

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 02/10/2013

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/35486-la-prescrizione-triennale-dell-obbligazione-erariale-doganale-in-caso-di-presenza-di-un-comportamento-suscettibile-di-essere-perseguito-penalmente-l-evoluzione-giurisprudenziale-comunitaria-e-naz>

Autore: Pittaluga Francesco

La prescrizione triennale dell'obbligazione erariale doganale in caso di presenza di un comportamento suscettibile di essere perseguito penalmente: l'evoluzione giurisprudenziale comunitaria e nazionale.

Commento alla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione V, n. 8322 del 04/04/2013

dott. Francesco F. PITTALUGA

La prescrizione triennale dell'obbligazione erariale doganale in caso di presenza di un comportamento suscettibile di essere perseguito penalmente: l'evoluzione giurisprudenziale comunitaria e nazionale.

Commento alla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione V, n. 8322 del 04/04/2013

L'art. 221 C.D.C dispone:

- “1. L'importo dei dazi deve essere comunicato al debitore secondo modalità appropriate, non appena sia stato contabilizzato.*
- 2. Quando l'importo dei dazi da pagare è iscritto, a titolo indicativo, nella dichiarazione in dogana, l'autorità doganale può prevedere che la comunicazione di cui al paragrafo 1 venga effettuata solo quando l'importo dei dazi non corrisponde a quello da essa determinato. Fatta salva l'applicazione dell'art. 218 paragrafo 1, secondo comma, quando ci si avvalga della possibilità di cui al primo comma del presente paragrafo, la concessione dello svincolo delle merci da parte dell'autorità doganale equivale alla comunicazione al debitore dell'importo dei dazi contabilizzato.*
- 3. La comunicazione al debitore non può più essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale. Detto termine è sospeso a partire dal momento in cui è presentato un ricorso a norma dell'articolo 243 e per la durata del relativo procedimento.*
- 4. Qualora l'obbligazione doganale sorga a seguito di un atto che era nel momento in cui è stato commesso perseguibile penalmente, la comunicazione al debitore può essere effettuata, alle condizioni previste dalle disposizioni vigenti, dopo la scadenza del termine di cui al paragrafo 3”*

La disposizione comunitaria, come vedremo anche nel commento che segue, deve essere letta in correlazione con l'art. 84 T.U.L.D., disposizione nazionale che deve essere chiaramente interpretata alla luce di quella comunitaria e che così recita:

- “1. L'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali si prescrive in tre anni.*
- 2. Il termine decorre:*
 - a) dalla data della bolletta per i diritti in essa liquidati e non riscossi in tutto o in parte, per qualsiasi causa, o dovuti in conseguenza di errori di calcolo nella liquidazione o di erronea applicazione delle tariffe;*
 - b) dalla data del termine fissato nella bolletta di cauzione di cui all'art. 141, per la presentazione delle merci alla dogana di destinazione, quando si tratta di diritti doganali dovuti in conseguenza della spedizione delle merci ad altra dogana di transito;*
 - c) dalla data della chiusura dei conti di magazzino delle singole partite per i diritti dovuti in conseguenza del movimento delle merci depositate nei magazzini doganali e nei magazzini di temporanea custodia;*

- d) *dalla data in cui i diritti sono divenuti esigibili, in ogni altro caso.*
3. *Qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa in un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili.*
 4. *Se il mancato pagamento dipende da erroneo od inesatto accertamento della qualità, della quantità, del valore o dell'origine, si applicano le disposizioni dell'art. 74"*

Come già anticipato, stante la gerarchia delle fonti connessa all'esistenza stessa dell'ordinamento comunitario, la disposizione nazionale cede automaticamente il passo dinanzi a quella comunitaria con essa incompatibile con la conseguenza che, nella normalità dei casi, il termine per decadenziale entro il quale l'Amministrazione Doganale può procedere all'esercizio del proprio potere di revisione delle dichiarazioni doganali è di tre anni decorrenti dalla presentazione della dichiarazione stessa.

In realtà, ancora oggi la giurisprudenza si interroga (senza riuscire a darsi una soluzione univoca) se tale termine triennale sia stabilito a pena di decadenza del potere dell'Amministrazione di esercitare il proprio potere erariale o se sia stabilito a titolo di prescrizione del suo diritto di credito conseguente all'eventuale esercizio di tale potere.

L'importanza di tale distinzione, che invero non sarebbe di poco momento stante la possibilità di sospendere la decorrenza del termine stabilito a pena di prescrizione (circostanza, questa, non possibile in caso di termine decadenziale che può essere unicamente interrotto dall'esercizio del potere ad esso riferito) nonché la regola in forza della quale la prescrizione deve essere specificamente eccepita dalla parte mentre invece la decadenza può essere rilevata anche d'ufficio dal giudice, tende a scemare per quanto riguarda la trattazione qui in esame posto che – come vedremo – la più recente giurisprudenza di legittimità si è (potremmo dire, finalmente) adeguata alla giurisprudenza comunitaria in tema di superamento dello sbarramento triennale in tutti i casi in cui il mancato esercizio del potere erariale sia dipeso da un fatto costituente reato o, quantomeno, ritenuto dall'Amministrazione Doganale costituire reato.

A livello comunitario, il "passo" è dettato dalla famosa **sentenza C.G.C.E. del 17/06/2010 resa nella causa C-75/09** con cui sono stati posti "paletti" fondamentali per la corretta interpretazione dell'art. 221 C.D.C. cit. e, in particolare, ai rapporti intercorrenti fra i §§ 3 e 4 di tale disposizione e la sopravvenienza del diritto nazionale, qualche che esso sia, in tutti i casi non specificamente e compiutamente disciplinati dalla fonte comunitaria.

La controversia, in particolare, prendeva le mosse da una verifica posta in essere dalla Guardia di Finanza nei confronti della società contribuente in relazione ad una serie di importazioni di carne disossata effettuate nell'ambito di un contingente annuale previsto dal regolamento (CE) n. 954/2002 e per avere diritto al quale la società importatrice non avrebbe dovuto avere collegamento alcuno con società di altri Stati membri che avessero presentato domande analoghe prima del 14 giugno 2002.

