#)), in base alle quali la norma (l'art. 244 CDC)

*“va interpretata 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 [...] 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”**.*

Da una tale interpretazione deriva che l'annullamento dell'accertamento, seppur non definitivo, da parte delle Commissioni Tributarie determina l'inesigibilità delle maggiori somme poste in riscossione e l'arresto delle azioni esecutive ancora in corso.

Il riconoscimento operato dalla Cassazione del potere delle autorità giudiziarie interne di disporre la sospensione dell'atto viene avvalorato anche dal fatto che, a partire dal dall'introduzione dell'art. 9, comma 3-*bis*, del d.l. 16/2012, gli accertamenti doganali sono divenuti immediatamente esecutivi: in tal modo è venuta meno la fase della riscossione mediante ruolo, con contestuale unificazione delle fasi di accertamento e riscossione ed è pertanto attualmente indiscusso il potere dei giudici di merito aditi di avere cognizione e potestà decisoria non solo sull'accertamento ma anche sull'esigibilità delle pretese ivi recate.

Anche l'interpretazione data dall'ADM dell'art. 17 del citato Reg. 1150/2000 appare non

condivisibile stando il giudice delle leggi. Secondo l'amministrazione, il fatto che lo Stato debba adottare tutte le misure necessarie per consentire il recupero dei tributi doganali accertati comporta che, anche in presenza di una sentenza favorevole al contribuente che riduca, in tutto o in parte, la pretesa contenuta in un accertamento, la riscossione non si fermi. Prosegue l'Agenzia sostenendo che lo Stato è sempre vincolato al tempestivo versamento degli importi accertati all'UE, salvo che in casi eccezionali, sicché una eventuale sospensione rallenterebbe un siffatto meccanismo improntato sulla celere riscossione. Ad avviso della Cassazione, invece, la citata norma se da un lato impone agli Stati di adottare tutte le misure necessarie per recuperare i dazi e l'iva alle importazioni accertati, dall'altro dispone dei correttivi: nel caso in cui sorga un contenzioso e sia definitivamente impossibile procedere al recupero degli importi accertati, lo Stato è dispensato dall'obbligo di versamento.

Se per un verso, è pacifico che dall'annullamento dell'accertamento doganale ad opera dei giudici del merito, seppur non ancora definitivo, sorga il diritto allo sgravio delle maggiori somme ancora da riscuotere e la cessazione di qualsiasi procedura esecutiva posta in essere *medio tempore* dalle Dogane, dall'altro verso la Cassazione nega l'esistenza di un diritto al rimborso delle somme già versate dalla società contribuente.

La Corte à ancora tale diniego di rimborso all'art. 199 del Codice Doganale Comunitario, il quale dispone che la garanzia posta a tutela di un credito doganale non può essere svincolata fintanto che l'obbligazione in relazione al quale è sorto non si sia estinta o non possa più sorgere. La suddetta garanzia non è quella prevista per un importo che sia stato riscosso in via coattiva a fronte di un inadempimento; tuttavia, l'art. 232 del Codice Doganale Comunitario riconosce all'autorità doganale - ove l'importo dei dazi non sia stato pagato nel termine stabilito - di potersi avvalere di tutte le possibilità offerte dalle disposizioni in vigore per garantire il pagamento di detto importo. Il citato art. 232 CDC attribuisce quindi un indiscutibile rilievo a tutte le possibili ipotesi, desumibili dalla disciplina vigente, di "garanzia" e dunque anche alle eventuali somme già riscosse.

Ne deriva che per il combinato disposto delle suddette disposizioni

*"la sopravvenuta statuizione giudiziale favorevole al contribuente non comporta né il diritto allo svincolo delle garanzie eventualmente prestate, né, 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".*

