



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Dogane – Dazi –
Sottofatturazione –
Responsabilità del CAD

dott. Enrico MANZON	Presidente	
dott. Giovanni LA ROCCA	Consigliere	RGN 15328/2019
dott. Lunella CARADONNA	Consigliere	Cron.
dott. Tania HMELJAK	Consigliere	A.C. 31/05/2023
dott. Francesco FEDERICI	Consigliere rel.	

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso n. 15328-2019, proposto da:

CAD MEDICEO CENTRO ASSISTENZA DOGANALE s.r.l., P.I.
01455360493, in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente
domiciliata in

è rappresentata e difesa -

Ricorrente

CONTRO

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, cf. 97210890584, in persona
del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n.
12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende -

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 13/10/2019 della Commissione tributaria regionale
della Toscana, sez. staccata di Livorno, depositata il 14.01.2019;
udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 31 maggio
2023 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

Rilevato che

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli notificò alla ricorrente (d'ora in
avanti indicato anche come CAD Mediceo) un avviso di rettifica



dell'accertamento del valore della merce importata dalla Cina negli anni 2012 e 2013, nello specifico calzature, disconoscendo il valore dichiarato dalla ricorrente, in qualità di rappresentante indiretto, all'atto della introduzione sul territorio doganale.

La società impugnò l'atto per una pluralità di ragioni, formali e sostanziali, che l'adita Commissione tributaria provinciale di Livorno accolse, annullando l'avviso di rettifica, con sentenza n. 154/01/2017.

L'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria fu accolto dalla Commissione tributaria regionale toscana con sentenza n. 13/10/2019, ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale rigettò l'eccepita decadenza dell'Agenzia delle dogane dal potere di rettifica con riguardo alle operazioni di importazione relative all'anno 2012, riconobbe la responsabilità solidale della società, operante come rappresentante indiretta dell'importatore, riconobbe la regolarità formale del provvedimento impugnato, riconobbe i presupposti per ravvisare la responsabilità solidale della CAD, riconobbe la responsabilità solidale anche con riferimento alla dovuta maggior iva all'importazione, negò che nella rettifica del valore della merce fossero state ricomprese voci di costo non pertinenti, ritenne legittimamente individuata la decorrenza degli interessi di mora richiesti, negò che l'Amministrazione finanziaria avesse sospeso i termini per l'applicazione delle sanzioni, essendosi invece solo limitata alla sospensione dell'applicazione delle sanzioni, in attesa della verifica dell'esito del procedimento penale (aperto nei riguardi dell'importatore), negò la violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni comminate, ritenne rispettato l'art. 17 del d.lgs. 31 dicembre 1997 n. 472, in ordine alla simultanea rettifica dei valori dichiarati e l'irrogazione delle sanzioni, ritenne inapplicabile l'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 perché assenti i presupposti per l'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni.

La società ha censurato la sentenza con tredici motivi, chiedendo la cassazione della decisione, cui ha resistito l'Agenzia delle dogane con controricorso.

Nell'adunanza camerale del 31 maggio 2023 la causa è stata trattata e decisa. La ricorrente ha ritualmente depositato memoria difensiva ex art. 380 bis.1, cod. proc. civ.



Considerato che

Con il primo motivo la ricorrente si duole della «violazione dell'art. 221, Reg. Ce 12 ottobre 1992, n. 2913 (c.d.c., vigente *ratione temporis*) e dell'art. 84, d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43, in relazione all'art. 36, primo comma, n. 3 c.p.c.», quanto alla negazione della decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di rettifica dei valori dichiarati.

Sostiene la ricorrente che, a differenza di quanto affermato in sentenza, non trovi applicazione l'art. 221 del c.d.c, citato, in forza del quale il termine triennale decorrerebbe dalla sentenza definitiva del processo penale, atteso che nel caso di specie la segnalazione alla Procura della Repubblica aveva interessato l'importatore ma non il CAD Mediceo.

Il motivo è infondato.

Questa Corte in tema ha affermato il principio di diritto, secondo cui «Nell'ipotesi di condebitori solidali in dogana, come ai sensi dell'art. 201 C.D.C., tra il dichiarante in dogana in nome proprio e il soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione, **mentre** la "proroga" del termine triennale di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali ex artt. 221 del Reg. CEE del Consiglio n. 2913 del 1992 (C.D.C.) e 84 del d.P.R. n. 43 del 1973 (T.U.L.D.) così come di quello di decadenza per la revisione dell'accertamento di cui all'art. 11 del TULD, opera allorché si configuri un fatto "perseguitabile penalmente", indipendentemente dalle persone cui venga imputato in sede penale, e dall'esito del giudizio penale, purché la *notitia criminis* sia stata comunicata nel corso di tale termine dalla contabilizzazione o dall'esigibilità dell'obbligazione doganale, **con riguardo** sia al termine di prescrizione per la riscossione dei diritti doganali che a quello di decadenza per la revisione dell'accertamento «prorogato» fino ai tre anni successivi alla data di irrevocabilità della decisione penale si riespandono i principi generali di cui all'art. 1310, primo comma, c.c. con conseguente valenza degli atti "interruttivi" della prescrizione e/o della decadenza contro uno dei debitori in solido, anche nei confronti degli altri condebitori» (Cass., 12 settembre 2019, n. 22748 e l'ampia motivazione in essa sviluppata). Si tratta di un principio che questo Collegio condivide ed a cui intende dare continuità.

Ebbene, nel decidere sulla decadenza, il giudice regionale ha fatto applicazione del suddetto principio, così che correttamente ha ritenuto che



l'Agencia delle dogane non fosse decaduta dal diritto di rettifica del valore della merce dichiarato in dogana, sussistendo tanto il presupposto della comunicazione della notizia criminis, sia pur nei confronti del solo importatore, poi effettivamente perseguito penalmente, ma rispetto al quale la CAD, dichiarante in nome proprio ma per conto di terzo, si poneva in rapporto di responsabilità solidale, sia il presupposto del mancato decorso del triennio da una pronuncia penale definitiva, poco importa se di condanna o di assoluzione.

Il motivo va dunque rigettato.

Con il secondo motivo la ricorrente denuncia l'«omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c., in relazione alla responsabilità solidale del CAD per la presunta sottofatturazione».

La società sostiene di aver riportato una serie di circostanze a dimostrazione della impossibilità di riscontrare la sottofatturazione delle merci d'importazione dichiarate in dogana.

Il motivo è inammissibile.

Esso esula dal limitato perimetro entro il quale può denunciarsi il vizio di motivazione della sentenza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., come riformulato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, poiché con esso deve farsi riferimento all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, e che, se esaminato, avrebbe potuto determinare un esito diverso della controversia. Ne deriva che il mancato esame di elementi istruttori non integra di per sé il fatto decisivo, qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie. Nel caso di specie il giudice d'appello ha ampiamente motivato sul punto, inquadrando intanto la responsabilità richiesta al rappresentante indiretto ed in particolare la diligenza professionale cui è tenuto, non circoscrivibile al mero controllo formale della documentazione da presentare in dogana; ha poi valorizzato gli elementi, da cui l'Amministrazione finanziaria ha potuto ricostruire l'effettivo valore della merce, ciò che poteva e doveva essere appurato dallo stesso CAD; ha sottolineato la particolare area di provenienza



della merce, che doveva indurre a specifici accorgimenti. La motivazione, priva di salti logici, è sufficiente ad escludere il vizio di motivazione.

Lo sforzo difensivo con cui la ricorrente pretende di evidenziare ulteriori elementi, che a suo dire avrebbero dovuto essere ponderati, rivela solo un inammissibile tentativo, dinanzi al giudice di legittimità, di riesame del merito della vicenda.

Con il terzo motivo denuncia la «violazione dell'art. 36, secondo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., motivazione apparente in merito all'applicabilità dell'art. 239 c.d.c.».

Con il quarto motivo si duole della «violazione dell'art. 239 c.d.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.», quanto all'affermazione del giudice regionale, secondo cui il richiamo dell'art. 239 cit. fosse inconferente, per assenza dei presupposti, risultando al contrario evidente la negligenza tenuta nella sua condotta professionale.

