

RAFFAELLA D'ANNA

Iscrizione a ruolo dei tributi doganali e delle accise pendente lite: l'orientamento della Corte di Cassazione.

Casi pratici e criticità.

TITOLO

Iscrizione a ruolo dei tributi doganali e delle accise pendente lite: l'orientamento della Corte di Cassazione. Casi pratici e criticità.

SOMMARIO: 1. Caso pratico – 2. Considerazioni introduttive – 3. Art. dell'art. 68, comma 1, d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 e succ. mod.: le difformi interpretazioni della disciplina alla luce delle sentenze della Corte di Cassazione n. 7831/2010 e n. 15473/2010; 4. Attuale orientamento della Suprema Corte: sentenza n. 21151/2014 – 5. Problematica interpretativa dell'art. 68, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 in merito alla fattispecie concreta narrata; 6. Le norme del regolamento CEE n. 2913/1992 – 7. Conclusioni.

1. Caso pratico

Con avviso di pagamento notificato a maggio 2017, l'Ufficio delle Dogane di Torino provvedeva al recupero dei tributi doganali intimando il contribuente al pagamento, ai sensi dell'art. 14, d.lgs. n. 504/95 e succ. mod, di una somma molto rilevante.

In particolare, a detta dell'Ufficio, l'avviso di pagamento aveva ad oggetto il recupero dell'accise dovuta sugli oli minerali, oltre interessi ed indennità di mora, come conseguenza di una sentenza penale del Tribunale Penale di Torino del 1989, con la quale i giudici accertavano condotte - risalenti al 1976 - da ascrivere al contribuente ed altri condebitori e configuranti il reato di frode ed il conseguente mancato versamento dell'imposta di fabbricazione ai sensi dell'art. 23, del R.d.l. 28.02.1939, n. 334 conv. in l. 02.06.1939, n. 739.

Il contribuente provvedeva, dunque, all'impugnazione dell'atto eccependo questioni procedurali e sostanziali e chiedendo la sospensione dello stesso.

A seguito di specifica udienza, la Commissione Tributaria Provinciale di Torino non accoglieva l'istanza di sospensione dell'atto impugnato "*perché l'avviso di pagamento non è atto esecutivo*" e rinviava l'esame del merito a gennaio 2018.

L'Ufficio disponeva l'iscrizione a ruolo per l'intera somma intimata e l'Agenzia della riscossione provvedeva alla notifica dalla cartella di pagamento al contribuente.

2. Considerazioni introduttive

Al fatto narrato sono collegate specifiche questioni di diritto che, nella difesa processuale, sono state sviluppate da chi scrive sotto forma di eccezioni di illegittimità dell'atto impugnato in

quanto difensore costituito del contribuente.

In questo breve scritto, però, soprattutto per motivi di sintesi, si darà rilievo esclusivo all'orientamento della Suprema Corte di Cassazione in tema di iscrizione a ruolo dei diritti doganali pendente lite, all'interpretazione dell'art. 68 d. lgs. n. 546/1992 e succ. mod. e alle norme del regolamento CEE n. 2913/1992.

Il tema qui trattato merita particolare attenzione e approfondimento soprattutto perché, per troppo tempo, è stato trascurato dalla stampa specialistica.

3. L'art. 68, comma 1, d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 e succ. mod. e le difformi interpretazioni della Corte di Cassazione: le sentenze n. 7831/2010 e n. 15473/2010

In tema di accertamento doganale, in ipotesi di lite pendente, le difese del contribuente hanno sempre ritenuto che l'Agenzia delle Dogane non potesse iscrivere a ruolo le somme accertate relative ai dazi o ai diritti doganali per l'intero del loro ammontare.

Ed infatti, l'art. 68, comma 1, d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 e succ. mod., prevede una specifica modulazione dell'ammontare del tributo al pagamento del quale è tenuto il contribuente in relazione alla progressione dei gradi di giudizio.

Sempre in difesa delle posizioni del contribuente, quindi, si avalla una applicazione generalizzata della normativa citata, indipendentemente dalla esistenza di norme che disciplinano la specifica materia delle singole imposte.

Inoltre potrebbe ritenersi "illogico" consentire anticipatamente la riscossione di un importo impugnato ed in eccesso rispetto a quello derivante dall'esito della sentenza di primo grado favorevole al ricorrente.

L'Agenzia delle Dogane, di converso, sul tema qui trattato ha sempre sostenuto che la corretta interpretazione dell'art. l'art. 68, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 è quella di limitare l'applicazione del sistema di gradazione dei pagamenti in pendenza di giudizio esclusivamente a quelle imposte per cui le singole leggi prevedono tale forma di riscossione frazionata.