In esito alla verifica operata dai militari, operata in data 12/02/2007, veniva radicato procedimento penale e, contemporaneamente, l'Ufficio delle Dogane territorialmente competente procedeva al recupero dei diritti di confine ancora dovuti con avviso di rettifica notificato alla parte il 11/03/2008, ossia ben oltre il termine triennale di prescrizione decorrente dalla data di presentazione delle singole dichiarazioni doganali in questione, tutte presentate fra il 13/08/2002 ed il 23/10/2002.

In sede di giudizio, il contribuente eccepì l'intervenuta prescrizione della pretesa erariale sulla considerazione che l'informativa di reato non era stata presentata alla Procura della Repubblica territorialmente competente prima del decorso del termine triennale di cui all'art. 221 § 3 cit. e sull'ulteriore osservazione di una presunta non conformità con il diritto comunitario della disposizione di cui all'art. 84 T.U.L.D. ai sensi del quale, come visto, qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre

dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili.

La C.G.C.E., contrariamente alle aspettative del contribuente, dopo avere preliminarmente rilevato che:

- come già riconosciuto nelle sentenze 23/02/2006 in causa C-201/04 (Molenbergnatie) e 16/07/2009 nelle cause riunite C-124/08 e C-125/08 (Snauwaert), l'art. 221 § 3, prima frase, C.D.C. introduce una regola di prescrizione in base alla quale la comunicazione dell'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione da pagare non può più essere effettuata dopo la scadenza del termine di tre anni a decorrere dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale;
- l'art. 221 § 3, seconda frase, stabilisce che detto termine di prescrizione è sospeso a seguito della presentazione di un ricorso a norma dell'art. 243 del codice in parola e per la durata del relativo procedimento di ricorso.
- a titolo di eccezione rispetto alle regole di cui sopra, l'art. 221 § 4 dispone che, nelle condizioni previste dalle disposizioni vigenti, le autorità doganali possano procedere a tale comunicazione dopo la scadenza del termine di cui sopra, qualora dette autorità non abbiano potuto determinare l'importo esatto dei dazi legalmente dovuti a causa di un atto perseguibile a norma di legge;

ha chiarito che l'art. 221 § 4 non prevede né termine di prescrizione né cause di sospensione o d'interruzione della prescrizione applicabili al caso di specie e che, limitandosi al riferimento alle "condizioni previste dalle disposizioni vigenti", esso opera un immediato rinvio al diritto nazionale per il regime della prescrizione dell'obbligazione doganale, qualora questa tragga origine da un atto che era, nel momento in cui è stato commesso, perseguibile penalmente.

Conseguentemente, conclude la Corte di Giustizia, ribadendo così le conclusioni già in precedenza raggiunte nella sentenza 16/10/2003 causa C-91/02 (Hannl-Hofstetter), non prevedendo il diritto dell'Unione regole comuni in materia, spetta ad ogni Stato membro determinare il regime della prescrizione delle obbligazioni doganali che è stato possibile accertare a causa di un fatto passibile di reato e che, quindi, l'art. 221 §§ 3 e 4 C.D.C. deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale in base alla quale, laddove il mancato pagamento dei diritti tragga origine da un reato, il termine di prescrizione dell'obbligazione doganale inizia a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili. L'orientamento giurisprudenziale della nostra Cassazione precedente all'anno 2011 era tutto sommato abbastanza consolidato nel ritenere che la rilevanza penale del comportamento da cui sia conseguita la manca corretta contabilizzazione di diritti di confine e la loro, conseguente, corretta riscossione fosse ex se idoneo a determinare il superamento del termine triennale di cui all'art. 221 § 3 cit. e ciò indipendentemente dalla presentazione della *notitia criminis* prima del decorso del medesimo termine e, per numerose pronunce (ovviamente relative a fatti posti in essere anteriormente alla modifica dell'art. 221 cit. da parte del regolamento CEE n. 2700/2000), addirittura indipendentemente dalla presentazione dell'informativa stessa.

Si veda, sul punto, la sentenza Corte di Cassazione, Sezione V, n. 24916 del 07/06/2011 nella cui motivazione si legge testualmente: *"l'espressione di <atto passibile di azione giudiziaria> e, quindi, parimenti (per l'identità di ratio) quella di <atto perseguibile penalmente> vanno definite, come operato nella sentenza impugnata, in <senso oggettivo>, ovvero sia nel senso di <fattispecie prevista come reato dalla legge nazionale (Corte Cass. n. 7751/1997 e 11499/1997) ... indipendentemente dalle persone cui venga imputato in sede penale (Corte Cass. n. 8362/06 e 12598/06)> ... L'inciso <perseguibile penalmente> poi, all'evidenza, richiama unicamente l'astratta ipotizzabilità, nel fatto da cui discende l'obbligo di pagamento dei dazi (sia pure per effetto di una contabilizzazione a posteriori) di una fattispecie penale e, quindi, esclude ogni rilevanza al concreto accertamento dell'effettiva esistenza di un reato, in particolare (secondo quanto dedotto dalla società) per l'assunta inesistenza dell'elemento soggettivo (art. 43 c.p.) di quel reato. Ai sensi*

dei quarto comma dell'art. 84 (<prescrizione dei diritti doganali>) T.U.L.D., per il quale <qualora il mancato pagamento totale o parziale dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione ... decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili> poi ed infine il <decreto> e la <sentenza> considerati nella norma, in carenza di qualsivoglia specificazione normativa non sono solo quelli di condanna ma anche di archiviazione e/o di proscioglimento: il che indica, significativamente, che la <decorrenza> del termine di prescrizione (tale essendo, non di decadenza, quello <triennale per la riscossione dei diritti doganali> ... prescinde del tutto dall'esito dell'indagine penale, in particolare dall'accertamento di una responsabilità penale e, quindi, dalle ragioni della decisione assunta nell'afferente sede sulla medesima <notitia criminis>”.

Si veda sul punto anche la Corte Cassazione, V Sezione, n. 11932 del 13/07/2012 la quale, seppure in fattispecie parzialmente diversa (la causa, infatti, aveva riguardo ad una serie di rimborsi indebitamente percepiti) ha statuito che “pur nella consapevolezza di alcune pronunce che valorizzano la circostanza della mancata comunicazione della notitia criminis nel triennio dall'operazione doganale, di condividere e di doversi collocare nel solco dell'orientamento giurisprudenziale che ha riconosciuto la legittimità dell'azione di recupero a posteriori di dazi all'importazione o all'esportazione ...omissis... tutte le volte in cui le autorità competenti per il recupero, siano state nell'impossibilità o non siano state poste in grado di determinare l'importo esatto dei dazi dovuti a causa di un atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva. Nella circostanza, infatti, la Corte ha precisato che <ricorre l'ipotesi dell'atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva, ogni qual volta l'atto, obiettivamente considerato, integri una fattispecie prevista come reato dal diritto penale nazionale delle autorità che procedono al recupero dei dazi non riscossi, senza che si debba accertare se per lo stesso sia iniziata o possa essere iniziata azione penale, essendo condizione necessaria, ma anche sufficiente la qualificabilità dell'atto stesso come reato> (cfr. Corte Cass. nn. 7751/1997, n. 1499/1997)”.