I due motivi possono essere trattati congiuntamente, perché con essi la decisione è censurata, sul piano del vizio processuale e su quello dell'errore di diritto sostanziale, con riguardo al medesimo oggetto, ossia l'esclusione dei presupposti applicativi dell'art. 239 cit.

Essi sono rispettivamente inammissibili ed infondati.

È inammissibile il terzo perché, a differenza di quanto sostenuto dalla difesa della società, la motivazione non è apparente, per aver già chiarito il giudice regionale le ragioni per le quali ha ritenuto di addebitarle una mancanza di diligenza nel compimento dei suoi obblighi al momento della presentazione della dichiarazione di importazione della merce. Tanto è sufficiente ad escludere il vizio processuale denunciato, poiché, come chiarito da questa Corte, sussiste l'apparente motivazione della sentenza ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonché quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento (Sez. U, 3 novembre 2016, n. 22232; cfr. anche 23 maggio 2019, n. 13977; 1 marzo 2022, n. 6758).

È infondato il quarto motivo, perché, sulla premessa che l'art. 239 del Reg. CEE n. 2913 del 1992, con cui è possibile formulare una domanda di



sgravio, esso costituisce una clausola generale di equità, applicabile in costanza di situazioni particolari ed in assenza di simulazioni e di negligenza manifesta da parte dell'interessato (cfr. Cass., 14 marzo 2012, n. 4022; 8 febbraio 2019, n. 3739). Senonché tale ultima condizione manca nel caso di specie, proprio per quanto già chiarito in sentenza con riguardo alla negligenza accertata in capo al CAD.

D'altronde, in materia di rimborso o sgravio dei dazi all'importazione ex art. 239 cit., è la giurisprudenza unionale ad individuare costantemente, quale presupposto essenziale, l'assenza di negligenza dell'interessato (tra le più recenti cfr. CGUE 3 febbraio 2021, in causa C-92-20, punto 27; vedi anche CGUE 25 luglio 2018, in causa C-574-17 P).

Il rigetto dei precedenti motivi assorbe il quinto, con cui la ricorrente lamenta la «violazione dell'art. 36, secondo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., motivazione apparente in merito all'eccepita assenza di responsabilità dell'esponente per interruzione del nesso causale». È infatti palese che la corretta affermazione della responsabilità del CAD, quale rappresentante indiretto, e l'altrettanto corretto riconoscimento della sua negligenza nel compimento delle attività doganali, in occasione dell'importazione della merce, sterilizzano ogni ulteriore argomentazione addotta dalla società per sottrarsi al riconoscimento della responsabilità solidale. Nessuna rilevanza può pertanto assumere il promovimento del processo penale nei soli confronti dell'importatore.

Con il sesto motivo ci si duole della «violazione dell'art. 201, 205, Direttiva Iva 112 del 2006, dell'art. 70, d.p.d. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.», quanto al riconoscimento della responsabilità solidale anche all'iva.

Il motivo è fondato.

In materia, è pur vero che secondo un consolidato orientamento interpretativo il rappresentante indiretto risponde solidalmente con l'importatore del pagamento dell'IVA all'importazione, avendo presentato a suo nome la dichiarazione doganale e dovendo ricomprendersi tale obbligazione tra gli oneri doganali, ancorché non classificabile come "diritto di confine", sicché va accertata e riscossa nel momento in cui si verifica il fatto dell'importazione, che ne è il presupposto impositivo (*ex multis*, cfr.



Cass., 27 aprile 2021, n. 11029; 4 dicembre 2019, n. 31611; 18 aprile 2018, n. 9455; 19 settembre 2014, n. 19749; 27 marzo 2013, n. 7720).

Tuttavia una recente ricostruzione della fattispecie giuridica ha rilevato la contrarietà delle suddette conclusioni rispetto alla giurisprudenza unionale (Cass., 27 luglio 2022, n. 23526), in particolare evidenziando che il riconoscimento della responsabilità dello spedizioniere operante nella veste di rappresentante indiretto, che la Corte di legittimità ha tenuto fermo per oltre otto anni, si fonda su di una interpretazione messa in discussione da una recentissima sentenza della CGUE, resa in data 12/05/2022 in causa C-714/20, *U.I. s.r.l.* Tale sentenza ha chiarito che «l'art. 77, § 3, CDU, nel prevedere la responsabilità del dichiarante e, quindi, anche del rappresentante indiretto dell'importatore, si riferisce unicamente all'obbligazione doganale (definita dall'art. 5, punto 18, del CDU come «l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile ad una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore») e non anche all'IVA all'importazione, che non fa parte dei dazi all'importazione per come definiti dall'art. 5, punto 20, CDU e, cioè i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci (punti 43-49)». A conclusione dello sviluppo argomentativo della pronuncia, che qui si richiama ed a cui si rinvia, si è affermato che «L'IVA all'importazione non fa parte dell'obbligazione doganale definita dall'art. 5 del Regolamento UE del 9 ottobre 2013, n. 952 (istitutivo del codice doganale dell'Unione) e, pertanto, del suo mancato pagamento risponde unicamente l'importatore e non anche il suo rappresentante indiretto, in assenza di specifiche ed inequivoche disposizioni nazionali che ne prevedano la responsabilità solidale» (Cass., 23526 del 2022 cit.).

Il motivo va in conclusione accolto, con l'effetto che la sentenza, per quanto riferibile alla contestazione della maggiore Iva, accertata in rettifica con gli atti impugnati, deve essere cassata.

Con il settimo motivo la ricorrente lamenta la «violazione dell'art. 36, secondo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., motivazione apparente in merito all'eccezione errata metodologia di calcolo del valore doganale della merce».

Rinviando ai principi elaborati dalla giurisprudenza sulla apparenza della motivazione, il motivo va rigettato perché, sia pur succintamente, ma



esaurientemente, il giudice regionale, alla contestazione sulla erronea ricostruzione del valore reale della merce importata per aver inserito costi non ricompresi, nello specifico quelli relativi alla "ricerca sul territorio cinese di aziende aventi le capacità produttive organizzative..." ha puntualmente richiamato la tabella "22 del provvedimento" impositivo, dalla quale emergeva l'esclusione dai costi della suddetta voce.

Quanto alle altre presunte ulteriori voci non considerate, a parte che la critica alla sentenza doveva essere articolata sotto una diversa prospettiva, rispetto alle specifiche categorie di critica vincolata indicate nell'art. 360 c.p.c., ma non certamente invocando la motivazione apparente, trattasi di una censura che impinge nel fatto, surrettiziamente pretendendo una rivalutazione del merito, inammissibile in sede di legittimità. La critica è peraltro inammissibile anche in considerazione della sua genericità, richiamando una norma (l'art. 32 del c.d.c) senza individuare a quali altre voci nel caso concreto volesse farsi riferimento.

Con l'ottavo motivo ci si duole della «violazione dell'art. 112 c.p.c., in ordine all'eccepita violazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 36, primo comma, n. 4, c.p.c.» quanto alla mancata pronuncia sul mancato rispetto del principio dell'onere della prova sul valore della merce.

Il motivo è inammissibile sia perché del tutto generico, nella sua concreta prospettazione, sia per difetto di specificità, non indicando in quale grado di merito e con quale atto sarebbe stata sollevata la questione relativa ai criteri utilizzati per la rideterminazione del valore della merce, sia, infine, perché anche in questo caso con la censura si tenta inammissibilmente di riportare dinanzi al giudice di legittimità questioni attinenti al merito.

Trova invece accoglimento il nono motivo, con cui la società lamenta la «violazione dell'art. 232, Reg. Ce 12 ottobre 1992, n. 2913 (c.d.c.), vigente *ratione temporis*, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3», quanto all'errato calcolo degli interessi di mora, che l'Amministrazione finanziaria ha fatto decorrere dalla data delle singole importazioni e non dal periodo successivo alla contabilizzazione dell'obbligazione doganale.

Sul punto l'Agenzia delle dogane ha ritenuto che la giurisprudenza unionale invocata dalla contribuente non fosse pertinente (dichiarazione fondata su prezzo provvisorio, fattispecie distinta dalla sottofatturazione), così confermando il criterio temporale adottato dall'ufficio.



Questa Corte ha affermato che in materia di dazi all'importazione, come chiarito dalla Corte di giustizia nella sentenza del 31 marzo 2011, in C-546/09, gli interessi di mora relativi all'importo dei dazi doganali che devono ancora essere percepiti possono essere riscossi, ai sensi dell'art. 232 del Reg. CEE n. 2913 del 1992, come modificato dal Reg. CE della Commissione n. 214 del 2007, solo per il periodo successivo alla scadenza del termine di pagamento, sicché non possono essere addebitati al contribuente interessi compensativi in relazione al periodo intercorso tra il momento dell'originaria dichiarazione doganale e quello della contabilizzazione "a posteriori" di tale obbligazione (Cass., 27 gennaio 2017, n. 2073). Nella pronuncia si avverte che «Secondo la CGUE, in ragione dei principi generali del diritto dell'Unione e, in particolare, del principio di legalità dei reati e delle pene è vietato alle autorità nazionali applicare ad un'infrazione doganale una sanzione non espressamente prevista dalla normativa nazionale, e pertanto l'art. 232, n. 1, lett. b), del CDC deve essere interpretato nel senso che gli interessi di mora relativi all'importo dei dazi doganali che devono ancora essere percepiti possono essere riscossi, ai sensi di tale disposizione, solo per il periodo successivo alla scadenza del termine di pagamento di detto importo. In conseguenza, in assenza di disposizioni pertinenti nel regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento (CE) della Commissione 28 febbraio 2007, n. 214, l'art. 214, n. 3, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 1791/2006, deve essere interpretato nel senso che le autorità nazionali, in forza di tale disposizione, non possono addebitare al debitore dell'obbligazione doganale interessi compensativi in relazione al periodo intercorso tra il momento dell'originaria dichiarazione in dogana e il momento della contabilizzazione a posteriori di tale obbligazione» (Cass., n. 2073 del 2017 cit.). Al di là del richiamo alla categoria degli interessi compensativi, il principio, per le ragioni cui sottende l'interpretazione giurisprudenziale, si attaglia correttamente agli interessi moratori.

Infondato invece è il decimo motivo, con cui si denuncia la «violazione dell'art. 112 c.p.c., in ordine all'eccepita violazione degli artt. 5, primo comma, 6, 10 e 11, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c.», quanto alla omessa pronuncia del giudice



regionale sulla carenza dell'elemento soggettivo per l'applicazione delle sanzioni.

Sostiene la difesa della ricorrente che, avendo la Commissione provinciale escluso tale elemento in ragione dell'accertata carenza di condotta negligente del rappresentante indiretto, tale capo non fu impugnato dall'Agenzia delle dogane. Il giudice d'appello nè ha preso atto del giudicato formatosi sul punto, né, trattando delle sanzioni, si è soffermato sulla insussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dalla disciplina dell'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Il motivo è privo di pregio perché l'appello dell'ufficio era indirizzato proprio a criticare la sentenza del giudice di primo grado sulla pretesa insussistenza dell'elemento soggettivo, anche solo nel senso della contestazione di una condotta colposa. Quanto poi alla sentenza, in conseguenza e come già ripetutamente chiarito, in essa il giudice d'appello si è ampiamente soffermato sulla responsabilità del CAD per condotta negligente. L'elemento soggettivo è stato dunque preventivamente esaminato e la pronuncia sulle sanzioni ha investito, anche solo implicitamente, tutti gli elementi relativi alla loro applicabilità.

Ogni altra considerazione formulata dalla ricorrente nel motivo, a sostegno della esclusione della imputabilità delle sanzioni alla società, si rivela generica ed impinge inammissibilmente nel merito.

Con l'undicesimo motivo la società si duole della «violazione del principio di proporzionalità e dell'art. 7, quarto comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 [c.p.c.]», quanto alla sanzione comminata, per la quale il giudice d'appello ha ritenuto che non fosse stato violato il principio di proporzionalità.

Nella decisione la Commissione regionale ha escluso la violazione del principio perché le sanzioni fissate dall'art. 303 del T.U. 23 gennaio 1973, n. 43, sono determinate per "scaglioni", così da eliminare "qualsiasi discrezionalità per l'amministrazione".

La ricorrente afferma invece che le sanzioni nel concreto applicate, nella misura di € 30.000,00 per ciascuna delle rettifiche dei diritti (€ 19.292,70 ed € 13.060,52) evidenziano una sproporzione che si pone in contrasto con i principi della giurisprudenza unionale.



Deve intanto rammentarsi che proprio dalla giurisprudenza unionale si afferma che le misure che vengono adottate dagli Stati membri devono essere adeguate a garantire la realizzazione degli obiettivi perseguiti e non eccedenti quanto necessario per raggiungerli (cd. principio di proporzionalità: CGUE, 17 aprile 2018, in causa C-414/16, punto 68, Egenberger). Ciò in aderenza all'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, laddove si prevede che le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al comportamento colpito. Si tratta di principio vincolante per gli Stati membri, quando essi attuano il diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 51, par. 1, della Carta (cfr. anche CGUE, sent. 22 dicembre 2010, C- 438/09, Dankow-ski, par. 37; CGUE 12 luglio 2012, C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, par. 67 e 75; CGUE 17 luglio 2014, C-272/13, Equoland).

È stato anche affermato che una sanzione che escluda una possibilità di graduazione può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione di un tributo (cfr. in materia di Iva, sentenza Rēdlihs, EU:C:2012:497, punti 45, 50/52; CGUE 14 luglio 2014, in causa C-272/13).

Nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria ha applicato l'art. 303 del TU doganale, il cui comma 3 -in relazione alla differenza tra quanto dichiarato al momento di presentazione della merce in dogana e l'accertato in sede di rettifica, ai fini dei diritti di confine- determina le sanzioni, a sua volta indicando un importo minimo ed uno massimo. L'ufficio abbia applicato l'importo minimo (pari appunto ad € 30.000,00) rispetto allo scaglione concretamente applicabile alla controversia per cui è causa.

Non emergerebbe dunque alcuna violazione del principio di proporzionalità; senonché, sebbene la sanzione applicabile al caso di specie contenga, già di suo, una graduazione assicurata da scaglioni, è indubitabile che, a fronte della imposta accertata, la sanzione applicata è in sé sproporzionata, superando, quanto al secondo accertamento, addirittura il 300% della maggiore imposta dovuta.

Ciò, ai fini di una sostanziale osservanza dei principi unionali in materia, e sebbene la società non abbia indicato il concorso di altre circostanze, che, in applicazione dell'art. 7, comma 4, del d.lgs. 472 del 1997, avrebbero autorizzato una riduzione della sanzione sino alla metà del minimo, è già



sufficiente a riconoscere la manifesta sproporzione tra l'entità del tributo richiesto e la sanzione applicata.

Il motivo va pertanto accolto, e la sentenza va cassata sul punto, dovendo il giudice d'appello, in sede di rinvio, riesaminare la questione, al fine della ponderazione della sanzione in concreto applicabile, potendo ridurne l'entità sino alla metà del minimo, secondo il dettato normativo invocato dalla società ricorrente.

Infondato è il dodicesimo motivo, con cui la società lamenta la «violazione dell'art. 17, d.lgs., 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.», quanto alla mancata simultaneità tra l'atto di accertamento in rettifica dei diritti doganali e l'irrogazione delle sanzioni.

Questa Corte ha affermato che le sanzioni amministrative collegate al tributo e quelle accessorie possono essere irrogate unitamente all'avviso di accertamento ex art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997 o con distinto ed autonomo atto ai sensi del successivo art. 17 d.lgs. citato, purché tale atto sia emesso contestualmente al menzionato avviso. Per meglio chiarire, il «procedimento per irrogazione delle sanzioni e [il] procedimento di accertamento del tributo sono del tutto autonomi (Cass. n. 17529 del 12/10/2012; Cass. n. 10778 del 25/05/2015), tanto che il primo non postula affatto la definitività del secondo (Cass. n. 20938 del 2013, cit.), e sono soggetti, pertanto, ad una disciplina del tutto differente e non sovrapponibile (Cass. n. 20864 del 2020)». Le sanzioni amministrative e quelle accessorie possono essere irrogate "unitamente" all'avviso di accertamento, a norma dell'art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997, ovvero con distinto ed autonomo atto di irrogazione, a norma dell'art.17, (cfr. Cass. n. 27315 del 2016), purché emesso "contestualmente" all'avviso di accertamento, ovvero nello stesso contesto temporale. E tanto si ricava anche dall'ultima parte della disposizione da ultimo citata, che prevede che tale atto sia «motivato a pena di nullità» (Cass., 27 ottobre 2021, n. 30398).

Con il tredicesimo ed ultimo motivo ci si duole della «violazione dell'art. 12, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 [c.p.c.]» quanto alla mancata applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni.

Il CAD Mediceo sostiene che ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 non fosse ostativa la circostanza



che le violazioni afferissero a due dichiarazioni doganali, non potendosi creare disparità tra l'ipotesi in cui più partite di merci fossero dichiarate con più dichiarazioni o con una sola.

Il motivo è infondato.

Intanto dagli atti difensivi non si evince il contesto temporale e fattuale entro il quale la società presentò in dogana le merci all'importazione, così che viene meno un elemento significativo per la ricostruzione della vicenda. Ciò chiarito, la giurisprudenza di legittimità, con riguardo ai principi generali inerenti le sanzioni amministrative, ha affermato che quando siano poste in essere più condotte realizzatrici della medesima violazione, l'unificazione ai fini dell'applicazione della sanzione, secondo il criterio del cumulo giuridico, presuppone l'unicità dell'azione od omissione produttiva della pluralità di violazioni, non operando nel caso di condotte distinte, sebbene collegate sul piano della identità di una stessa intenzione plurioffensiva, né è applicabile in via analogica l'istituto della continuazione, di cui all'art. 81, comma 2, c.p., utilizzabile solo per le violazioni in materia di previdenza ed assistenza, tenuto conto, altresì, delle differenze tra reato ed illecito amministrativo (Cass., 22 giugno 2022, n. 20129). In materia fiscale si è peraltro affermato che il cumulo giuridico di cui l'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 opera anche nelle ipotesi di cd. "concorso materiale omogeneo", ossia quando, con più azioni od omissioni, si commettono diverse violazioni della stessa disposizione, "formali" e non "sostanziali" perché non incidenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ma tali da arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo (Cass., 17 dicembre 2020, n. 28938). E con specifico riguardo alla materia doganale e alle sanzioni irrogate per plurime infedeli dichiarazioni doganali dell'importatore, in ordine al valore della merce indicato nelle bollette, si è affermato che, premessa l'estensibilità della disciplina di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 alle violazioni doganali, il concorso materiale omogeneo assume rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'istituto della continuazione, solo ove si tratti di più violazioni di carattere formale e non invece nel caso di ripetute violazioni di carattere sostanziale che hanno dato luogo all'emissione di atti di irrogazione di sanzioni, distinti per ciascuna delle violazioni (Cass., 29 gennaio 2020, n. 1974). Né, d'altronde, la presenza, acclarata, e incontestata nel caso di specie, di più dichiarazioni

RGN 15328/2019

Consigliere rel. Federici



eseguite alla dogana al momento della presentazione della merce importata, consente l'applicazione dei principi dettati per la diversa ipotesi della dichiarazione cumulativa per più partite (cfr. Cass., 12 novembre 2020, n. 25509).

In conclusione trovano accoglimento i motivi sesto, nono e undicesimo, e vanno rigettati tutti gli altri.

La sentenza va cassata nei limiti dei motivi accolti ed il giudizio rinviato alla Commissione tributaria regionale della Toscana, sez. staccata di Livorno, che in diversa composizione, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità, dovrà riesaminare l'appello nei limiti di quanto cassato, facendo applicazione dei principi di diritto enunciati.

P.Q.M.

Accoglie il sesto, il nono e l'undicesimo motivo, rigetta tutti gli altri. Cassa la sentenza nei limiti dei motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Toscana, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 31 maggio 2023

Il Presidente

Enrico MANZON