La problematica di cui trattasi, è sicuramente conseguenza della infelice formulazione lessicale l'art. 68, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 e succ. mod. che specificamente così dispone:

“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; c bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto La normativa citata è stata oggetto di due contrastanti pronunce della Corte di Cassazione che di seguito si evidenziano.

La pronuncia della Suprema Corte n. 7831 del 31 del marzo 2010, più volte richiamata dalla difesa dei contribuenti, in materia di ICI, ha ritenuto che l' art. 68, d.lgs. n. 546/1992, dovesse considerarsi norma di contenuto generale, estesa a qualsiasi tipo di tributo, interpretando la proposizione normativa iniziale del comma 1 come previsione derogatoria di eventuali norme tributarie speciali che dettano - per il frazionamento della riscossione - una disciplina diversa.

Pertanto, il dispositivo normativo deve leggersi nel senso che *“il pagamento del tributo deve essere effettuato nelle forme e nei limiti di cui alle disposizioni dell'articolo citato in tutti i casi, ed anche in deroga, alle disposizioni di leggi speciali concernenti i singoli tributi che prevedano forme di frazionamento diverse, per il caso di pendenza di giudizio tributario, da quelle previste dai commi successivi del medesimo art. 68, che regola appunto tale fattispecie”* (Cass., Sez. V, n. n. 7831/2010).

La Corte, nella sentenza appena citata, desume la generale applicabilità della disciplina della riscossione frazionata dei crediti tributari litigiosi dalle seguenti considerazioni:

“la norma in oggetto è contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, capo 4, che regola il processo tributario, e che ha come titolo “l'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie”. La rubrica della disposizione in parola è pagamento del tributo in pendenza di processo”. Tale collocazione e la intitolazione del disposto in oggetto rende già di per sé evidente che la norma si applica in tutti i casi in cui il tributo sia stato oggetto di impugnazione, e sia intervenuta una sentenza che abbia pronunciato su di esso (Cass. n. 7785 del 2008) attenendo alla esecuzione, totale o parziale, della sentenza stessa, non ancora definitiva. Per converso, la norma in questione non può che applicarsi a tutti i tributi in ordine ai quali le Commissioni tributarie siano competenti a pronunciare... “ (Cass., Sez. V, n. n. 7831/2010).

Dalla lettura integrale della sentenza, si ravvisa un giudizio di irrazionalità della disposizione, ove fosse da intendersi riferita soltanto ai tributi per i quali sia già prevista una forma di riscossione frazionata, tanto sotto il profilo logico (venendo meno lo scopo unificante della disciplina

che il Legislatore ha inteso perseguire), quanto sotto il profilo della disparità di trattamento dei contribuenti che hanno adito il Giudice tributario, discriminati *"sulla base della esistenza o meno di trattamenti di esecuzione frazionata concernenti i singoli tributi"*.

La pronuncia della Suprema Corte n. 15473 del 30 giugno 2010 è, invece, normalmente richiamata dalla Agenzia delle Dogane.

Questa sentenza, dettata anch'essa in materia ICI, ha invece argomentato l'inapplicabilità dell'art. 68 d.lgs. n. 546/1992 al caso in esame interpretando la proposizione normativa contenuta nella prima parte del comma 1 come delimitativa dell'ambito oggettivo della norma.

La norma, cioè, sarebbe intervenuta ad unificare - derogando ove necessario - la disciplina delle molteplici norme tributarie che già prevedevano differenti modalità di riscossione frazionata, rendendosi l'art. 68 d.lgs. n. 564/1992 applicabile soltanto *"nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio"* ed in tal caso agendo anche *"in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta"*.

La Suprema Corte, con la sentenza in esame, ha affermato che la normativa dell'art. 68 d.lgs. n. 564/1992 non innova a quelle leggi d'imposta per cui tale forma di riscossione non era prevista e *"...non trova riscontro ed applicazione riguardo a tributi, come l'ICI, cui non si applicava peraltro, come già notato, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 2, essendo disciplinati da norme proprie in materia di riscossione coattiva..."*.