Nel corso del secondo semestre dell'anno 2012 (con qualche “avvisaglia” già nel corso dell'anno 2011) e fino al primo quadrimestre anno 2013, questo orientamento è stato oggetto di rivisitazione da parte della Corte di Cassazione che, più di una volta, ha riconosciuto l'applicabilità dell'art. 221 § 4 nel solo caso in cui l'informativa di reato sia stata presentata “tempestivamente” da parte della Polizia Giudiziaria, ossia prima della decorrenza del termine triennale di cui al § 3 del medesimo articolo.

Si veda ex multis la sentenza Corte di Cassazione, Sezione V, n. 8708 del 10/04/2013 in forza della quale: “riguardo ai tributi doganali, il decorso del termine triennale di prescrizione dell'azione di recupero a posteriori dei dazi all'importazione, nel caso in cui il mancato pagamento totale o parziale dei diritti abbia causa da un reato, è prorogato alla data in cui l'accertamento di questo è divenuto irrevocabile, a norma dell'art. 84 cit. T.U.L.D. a condizione che, nel triennio decorrente dall'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione emetta un atto nel quale sia formulata una <notitia criminis> tale da individuare un fatto illecito, penalmente rilevante, e idoneo a incidere sul presupposto d'imposta (Corte Cass., Sezione V, n. 14016/12). Il termine triennale di prescrizione dell'azione, inoltre, essendo astrattamente ipotizzabile una fattispecie penale per il mancato pagamento dei dazi, decorre, ai sensi dell'art. 84 cit. T.U.L.D., e successive modifiche, dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili, e ciò anche se questi siano di archiviazione o di proscioglimento, a nulla rilevando l'accertamento di una responsabilità penale, poiché, ai sensi dell'art. 221 C.D.C., il decorso ordinario, computato dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale, non opera quando questa nasca a seguito di un atto “perseguibile a norme di legge” (poi “perseguibile penalmente” secondo il testo vigente dal 19 dicembre 2000), cioè sussumibile, anche solo astrattamente, in una fattispecie incriminatrice (Corte Cass., Sezione V, n. 24916/11)”.

La contrarietà di un tale orientamento giurisprudenziale nazionale non solo alla giurisprudenza comunitaria sopra richiamata ma anche al *telos* della norma comunitaria – tesa a tutelare la sicurezza dei traffici e delle posizioni giuridiche connessi ai traffici “puliti”, ossia non presupponesti alcuna frode a carico dell’erario comunitario – è di tutta evidenza, tanto che – finalmente – dal secondo trimestre dell’anno 2013 l’orientamento giurisprudenziale nazionale è nuovamente cambiato “tornando all’antico”, e ciò grazie – principalmente – alla sentenza emessa dalla Sezione Tributaria n. 8322 del 04/04/2013 (che qui si commenta).

Con questa, pur riferita ad importazioni che, effettuate nel periodo 1988-1992, trovavano disciplina nell’ormai abrogato regolamento (CEE) n. 1697/79 le cui disposizioni sono state pedissequamente riprodotte, per quanto qui interessa, nel regolamento (CEE) n. 2913/1992, il giudice decidente dopo aver premesso e ricordato che:

- la norma deve essere interpretata nel senso che il termine triennale non si applica in caso di fatti che, nell’ordinamento nazionale dello Stato membro cui appartengono le autorità che procedono al recupero, possono essere qualificati in termini di reato (“possono essere qualificati infrazioni ai sensi del diritto penale nazionale”);
- tale eccezione comunque risponde ad obiettive esigenze di certezza del diritto in quanto “<la repressione di un determinato comportamento con una sanzione penale> individua un criterio chiaro, tanto per l’operatore, quanto per lo Stato (cfr. Corte giustizia sent. 29.11.1991 in causa C-273/90 Meico-Fell)”;
- la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha chiarito che “*competenti a qualificare la illiceità dell’atto - impregiudicato l’accertamento del reato da parte dei Giudici nazionali - non possono che essere le stesse autorità doganali dello Stato membro competenti a riscuotere il dazio, atteso che il disposto normativo è funzionale a consentire a tali autorità di rimediare ad una percezione scorretta od insufficienza dei dazi all’importazione od all’esportazione, e la predetta qualificazione concerne esclusivamente e si esaurisce nell’ambito del procedimento amministrativo di contabilizzazione a posteriori (cfr. Corte giustizia sent. 18.12.2007 in causa C-62/06, Fazenda Publica e/ ZF Zefeser)”;*

ha riconosciuto che, in difetto di una disciplina comunitaria nella specifica materia, trovano applicazione le disposizioni interne di ciascuno Stato Membro le quali sono quindi chiamate a stabilire le condizioni che regolano la decorrenza del termine indicato e la relativa eccezione di prescrizione, fatto sempre salvo il rispetto dei principi di proporzionalità ed equivalenza propri dell’ordinamento comunitario (cfr. Corte giustizia sent. 18.12.2007 in causa C-62/06, Fazenda Publica e/ ZF Zefeser, punto 30).

La medesima Cassazione, dopo aver ricordato che:

- “*la Corte di Giustizia, dopo aver affermato che l’art. 221 § 3 <introduce una regola di prescrizione> (cfr. Corte giustizia sent. 23.2.2006 in causa C-201/04, Molenbergnatie) ha, infatti, puntualizzato che* il successivo § 4 “*non prevede alcun termine di prescrizione e conseguentemente alcuna causa di sospensione od interruzione della prescrizione in quanto <non impone alcuna sospensione della prescrizione nel corso della durata di un eventuale procedimento di ricorso>, limitandosi a rinviare all’ordinamento degli Stati membri per la <determinazione del regime della prescrizione delle obbligazioni doganali che è stato possibile accertare a causa di un fatto passibile di reato>”;*
- la medesima Corte, investita con rinvio pregiudiziale, *ha ritenuto compatibile con la norma comunitaria in questione* la disposizione dell’art. 84 c. 3 T.U.L.D., affermando che l’art. 221 §§ 3 e 4 C.D.C. <non osta ad una normativa nazionale in base alla quale, laddove il mancato pagamento dei diritti tragga origine da un reato, il termine di prescrizione della obbligazione doganale inizia a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili.

Tale conclusione, come abbiamo visto, è stata poi ribadita con la sentenza C.G.C.E. 17/06/2010 causa C-75/09;

- con riferimento alle norme indicate, ha enunciato il principio secondo cui l'azione dello Stato per l'accertamento e la riscossione dei diritti doganali, ove il loro mancato pagamento abbia causa da un reato, si prescrive, ai sensi dell'art. 84 cit. nel termine di tre anni decorrente dalla data in cui il decreto o la sentenza pronunciati nel procedimento penale siano divenuti irrevocabili, specificando che tale situazione si verifica quando sia definitivamente preclusa l'ulteriore perseguibilità del fatto come reato in forza di una qualsiasi pronuncia del giudice penale, ivi compresa quella di archiviazione del procedimento penale (cfr. Corte Cass., Sezione V, sentenza n. 1995 del 06/09/2006; Corte Cass., Sezione V, sentenza n. 20360 del 20/09/2006) e di estinzione del reato per prescrizione (cfr. Corte Cass., Sezione I, sentenza n. 8139 del 10/08/1990; Corte Cass., Sezione V, sentenza n. 20513 del 22/09/2006);

ha stabilito che qualora la obbligazione doganale tragga origine da un fatto-reato, indipendentemente dal tipo di provvedimento terminativo del procedimento penale adottato dalla autorità giudiziaria e comunque dall'esito del procedimento penale, *“il termine triennale [di prescrizione] per il recupero del dazio, inizia a decorrere dalla data in cui l'accertamento penale deve intendersi definito”*, e dunque dal momento in cui gli stessi divengono irrevocabili ai sensi dell'art. 648 c.p.p. o dalla data della pubblicazione del provvedimento del Giudice penale (artt. 409-411 c.p.p.) e che *“durante il periodo in cui il termine prescrizionale/decadenziale non opera, non si determinano ... impedimenti o preclusioni all'esercizio dell'attività di accertamento tributario: tale effetto preclusivo, infatti, non è espressamente contemplato dalla norma doganale, né è dato in essa rinvenire, neppure implicitamente, una giustificazione razionale dell'effetto sospensivo della potestà tributaria”*.

Secondo la Cassazione, infatti, lo spostamento legale del termine *“non trova fondamento nella impossibilità legale di esercizio del diritto, ma in una situazione di mero fatto - scoperta di una condotta penalmente illecita rilevante in ordine al presupposto impositivo - che rende opportuno il differimento del termine ad esclusivo vantaggio della Amministrazione finanziaria (in considerazione della prevedibile complessità delle indagini volte alla ricostruzione della fattispecie concreta), e che, in difetto di espressa considerazione nella norma doganale, sarebbe altrimenti rimasta indubitabilmente sottratta al campo di applicazione dell'art. 2935 c.c. (relativamente al termine prescrizionale). ... omissis... Alcuna rilevanza, ai fini dell'impedimento della decorrenza del termine triennale estintivo del diritto al recupero del dazio, assumono, invece, eventuali ritardi - anche se incolpevoli - nella ricerca ed acquisizione della <notitia criminis> o comunque il tempo occorso per lo svolgimento delle indagini amministrative dirette alla scoperta del fatto qualificabile come reato [nella causa oggetto di sentenza, decisa favorevolmente per la Dogana, le operazioni di importazione erano state poste in essere nel corso degli anni 1988, 1989 e 1992, la *notitia criminis* era stata presentata nel corso dell'anno 1998 – ossia dieci anni dopo la prima di tali importazioni – preceduta, tre anni prima, da una diversa informativa di reato presentata nei confronti di altri importatori coinvolti nel medesimo iter fraudolento], *trattandosi di impedimenti di mero fatto che non sono espressamente considerati dall'art. 221 § 4 e dall'art. 84 c. 3, T.U.L.D. come condizione ex se sufficiente a derogare alla ordinaria disciplina della decorrenza del termine a far data dalla insorgenza della obbligazione doganale”*.*

Corte di Cassazione
Sezione Tributaria
Sentenza n. 8322 del 04/04/2013

sul ricorso proposto da:

- AGENZIA DELLE DOGANE in persona del Direttore pro tempore ...omissis...;
- ricorrente -

contro

- ***** in persona del Presidente del C.d.A. e legale rappresentante pro tempore ...omissis...
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 75/2009 della C.T.R. di MILANO, depositata il 01/06/2009;
...omissis...

Svolgimento del processo

Con sentenza 1.6.2009 n. 75 la C.T.R. di Milano rigettava l'appello proposto dalla Circostrizione doganale di Como e confermava la sentenza di prime cure che aveva dichiarato decaduta l'Amministrazione doganale, per decorso del termine triennale D.Lgs. n. 374 del 1990, ex art. 11, dal diritto al recupero dei prelievi agricoli preferenziali (pari alla differenza tra il prelievo ridotto versato dalla società importatrice e quello pieno effettivamente dovuto) per € 660.646,92 di cui aveva indebitamente fruito ***** **in relazione ad importazioni di formaggi da Paesi extracomunitari effettuate negli anni 1988, 1989 e 1992**, ed oggetto di avvisi di rettifica notificati dalla Dogana di Como in data 3.4.2007.

I Giudici territoriali rilevavano che, pur avendo dato luogo i fatti relativi alla obbligazione doganale a procedimento penale, tuttavia non poteva applicarsi il differimento del termine per l'esercizio della potestà impositiva, in quanto dal combinato disposto dell'art. 221 § 4 C.D.C. e art. 84 c. 3 T.U.L.D. il termine di prescrizione era fatto decorrere dalla data del fatto illecito ovvero dalla data in cui il decreto o la sentenza penale erano divenuti irrevocabili, rimanendo escluso, quindi, dall'ambito della norma il "decreto di archiviazione" emesso ai sensi dell'art. 409 c.p.p. dal GIP del Tribunale Ordinario di Milano in data 22.4.2004, in quanto insuscettibile di divenire irrevocabile. Non avendo l'Amministrazione finanziaria compiuto atti interruttivi della prescrizione nel periodo intercorso tra la data del fatto illecito e la data di notifica dell'avviso di accertamento, il dritto doganale doveva ritenersi estinto.

Avverso tale sentenza ricorre per cassazione la Agenzia delle Dogane deducendo tre motivi. Ha resistito la società con controricorso. L'Agenzia Fiscale ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

0. L'eccezione di improcedibilità del ricorso ex art. 369 c.p.c., comma 1, n. 4 per omessa produzione in giudizio è infondata alla stregua del principio dalle SS.UU. di questa Corte cui il Collegio intende conformarsi secondo cui "in tema di giudizio per cassazione, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (i quali, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 25, comma 2, restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata, a pena di improcedibilità ed ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poiché detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla S. C. ex art. 369 c.p.c., comma 3, a meno che la predetta parte non abbia irrisolvemente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della commissione tributaria; neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte" (cfr. Corte cass. SU Sentenza n. 22726 del 03/11/2011).

1. Con il primo motivo la Agenzia fiscale deduce la violazione dell'art. 2935 c.c. e dei principi generali in materia di decorrenza del termine prescrizione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. **Sostiene la ricorrente che il termine prescrizione non poteva iniziare a decorrere prima della scoperta della frode**, della individuazione delle responsabilità delle parti coinvolte e della acquisizione degli elementi necessari alla quantificazione del debito: **le indagini antifrode dell'UCLAF avevano dato luogo all'inizio delle indagini penali nel corso del 1995 a cura della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Varese nei confronti di numerosi importatori e la "notitia criminis" relativa alla società attuale resistente era stata trasmessa dall'Ufficio doganale con nota del 23.1.1998 n. 130**, mentre i documenti doganali (fatture, certificati IMA 1, note accredito, sconti e buoni) erano stati acquisiti mediante interpello dall'Ufficio trasmesso in data 1.6.2003, ed il procedimento penale si era concluso con decreto di archiviazione emesso in data 22.4.2004, con la conseguenza che il diritto alla riscossione dei diritti doganali poteva essere fatto valere - e la prescrizione iniziare a correre - soltanto dopo tale data.

2. Con il secondo motivo la Agenzia censura la sentenza di appello per violazione dell'art. 84 cc. 1 e 2 T.U.L.D., in riferimento al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, all'art. 3 reg. CEE 24.7.1979 n. 1697, all'art. 221 § 4 C.D.C. nonché dei principi in materia di prescrizione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo erroneamente ritenuto i Giudici di appello che l'esito del procedimento penale concluso con decreto di archiviazione del G.I.P. non determinasse il differimento del termine iniziale di decorrenza della prescrizione: avuto riguardo alle norme indicate in rubrica la C.T.R. avrebbe dovuto infatti riconoscere la tempestività dell'esercizio della potestà impositiva essendo stato notificato l'avviso di rettifica entro i tre anni dalla data del decreto di archiviazione del G.I.P. del Tribunale di Milano in data 22.4.2004.

3. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio logico della sentenza di appello in quanto la C.T.R. non avrebbe valutato gli elementi fattuali, concernenti i tempi occorsi per l'espletamento delle indagini compiute dall'UCLAF di quelle amministrative svolte dall'Ufficio e di quelle penali, tutte indispensabili per determinare il debito daziario che si era reso possibile soltanto in seguito all'interpello rivolto alla contribuente in data 1.6.2003 ed alla definizione del procedimento penale.

4. I motivi, che possono essere trattati congiuntamente in quanto convergono tutti nella critica alla medesima statuizione della sentenza di appello, debbono ritenersi fondati nei limiti di seguito precisati.

5. Occorre preliminarmente precisare che, diversamente da quanto sostenuto da entrambe le parti, la Commissione territoriale non ha preso affatto in esame la questione se, già alla data della commissione dell'illecito (e dunque dalla data della insorgenza della obbligazione doganale), l'Ufficio doganale disponesse o meno di elementi sufficienti per accertare la reale diminuzione del valore ECU/quintale della merce importata rispetto a quello dichiarato con la presentazione del certificato IMA/1 per fruire del beneficio del prelievo agricolo ridotto, ma si è limitata a statuire: 1-che in relazione a tali fatti era stato istaurato procedimento penale; 2-che la interruzione del termine triennale prescrizione per la notifica dell'avviso di rettifica in revisione presupponeva ai sensi dell'art. 84 c. 4 T.U.L.D. un provvedimento del Giudice penale suscettibile di divenire irrevocabile; 3-che tale non poteva considerarsi il decreto di archiviazione del GIP del Tribunale di Milano; 4-che, pertanto, non potendo trovare applicazione il differimento del termine triennale, il "dies a quo" di decorrenza della prescrizione andava individuato ai sensi dell'art. 221 § 3 C.D.C. dalla data di insorgenza della obbligazione doganale; 5-che la obbligazione doganale era sorta, in riferimento alle ultime importazioni di merce eseguite dalla società, nell'anno 1992 con la conseguenza, non essendo stati compiuti dall'Ufficio atti interruttivi, la notifica dell'avviso di rettifica in data 10.4.2007 era stata effettuata quando il diritto era ormai prescritto.

6. La sentenza non ha fatto corretta applicazione delle norme comunitarie e statali che regolano la fattispecie.

7. Le importazioni di merce in ordine alle quali l'Ufficio pretende il recupero del prelievo agricolo pieno sono state effettuate negli anni dal 1988 al 1992 e **ricadono pertanto sotto un differente regime normativo che, tuttavia, non differisce in modo sostanziale quanto alle condizioni legali per le quali è previsto il differimento del dies a quo di decorrenza del termine triennale entro il quale deve essere disposto il recupero dei dazi totalmente o parzialmente non liquidati o non riscossi:**

- l'art. 3 del regolamento (CEE) del Consiglio n. 1697/79 del 24.7.1979 disponeva che il termine triennale decorrente dal momento di insorgenza della obbligazione doganale "non è applicabile quando le autorità competenti accertino di non aver potuto determinare l'importo esatto dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione legalmente dovuti per la merce in questione, a causa di un atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva";

- l'art. 221 § 4 del regolamento (CEE) del Consiglio n. 2913/92 del 12/10/1992 (C.D.C.) dispone che "Qualora la obbligazione doganale sorga a seguito di un atto che al momento in cui sia stato commesso era perseguibile penalmente, la comunicazione al debitore può essere effettuata, alle condizioni previste dalle disposizioni vigenti, dopo la scadenza del termine di cui al paragrafo 3" (tre anni dopo che è sorta la obbligazione doganale).

8. La Corte di Giustizia ha fornito ampia e precisa interpretazione delle norme predette.

9. La previgente disciplina normativa di diritto comunitario dell'azione di recupero a posteriore dei dazi in tutto od in parte non riscossi, dettata dal regolamento (CEE) n. 1697/79 del Consiglio in data 24.7.1979, assoggettava l'esercizio dell'azione (che inizia con la notifica all'interessato dell'importo dei dazi di cui è debitore: art. 2 § 2) ad "un termine di tre anni a decorrere dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto al debitore, ovvero, se non vi è stata contabilizzazione, a decorrere dalla data in cui è nato il debito doganale relativo alla merce in questione" (art. 2 § 1 primo cpv.). Tuttavia veniva precisato che il termine predetto non era applicabile qualora il mancato accertamento e la mancata riscossione del dazio fosse dipeso da "un atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva": in tal caso l'azione di recupero doveva essere esercitata dalle autorità competenti "conformemente alle disposizioni vigenti in materia negli Stati membri" (art. 3).

Tale norma è stata interpretata nel senso che **il termine triennale non si applica nel caso in cui emergano "atti che, nell'ordinamento giuridico dello Stato membro le cui competenti autorità procedono al recupero, possono essere qualificati infrazioni ai sensi del diritto penale nazionale" rispondendo tale definizione alle esigenze di certezza del diritto in quanto "la repressione di un determinato comportamento con una sanzione penale" individua un criterio chiaro, tanto per l'operatore, quanto per lo Stato** (cfr. Corte giustizia sent. 29.11.1991 in causa C-273/90 Meico-Fell).

E' stato inoltre chiarito dalla Corte di Lussemburgo che competenti a qualificare la illiceità dell'atto - impregiudicato l'accertamento del reato da parte dei Giudici nazionali - non possono che essere le stesse autorità doganali dello Stato membro competenti a riscuotere il dazio, atteso che il disposto normativo è funzionale a consentire a tali autorità di rimediare ad una percezione scorretta od insufficiente dei dazi all'importazione od all'esportazione, e la predetta qualificazione concerne esclusivamente e si esaurisce nell'ambito del procedimento amministrativo di contabilizzazione a posteriori (cfr. Corte giustizia sent. 18.12.2007 in causa C-62/06, Fazenda Publica e/ ZF Zefeser).

Ne consegue che, in difetto di una disciplina comunitaria in materia, spetta all'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni che regolano la decorrenza del termine indicato e la relativa eccezione di prescrizione, fatto salvo sempre il rispetto dei principi di proporzionalità e di equivalenza propri dell'ordinamento comunitario (Corte giust. ult. cit., punto 30).

Tali principi sono stati ribaditi anche dopo l'entrata in vigore del C.D.C. e le modifiche ad esso introdotte dal regolamento (CEE) n. 2700/2000 del 16/11/2000 che ha apportato parziali modifiche all'art. 221. Tale norma comunitaria, nel testo emendato, ribadisce al § 3 che il recupero del dazio non può essere più effettuato "tre anni dopo che è sorta la obbligazione doganale" (prevedendo la sospensione del termine nel caso sia stato proposto un ricorso avverso una "decisione presa dall'autorità doganale" ai sensi dell'art. 243 C.D.C.), mentre al § 4 dispone che "qualora l'obbligazione doganale sorga a seguito di un atto che era nel momento in cui è stato commesso perseguibile penalmente, la comunicazione al debitore può essere effettuata, alle condizioni previste dalle disposizioni vigenti, dopo la scadenza del termine di cui al § 3".

In proposito la Corte di Giustizia, dopo aver affermato che l'art. 221 § 3 "introduce una regola di prescrizione" (cfr. Corte giustizia sent. 23.2.2006 in causa C-201/04, Molenbergatie) **ha, infatti, puntualizzato che l'art. 221 § 4 del C.D.C. - a differenza del precedente paragrafo - non prevede alcun termine di prescrizione e conseguentemente alcuna causa di sospensione od interruzione della prescrizione in quanto "non impone alcuna sospensione della prescrizione nel corso della durata di un eventuale procedimento di ricorso", limitandosi a rinviare all'ordinamento degli Stati membri per la "determinazione del regime della prescrizione delle obbligazioni doganali che è stato possibile accertare a causa di un fatto passibile di reato"** (cfr. Corte giustizia 17.6.2010 in causa C-75/09). In conseguenza la Corte lussemburghese, investita con rinvio pregiudiziale, ha ritenuto compatibile con

la norma comunitaria in questione la disposizione dell'art. 84 c. 3 T.U.L.D., affermando che l'art. 221 §§ 3 e 4 C.D.C. "non osta ad una normativa nazionale in base alla quale, laddove il mancato pagamento dei diritti tragga origine da un reato, il termine di prescrizione della obbligazione doganale inizia a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili".

10. Tanto premesso, l'esame deve essere necessariamente rivolto all'esame della disciplina normativa statale, ed alla interpretazione che della stessa è stata fornita dalla giurisprudenza di legittimità.

11. Occorre considerare al riguardo che l'art. 221 § 3 del C.D.C. (nel testo modificato dal regolamento CEE n. 2700/2000) stabilisce il termine di tre anni dalla insorgenza della obbligazione doganale per la comunicazione al debitore della "contabilizzazione" del dazio, prescindendo da una specifica definizione della natura del termine (per il Giudice comunitario assume rilevanza esclusivamente l'effetto estintivo del diritto indipendentemente dal regime giuridico determinato dall'ordinamento statale interno), termine che trova in conseguenza diretta applicazione - in virtù della prevalenza della norma di fonte comunitaria - negli ordinamenti degli Stati membri, indifferentemente dalla eventuale diversa natura attribuita allo stesso dalle norme dello Stato membro (natura prescizionale per la riscossione dei diritti doganali ex art. 84 T.U.L.D.; natura decadenziale per la notifica dell'avviso di rettifica D.Lgs. n. 374 del 1990, ex art. 11, comma 5).

L'art. 221 § 4 C.D.C. consente il differimento di tale termine se "l'obbligazione doganale sorge a seguito di un atto perseguibile penalmente": in tal caso la comunicazione al debitore dell'atto di contabilizzazione dei diritti doganali può essere effettuata "alle condizioni previste dalle disposizioni vigenti".

L'art. 84 c. 3 T.U.L.D. (nel testo modificato, a decorrere dallo 01/05/1991, dalla L. 29/12/1990, n. 428, art. 29 c. 1), nel caso in cui "il mancato pagamento totale o parziale dei diritti abbia causa da un reato", posterga il "dies a quo" di decorrenza del termine di "prescrizione" triennale (stabilito in via generale "dalla data in cui i diritti sono divenuti esigibili": c. 2, lett. d) alla data in cui il decreto (penale di condanna) o la sentenza pronunciata nel procedimento penale sono divenuti irrevocabili (mentre il c. 4 del medesimo articolo del T.U.L.D. dispone che se il mancato pagamento è dipeso da "erroneo o inesatto accertamento" della "quantità, qualità, valore, origine" della merce, l'Ufficio deve seguire il "procedimento cd. di revisione" già previsto dall'art. 74 T.U.L.D. ed ora dall'art. 78 C.D.C. - cd. controllo a posteriori - e dal D.Lgs. n. 374/1990, art. 11, che è soggetto a termine di decadenza di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto "definitivo" - id est da quando la bolletta è stata registrata: D.Lgs. n. 374/1990, art. 9, comma 2-).

12. Questa Corte, con riferimento alle norme indicate, ha enunciato il principio secondo cui l'azione dello Stato per l'accertamento e la riscossione dei diritti doganali, ove il loro mancato pagamento abbia causa da un reato, si prescrive, ai sensi dell'art. 84 c. 3 T.U.L.D. nel termine di tre anni (cinque anni anteriormente alle modifiche introdotte dalla L. 29/12/1990, n. 428, art. 29 c. 1, a far data dall'1.5.1991) decorrente dalla data in cui il decreto o la sentenza pronunciati nel procedimento penale siano divenuti irrevocabili, specificando che tale situazione si verifica quando sia definitivamente preclusa l'ulteriore perseguibilità del fatto come reato in forza di una qualsiasi pronuncia del giudice penale, ivi compresa quella di archiviazione del procedimento penale (cfr. Corte cass. 5 sez. 6.9.2006 n. 1995, in motivazione, punto 6; id. 5 sez. 20.9.2006 n. 20360) e di estinzione del reato per prescrizione (cfr. Corte cass. 1 sez. 10.8.1990 n. 8139; id. 5 sez. 22.9.2006 n. 20513; id. 5 sez. 20.3.2009 n. 6820; id. 5 sez. ord. 18.11.2009 n. 24336), con la conseguenza che, trovando - nella specie - titolo la obbligazione doganale (artt. 201- 203 C.D.C.) in un fatto reato (reato di truffa aggravata) ed essendo intervenuta la definizione del procedimento penale nell'anno 2004 (con decreto di archiviazione in data 22.4.2004 del GIP del Tribunale di Milano), il termine di prescrizione del credito doganale non poteva iniziare a correre prima di tale data.

13. Dai richiamati principi derivano i seguenti corollari:

1) qualora la obbligazione doganale tragga origine da un fatto-reato, indipendentemente dal tipo di provvedimento terminativo del procedimento penale adottato dalla autorità giudiziaria e comunque dall'esito del procedimento penale, **il termine triennale** previsto dall'art. 2 § 1 regolamento (CEE) n. 1697/1979 del Consiglio e dall'art. 221 § 3 C.D.C. (e dall'art. 84 c. 1 T.U.L.D. ed all'art. 11 c. 5 D. Lgs. 374/1990) **per il recupero del dazio, inizia a decorrere** (ai sensi dell'art. 3 reg. n. 1697/79, dell'art. 221 § 4 C.D.C. e dell'art. 84 c. 3 T.U.L.D.) **dalla data in cui l'accertamento penale deve intendersi definito**, e dunque se trattasi di provvedimenti destinati ad acquistare efficacia di giudicato, dal momento in cui gli stessi divengono irrevocabili ai sensi dell'art. 648 c.p.p., negli altri casi dalla data della pubblicazione del provvedimento del Giudice penale (artt. 409-411 c.p.p.): il riferimento ai provvedimenti irrevocabili contenuto nell'art. 84 c. 3 T.U.L.D. non intende porre una limitazione all'effetto di proroga del termine triennale in relazione al diverso esito del procedimento penale, limitazione peraltro non consentita dalle norme dei regolamenti comunitari del 1979 e del 1992 (che non prendono affatto in considerazione tale ulteriore condizione, riferendosi esclusivamente alla astratta qualificazione di illiceità penale del fatto dal quale insorge la obbligazione doganale) e che determinerebbe l'obbligo di inapplicabilità della norma statale - ove interpretata nel modo indicato - per incompatibilità con l'ordinamento comunitario, ma intende soltanto porre un termine ultimo oltre il quale non troverebbe più alcuna giustificazione la ulteriore deroga al termine di prescrizione (e di decadenza) stabilito dalle norme comunitarie.

2) **le norme che regolano il differimento del termine triennale per l'esercizio della contabilizzazione a posteriori** (art. 84 c. 3 T.U.L.D.; art. 221 § 4 C.D.C.) **non richiedono che tutti i soggetti, che hanno a qualsiasi titolo partecipato alla operazione doganale di importazione, siano sottoposti a procedimento penale, né tanto meno che tutti i predetti soggetti siano stati ritenuti penalmente responsabili del reato**, tenuto conto che la responsabilità per la obbligazione doganale insorta per la illegale introduzione della merce nel territorio comunitario o per la illegale fruizione del beneficio daziario prescinde dall'elemento soggettivo (dolo) richiesto invece per il reato (dirimente, in proposito, la sentenza della Corte di giustizia 18.12.2007, *Fazenda Publica c/ ZF Zeferes*, cit. punto 25, secondo cui la espressione "atto passibile di azione penale" "non esige che azioni giudiziarie repressive siano effettivamente avviate dalle autorità penali di uno Stato membro e portino alla condanna degli autori dell'atto di cui trattasi e neppure, a fortiori, che tali azioni giudiziarie non siano prescritte").

3) è il fatto materiale - come emerge dalle diverse condotte finalizzate o comunque collegate alla introduzione illegale della merce nel territorio doganale - cui è ricondotta la insorgenza della obbligazione che deve essere "qualificato *astrattamente*" come reato, indipendentemente sia dalla qualifica di importatore dei soggetti che risultino indagati, sia

dall'esito del giudizio penale, non trovando alcun fondamento normativo la subordinazione della applicazione del differimento del termine triennale ad una valutazione da compiersi ex post - "*secundum eventum litis*" - della responsabilità penale degli imputati: dunque è soltanto la astratta qualificazione di un reato che produce l'effetto dilatorio del termine, non essendo richieste ulteriori condizioni dalla norma comunitaria, nè dalle norme nazionali. Deve pertanto prescindere, ai fini dell'applicazione del differimento del termine triennale, tanto dall'accertamento della eventuale acquisizione da parte della autorità doganale di elementi conoscitivi sufficienti ad azionare la pretesa, quanto dalla verifica della sussistenza tra i fatti oggetto di indagine penale ed i fatti costitutivi della obbligazione doganale di un nesso di pregiudizialità necessaria, tale da impedire fino alla pronuncia che definisce il procedimento penale la quantificazione dei diritti doganali dovuti (il determinismo causale tra fatto reato e liquidazione dell'importo del dazio, insussistente nella formulazione testuale dell'art. 221 § 4 C.D.C., è da espungere anche dal testo dell'art. 3 del regolamento CEE n. 1697/79, in considerazione sia della espressa attribuzione, in via esclusiva, alle autorità doganali dello Stato membro della valutazione della incidenza del fatto-reato sul recupero dei dazi - "qualora le autorità competenti accertino di non avere potuto determinare l'importo.." -, sia alla stregua della interpretazione di tale norma fornita dalla sentenza del Giudice comunitario 29.11.1991, Meico-Fell che assume come elemento determinante la qualificazione penalmente illecita del fatto senza ulteriori specificazioni).

4) durante il periodo in cui il termine prescrizione/decadenza non opera, non si determinano, peraltro, impedimenti o preclusioni all'esercizio dell'attività di accertamento tributario: tale effetto preclusivo, infatti, non è espressamente contemplato dalla norma doganale, né è dato in essa rinvenire, neppure implicitamente, una giustificazione razionale dell'effetto sospensivo della potestà tributaria. **Lo spostamento legale del termine non trova, infatti, fondamento nella impossibilità legale di esercizio del diritto, ma in una situazione di mero fatto - scoperta di una condotta penalmente illecita rilevante in ordine al presupposto impositivo - che rende opportuno il differimento del termine ad esclusivo vantaggio della Amministrazione finanziaria** (in considerazione della prevedibile complessità delle indagini volte alla ricostruzione della fattispecie concreta), **e che, in difetto di espressa considerazione nella norma doganale, sarebbe altrimenti rimasta indubitabilmente sottratta al campo di applicazione dell'art. 2935 c.c.** (relativamente al termine prescrizione). L'Agenzia delle Dogane è dunque legittimata, anche in pendenza di procedimento penale, ad esercitare il potere impositivo (come è dato indirettamente argomentare anche dalla autonomia dei giudizi penale e tributario D. Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 20), essendo facoltizzata, in ogni caso, ad avvalersi del più lungo termine di prescrizione fissato dalla norma del T.U.L.D. per la riscossione dei diritti doganali (o del differimento del termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento in rettifica). **Alcuna rilevanza, ai fini dell'impedimento della decorrenza del termine triennale estintivo del diritto al recupero del dazio, assumono, invece, eventuali ritardi - anche se incolpevoli - nella ricerca ed acquisizione della "*notitia criminis*" o comunque il tempo occorso per lo svolgimento delle indagini amministrative dirette alla scoperta del fatto qualificabile come reato, trattandosi di impedimenti di mero fatto che non sono espressamente considerati dall'art. 221 § 4, dall'art. 84 c. 3 T.U.L.D. come condizione ex se sufficiente a derogare alla ordinaria disciplina della decorrenza del termine a far data dalla insorgenza della obbligazione doganale.**

14. Alla stregua della indicata interpretazione delle norme disciplinanti la materia del recupero a posteriori dei dazi (condivisa anche dalle successive sentenze della Corte: cfr. Corte cass. 5 sez. 14.5.2008 n. 12037; id. 5 sez. ord. 2.3.2009 n. 4999; id. 5 sez. 7.5.2010 n. 11181), la questione di diritto sottoposta alla Corte deve essere risolta a favore della Agenzia delle Dogane, dovendo ritenersi errata in diritto la sentenza impugnata laddove - omettendo di verificare, alla stregua dei criteri interpretativi forniti da questa Corte, se nel caso di specie ricorresse il presupposto della tempestiva trasmissione della "*notitia criminis*" avuto riguardo alle date di insorgenza delle obbligazioni doganali relative alle singole importazioni di merce - rigetta l'appello dell'Ufficio sul presupposto della irrilevanza del "decreto di archiviazione penale" ai fini della applicazione dell'art. 84, comma 3, T.U.L.D., in quanto, ove la obbligazione doganale tragga origine da un fatto reato, indipendentemente dal tipo di provvedimento terminativo del procedimento penale adottato dalla autorità giudiziaria e comunque dall'esito del procedimento penale, il termine triennale previsto dall'art. 221 § 3 C.D.C. (e dall'art. 84 c. 1 T.U.L.D. e dall'art. 11 c. 5 D.Lgs. n. 374/1990,) per il recupero del dazio, inizia a decorrere (ai sensi dell'art. 221 § 4 C.D.C. e dell'art. 84 c. 3 T.U.L.D.) dalla data in cui l'accertamento compiuto dal Giudice penale deve intendersi definito, e dunque se trattasi di provvedimenti destinati ad acquistare efficacia di giudicato, dal momento in cui gli stessi divengono irrevocabili ai sensi dell'art. 648 c.p.p., negli altri casi dalla data della pubblicazione del provvedimento del Giudice penale (artt. 409-411 c.p.p.).

15. In conclusione il ricorso deve essere accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa va rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lombardia che dovrà attenersi ai principi di diritto enunciati in motivazione al paragr. 3 e pronunciare nel merito sul gravame proposto dall'Ufficio doganale, liquidando all'esito anche le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lombardia perché proceda a nuovo esame, attenendosi ai principi di diritto enunciati in motivazione al paragr. 14, liquidando all'esito anche le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 11 febbraio 2013.

Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2013

.....