4. Attuale orientamento della Suprema Corte: la sentenza n. 21151/2014

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21151 dell'8 ottobre 2014, pur evidenziando l'imprecisione della terminologia giuridica utilizzata dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 - che ha dato adito alle interpretazioni discordanti prima ricordate - ha chiarito che *"la nozione di deroga richiamata nella norma, comporta ... una relazione tra le fattispecie astratte descritte dalle norme, che si porrebbero altrimenti in conflitto, fondata sul carattere di specialità, venendo la norma derogante a trovare applicazione in un ambito, specifico, più ristretto della norma generale che viene ad essere derogata e che troverebbe altrimenti applicazione anche alla peculiare fattispecie considerata dalla norma dettata in deroga"* (Cass., Sez. V, n. 21151/2014).

Pertanto, dice la sentenza in commento, non può riconoscersi carattere "derogativo" alla disciplina del frazionamento della riscossione dettata dall'art. 68 comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 rispetto alle analoghe discipline dettate dalle singole leggi d'imposta e ciò in quanto *"se, come sembra, la legge intende affermare la prevalenza della norma "generale" - sopravvenuta - sulle norme "speciali" dettate per i singoli tributi, queste ultime, proprio perché regolanti la medesi-*

ma materia, una volta "derogate" rimangono private di qualsiasi efficacia, non potendo trovare ulteriore applicazione a nessuna altra, diversa, fattispecie astratta in esse considerata, con la conseguenza che il fenomeno ravvisato deve ricondursi non all'istituto della deroga ma a quello ... della abrogazione tacita per incompatibilità ..." (Cass., Sez. V, n. 21151/2014).

Sempre nella sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha ritenuto che con la formulazione dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, il Legislatore, abbia o meno inteso ri-disciplinare l'intera materia con riferimento a qualsiasi tributo ricadente nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, o piuttosto abbia o meno voluto soltanto uniformare la disciplina normativa previgente senza innovare alle altre leggi d'imposta, ha di fatto ritenuto preminenti quelle ragioni di interesse pubblico volte alla tempestiva assicurazione agli enti locali – per esempio - delle risorse necessarie al funzionamento di quei servizi pubblici che non possono tollerare interruzioni, ovvero alla tempestiva ed integrale acquisizione, in caso di tributi armonizzati – per esempio diritti doganali e accise - delle risorse finanziarie proprie della Comunità Europea.

Inoltre la Suprema Corte ha ritenuto queste ragioni ricadenti nella discrezionalità del Legislatore pienamente compatibili con la tutela delle esigenze di difesa del contribuente (art. 24 Cost.) e con il principio di non discriminazione (art. 3 Cost.), come riconosciuto esplicitamente dalla Corte Costituzionale (C. Cost., sentenza 30.12.1999 n. 464 che dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 72 - con riferimento alla immediata iscrizione a ruolo della Tarsu per l'intero importo, anche in caso di accertamento non ancora divenuto definitivo, in cui si pone in evidenza come la tutela cautelare sia assicurata comunque dalla sospensione della esecuzione dell'atto impugnato ex art. 47 d.lgs. n. 546/1992, mentre il trattamento differenziato rispetto alla norma dettata dall'art. 15, comma 1, d.P.R. n. 602/1973, trova giustificazione in considerazione dei diversi presupposti impositivi.

Ma andiamo al fatto concreto così come narrato in premessa.

5. Problematica interpretativa dell'art. 68, comma 1, d.lgs n. 546/1992 in merito alla fattispecie concreta narrata

La problematica interpretativa dell'art. 68, comma 1, d.lgs n. 546/1992 in merito alla fattispecie concreta narrata al paragrafo 1 di questo scritto, non è tanto quella dell'applicazione dello stesso ai giudizi concernenti i tributi doganali (tale questione apparrebbe, infatti, recessiva) ma se sia o meno precluso all'Amministrazione Finanziaria iscrivere a ruolo l'importo – in tutto o in parte – relativo al diritto doganale accertato in pendenza della definizione del giudizio pendente avanti alla Commissione Tributaria Provinciale.

Nel caso di specie, non essendo intervenuta alcuna sentenza di merito, il limite all'iscrizione a ruolo dovrebbe essere individuato non tanto nella disposizione che regola il frazionamento della riscossione secondo il "decisum", ma nella disposizione che prevede detto frazionamento "ante causam" ed anche "post decisum".

Sul punto, l'Agenzia delle Dogane ha sempre affermato che in mancanza di una norma analoga a quella prevista dalle II. DD. dall'art. 15, comma 1, d.P.R. n. 602/1973 che limita l'importo iscrivibile a ruolo nella fase amministrativa – cioè dopo la notifica dell'atto impositivo, non ancora definitivo e fino a che non intervenga la decisione di primo grado – l'Ufficio può richiedere l'intero importo accertato, venendo a restituire, all'esito della sentenza di primo grado, quanto eventualmente riscosso in eccedenza.

Sul tema, la giurisprudenza di legittimità, precisando che l'art. 68, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, concerne la esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie, mentre l'art. 15, comma 1, d.P.R. n. 602/1973, si riferisce alla "fase amministrativa" precedente la emissione del provvedimento giurisdizionale, è conforme ed accoglie le tesi dell'Ufficio.

Si ricordano a tale proposito le sentenze della Suprema Corte di seguito elencate:

Cass., Sez. V, n. 12791 del 10 giugno 2011; Cass., Sez. V, 30 dicembre 2010 n. 26474; Cass., Sez. V, 30 giugno 2010 n. 15473; Cass., Sez. V, 31 marzo 2010 n. 7831; Cass., Sez. 5, 21 dicembre 2007 n. 27002; Cass., Sez. V, 9 agosto 2007 n. 17562; Cass., Sez. V, n. 7339 del 13 maggio 2003.

E' bene ricordare che lo stesso Legislatore è, peraltro, intervenuto ad affermare in modo inequivoco la coesistenza della diversa disciplina normativa della iscrizione a ruolo "ante decisum" e della iscrizione a ruolo "post decisum", con il d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 23, nel testo da ultimo sostituito dall'art. 1, comma 5 ter, d. l. 17 giugno 2005, n. 106, conv. in l. 31 luglio 2005, n. 156, che ha espressamente esteso anche all'IVA (tributo per il quale trova applicazione l'art. 68, d.lgs. n. 546/1992) la disposizione di cui all' art. 15, comma 1, d.P.R. n. 602/1973.

6. Le norme del regolamento CEE n. 2913/1992

L'Agenzia delle Dogane, procede, dunque, al recupero dei maggiori diritti dovuti dal contribuente tenuto conto della disposizione dell'art. 3, comma 2, d.lgs. n. 374/1990, che per la disciplina della riscossione dei dazi e delle altre imposizioni alla importazione ed esportazione, rinvia ai regolamenti comunitari.

Le norme del regolamento CEE n. 2913/1992 convergono tutte a realizzare la riscossione immediata dei diritti doganali: l'art. 7 dispone che le decisioni delle autorità doganali sono "imme-

RAFFAELLA D'ANNA

Iscrizione a ruolo dei tributi doganali e delle accise pendente lite: l'orientamento della Corte di Cassazione.

Casi pratici e criticità.

diatamente applicabili"; l'art. 218, paragrafo 1, e art. 220, paragrafo 1, dispongono che la contabilizzazione dei dazi deve avvenire non appena si verificano i presupposti di insorgenza della obbligazione doganale; l'art. 232 paragrafo 1 lett. a) impone agli Stati membri, in caso di inadempimento dell'obbligato nel termine prescritto, di assicurare immediatamente il pagamento del dovuto avvalendosi anche della esecuzione coatta; l'art. 244, paragrafi 1 e 2, dispone che il ricorso amministrativo o giurisdizionale "non sospende" la esecuzione del provvedimento impositivo, salvo la facoltà di sospensione disposta nella fase amministrativa dall'autorità doganale, previa puntuale valutazione del "fumus boni iuris" e del "periculum in mora".

7. Conclusioni

Secondo chi scrive, l'impianto normativo qui attenzionato, "soffre" di una sottesa irrazionalità in quanto non tiene conto delle conseguenze disastrose che il contribuente potrebbe subire a seguito della riscossione "ante causam".

Ed infatti, una limitazione della iscrizione a ruolo dell'intero importo accertato non trova, come abbiamo fin qui argomentato, alcun riscontro nella legge nazionale e collide con le norme del Codice doganale di diritto comunitario (art. 244, paragrafo 1, regolamento CEE n. 2913/1992).

Invece, pendente lite, le soluzioni ravvisabili appaiono essere quella di attivare istanza di sgravio dei dazi ai sensi degli artt. 236 e 239 regolamento CEE n. 2913/1992 (sollecitando l'esercizio dei poteri di autotutela della autorità doganale); istanza di sospensione della esecuzione dell'atto impositivo (eventualmente garantita da cauzione) di cui all'art. 244, paragrafo 2, regolamento CEE n. 2913/1992; istanza di sospensione della esecuzione dell'atto impositivo proposta contestualmente al ricorso introduttivo ai sensi dell'art. 47, d.lgs. n. 546/1992.

*Raffaella d'Anna**

*Avvocato tributarista in Milano.

Consigliere Nazionale UNCAT – Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi