Sentenza del 11/05/2018 n. 11440 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza depositata il 19 gennaio 2012, la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha respinto l'appello proposto dal contribuente avverso l'invito al pagamento emesso dall'Agenzia delle dogane - Ufficio di Novara con cui si richiedeva, a titolo di soggetto obbligato in solido, il pagamento dell'Iva non versata per Euro 450.826,06 oltre interessi e sanzioni, per gli anni dal 1998 al 2000, in relazione ad operazioni di importazione di merce da paesi extra UE mediante la fittizia creazione di un "plafond" da parte della ditta (XXXXX) s.r.l., intermediaria nelle operazioni, nelle more fallita.

Il meccanismo di evasione di imposta si svolgeva secondo il seguente schema attuativo: la società XX s.r.l. acquistava merci da paesi extra UE, le rivendeva come beni viaggianti e ancora in territorio estero alla (XXXXX) s.r.l. di Novara, soggetto che procedeva a formalizzare l'importazione presso vari uffici doganali (Bari, Brindisi, Verona) presentando false dichiarazioni di intento al fine di non pagare l'Iva in dogana, per poi procedere allo sdoganamento mediante cessione alle ditte XX s.r.l. e, talvolta, S. con l'emissione da fatture gravate da IVA. La CTR ha, in via preliminare dichiarato inammissibile quale novum l'eccezione relativa alla nullità dell'invito al pagamento per incompetenza territoriale dell'Ufficio delle Dogane di Novara. In ogni caso ne rileva l'infondatezza perchè, trattandosi di invito ad assolvere il debito (atto di messa in mora R.D. n. 65 del 1865, ex art. 93) la competenza si radica in relazione al luogo in cui è divenuto definitivo l'atto di accertamento, presso l'Ufficio di Novara.

Nel merito ha ritenuto accertato il ruolo del ricorrente di responsabile diretto e detentore delle quote maggioritarie della ditta XX s.r.l., con sede in Genova, e della intermediaria nelle importazioni (XXXXX) s.r.l., oltre che di soggetto che aveva delegato l'amministratrice della S. , altra ditta cui veniva rivenduta la merce importata fittiziamente dalla (XXXXX), alla "firma dei verbali giornalieri della dogana di Genova durante la verifica alla P. ".

In proposito ha richiamato:

- quanto accertato con sentenza del Tribunale di Torino - divenuta definitiva dopo la conferma in appello - in ordine alla falsità delle dichiarazioni di intento presentate dalla (XXXXX) s.r.l., nel giudizio promosso dalla suddetta avverso due avvisi di revisione dell'accertamento doganale con cui si procedeva al recupero dell'IVA non versata, e dalla intervenuta definitività delle cartelle di pagamento successivamente notificate, a seguito del giudizio promosso dalla medesima società innanzi alla CTP di Novara e alla CTR del Piemonte;

- quanto accertato nei procedimenti penali svoltisi presso il Tribunale di Genova ed il Tribunale di Torino per reati di contrabbando doganale nei confronti, tra gli altri, del C., individuato dal Tribunale di Genova come "amministratore di fatto delle società XX e (XXXXX), le quali si avvalevano del medesimo meccanismo di esenzione", giudizi conclusisi con sentenza che ha dichiarato estinti i reati per intervenuta prescrizione.

Sulla base di tali elementi riteneva la parte ricorrente tenuto in via solidale al pagamento dell'obbligazione doganale, unitamente alla persona che ha introdotto la merce, quale soggetto coinvolto nelle operazioni di importazione, ai sensi dell'art. 213 codice doganale comunitario (CDC), nonchè quale responsabile della mancata riscossione dei dazi doganali ai sensi dell'art. 201, comma 3 medesimo CDC. Avverso detta sentenza propone ricorso il contribuente, affidando le proprie doglianze a cinque motivi. L'Agenzia delle Dogane resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Con il primo motivo di ricorso il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1306 e 2909 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Deduce che la CTR ha erroneamente applicato le citate norme, riconoscendo che la pretesa tributaria trova fondamento nelle sentenze emesse dal Tribunale e dalla Corte di Appello di Torino con le quali è stato definito il contenzioso tra la (XXXXX) e l'Ufficio delle Dogane di Torino in relazione ai due avvisi di revisione dell'accertamento, riconoscendo al giudicato formatosi nei confronti di terzo soggetto un effetto vincolante nei confronti del ricorrente, estraneo ai suddetti processi.

1.1. Il motivo è infondato, in quanto non coglie la ratio della decisione. Il richiamo operato dalla CTR alle pronunce del Tribunale e della Corte di Appello di Torino sull'impugnazione dei due avvisi di revisione dell'accertamento doganale - id est, ai giudizi tributari aventi ad oggetto le relative cartelle emessi nei confronti della (XXXXX) s.r.l. - è chiaramente limitato al dato fattuale presupposto dell'accertamento della falsità delle dichiarazioni di intento presentate dalla suddetta società, nell'ambito della ricostruzione delle modalità di attuazione della fattispecie di contrabbando doganale, senza attribuire alcuna efficacia vincolante nel presente giudizio.

2. - Con il secondo motivo di ricorso il contribuente deduce la violazione dell'art. 531 c.p.c., comma 1 e art. 129 c.p.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la CTR ha ritenuto comprovata la responsabilità dell'imputato nel reato di contrabbando doganale, sulla base della sentenza penale di non doversi procedere perchè il reato è estinto per intervenuta prescrizione pronunciata nei suoi confronti.

2.1. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, inoltre, la omessa e comunque insufficiente motivazione della sentenza impugnata circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. In particolare, il ricorrente individua i seguenti punti decisivi oggetto di vizio motivazionale: 1. le prove sulle quali la CTR ha fondato il proprio convincimento; 2. le ragioni secondo cui le prove raccolte nel giudizio penale costituiscono "elementi indiziari gravi precisi e concordanti";

3. la ritenuta qualifica del C. come amministratore di fatto della (XXXXX);

4. l'effettivo pagamento delle fatture emesse dalla (XXXXX) s.r.l. nei confronti della XX e S. . 2.2. Il secondo ed il terzo motivo, che possono essere trattati congiuntamente per l'evidente connessione, sono infondati.

La questione verte sul vincolo di giudicato nel giudizio civile e, in particolare, in quello tributario, della sentenza penale (di non doversi procedere) meramente dichiarativa della intervenuta prescrizione del reato.

In merito deve evidenziarsi che, secondo l'orientamento espresso da Sez. U, Sentenza n. 1768 del 26/01/2011, Rv. 616366 - 01, "in tema di giudicato, la disposizione di cui all'art. 652 c.p.c., così come quelle degli artt. 651, 653 e 654 stesso codice costituisce un'eccezione al principio dell'autonomia e della separazione dei giudizi penale e civile e non è, pertanto, applicabile in via analogica oltre i casi espressamente previsti. Ne consegue che soltanto la sentenza penale irrevocabile di assoluzione (per essere rimasto accertato che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto è stato compiuto nell'adempimento di un dovere o nell'esercizio di una facoltà legittima), pronunciata in seguito a dibattimento, ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo per le restituzioni ed il risarcimento del danno, mentre le sentenze di non doversi procedere perchè il reato è estinto per prescrizione o per amnistia non hanno alcuna efficacia extrapenale, a nulla rilevando che il giudice penale, per pronunciare la sentenza di proscioglimento, abbia dovuto accertare i fatti e valutarli giuridicamente; ne consegue, altresì, che, nel caso da ultimo indicato il giudice civile, pur tenendo conto degli elementi di prova acquisiti in sede penale, deve interamente ed autonomamente rivalutare il fatto in contestazione". Il citato indirizzo, seppur esclude una efficacia vincolante "tour court" sull'accertamento del fatto del giudicato penale dichiarativo della estinzione del reato per prescrizione, nondimeno lascia ampio margine al potere di accertamento del giudice civile nel giudizio successivo eventualmente instaurato. Del resto, sul punto non si escludono pronunce dissenzienti di questa Corte, che riconoscono che "la sentenza del giudice penale di estinzione del reato per prescrizione, emessa a seguito di dibattimento, spiega effetti, nel giudizio civile, nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale, in ordine alla sussistenza dei fatti materiali in concreto accertati, anche se può essere operata in sede civile una loro rivalutazione in via autonoma, qualora da essi dipenda il riconoscimento del diritto fatto valere in quella sede (Sez. 3, Sentenza n. 24082 del 17/11/2011, Rv. 620446 - 01; in senso conforme, in tema di risarcimento del danno, Sez. 3, Sentenza n. 23429 del 04/11/2014; Rv. 633665 - 01) o, in più immediata assonanza con l'indirizzo delle Sezioni Unite civili, pur escludendo tale efficacia vincolante in ordine all'accertamento dei fatti materiali, fanno salva la possibilità per il giudice civile di procedere autonomamente all'accertamento ed alla valutazione dei fatti (Sez. L, Sentenza n. 21299 del 09/10/2014, Rv. 632927 - 01).

In materia di contenzioso tributario, inoltre, "nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali (id est, di contrabbando doganale), ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sè inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con

formula piena, per non aver commesso il fatto o perchè il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario" (da ultimo, Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16262 del 28/06/2017, Rv. 644927 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 8129 del 23/05/2012, Rv. 622685 - 01).

Alla luce dei richiamati principi deve, dunque, escludersi nel giudizio tributario un effetto vincolante del giudicato penale dichiarativo della prescrizione del reato, sia pur nei confronti del medesimo soggetto obbligato di imposta, ma l'accertamento del fatto eventualmente compiuto dal giudice penale e gli elementi sui quali questo si fonda possono essere valutati dal giudice tributario quali elementi presuntivi per l'accertamento della violazione dell'obbligazione tributaria.

Nel caso in esame la CTR, lungi dal ritenere vincolante il giudicato penale in ordine all'accertamento del fatto, ha tratto dalla sentenza penale elementi indiziari sui quali ha fondato il proprio convincimento.

Appare non contestato, infatti, che la sentenza penale - i cui passi sono diffusamente riportati nel ricorso e nel controricorso - indichi elementi specifici di accertamento del reato, nelle modalità attuative delle condotte contestate, con l'intervento di soggetti di volta in volta interposti nelle operazioni doganali di importazione dogana, nonchè il ruolo di amministratore di fatto delle società XX e (XXXXX) del C.. Tali elementi, come indicato dalla CTR - e, ancor prima, dalla CTP alla cui motivazione la prima opera rinvio - sono tratti dalla verifica compiuta dall'Ufficio della Dogana di Genova nei confronti della XX s.r.l., sulla base della comunicazione delle risultanze degli avvisi di revisione dell'accertamento da parte dell'Ufficio della Dogana di Novara nei confronti della (XXXXX) s.r.l., con "elenco dettagliato delle fatture di vendita allo stato estero di XX e/o della S. a (XXXXX) s.r.l., delle relative bollette doganali presentate dalla (XXXXX) s.r.l. e delle successive fatture nazionali di vendita della C. s.r.l. alla XX e alla S. ".

La CTR, anche rinviando alle motivazioni espresse dalla CTP, ha dunque operato una autonoma valutazione degli elementi fattuali emergenti dall'accertamento dell'Ufficio delle Dogane e degli elementi indiziari espressi nella sentenza penale definitiva in ordine alla ricostruzione del meccanismo fraudolento nell'importazione delle merci, costituente ipotesi di contrabbando doganale, ed al ruolo rivestito dal ricorrente nelle società coinvolte nella frode.

In ordine agli elementi fattuali della vicenda, la CTR ha puntualmente esposto la natura fittizia delle operazioni poste in essere dalla (XXXXX), al fine di frodare l'IVA, con la creazione di un plafond atto a fruire del beneficio della esenzione di imposta. Le operazioni in esenzione di imposta della (XXXXX) in realtà erano effettuate dalla P. , destinatario finale attraverso la fittizia rivendita delle merci (riscontrata dalla assenza di tutti o parte dei pagamenti delle fatture) con addebito di IVA, in modo tale da consentire a quest'ultima la fruizione di un credito d'imposta, in assenza di assolvimento dell'obbligo a monte.

Del resto, il ruolo di amministratore o responsabile di fatto del C., oltre che della società che materialmente ha effettuato le importazioni (XX s.r.l.) e di una delle società cessionarie (S.), anche della (XXXXX), società intermediaria che ha presentato le false dichiarazioni doganali,

appare circostanza irrilevante in relazione alla responsabilità in via solidale per l'obbligazione tributaria.

Peraltro, trattandosi di accertamenti di merito congruamente motivati, non vi è luogo a censura dello stesso in sede di legittimità.

3. Con il quarto motivo di ricorso il contribuente ha denunciato - con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione dell'art. 201, comma 3 CDC e art. 38 T.u.l.d. e comunque l'omessa e carente motivazione su un punto decisivo della controversia. In particolare censura la decisione della CTR nella parte in cui ha ritenuto la responsabilità solidale del ricorrente per le operazioni doganali poste in essere dalla (XXXXX), non avendo egli materialmente preso parte alle stesse. Secondo la prospettazione difensiva, l'art. 201, comma 3 CDC, richiamato dalla CTR a fondamento della solidarietà tributaria ritenuta, non implica una ipotesi di responsabilità oggettiva dell'amministratore di fatto, ma richiede che lo stesso "si sia materialmente ingerito nella pratica doganale illecita".

3.1. Il motivo è inammissibile. Il ricorrente ha, infatti, dedotto l'erronea applicazione od interpretazione della disposizione di cui all'art. 201, comma 3, del Regolamento CEE 2193/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992 (CDC), che prevede la responsabilità del rappresentante a fini IVA, in solido con il rappresentato, anche per il pagamento dell'imposta doganale, quando risulti che si sia oggettivamente ingerito nel perfezionamento dell'operazione di importazione, nonchè del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 38 che vincola all'obbligazione tributaria tutti coloro comunque ingeritisi nell'operazione, ma nell'articolazione della censura denuncia in sostanza l'assenza di elementi che consentano di riferire al C. le operazioni di importazione e di individuare un ruolo partecipativo nella vicenda e, dunque, la sussistenza del presupposto dell'obbligazione solidale.

Il denunciato vizio di violazione di legge - ed anche il connesso vizio motivazionale - tracima in una censura di fatto, che attiene al merito delle valutazioni della CTR, sopra analiticamente esaminate, per le quali non può farsi luogo a sindacato in sede di legittimità.

4. Con il quinto motivo di ricorso il ricorrente ha dedotto - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 345 c.p.c., comma 1, D.P.R. n. 636 del 1972, art. 19 bis e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, circa la dichiarata inammissibilità della eccezione di nullità per incompetenza territoriale dell'Agenzia delle Dogane.

4.1. Il motivo è infondato.

La CTR ha ritenuto inammissibile la censura di nullità dell'invito al pagamento emesso dall'Agenzia delle Dogane di Novara, osservando che, trattandosi di incompetenza per territorio, la violazione si risolve in un vizio di annullabilità, non rilevabile di ufficio, ciò che fonda l'inammissibilità dell'eccezione rilevata solo nel giudizio di appello. Tale tesi si fonda sulle modifiche introdotte dalla L. n. 15 del 2005, che distingue i casi di nullità degli atti amministrativi (L. n. 241 del 1990, art. 21-septies) da quelli di annullabilità (L. n. 241 del 1990, art. 21-octies), tra i quali è ricompresa l'incompetenza territoriale.

La decisione della CTR si allinea alla giurisprudenza di questa Corte che qualifica gli atti compiuti dagli uffici locali delle Dogane in violazione delle norme attributive della competenza territoriale come atti "illegittimi" suscettibili di "annullamento" (Sez. 5, n. 5400/2012; 14786/2011). In materia doganale le possibili conseguenze di una violazione della competenza territoriale configura una sanzione di tipo "riparatorio". La norma determinatrice della ripartizione territoriale di competenza delle Agenzie Doganali è espressione non (solo) di una esigenza organizzativa interna ma anche di una esigenza di garanzia nei confronti di altri soggetti. Gli atti compiuti nel mancato rispetto della norma attributiva della competenza territoriale si presumono illegittimi e meritevoli di essere eliminati mediante una riduzione in pristino che, riferendosi ad atti produttivi di effetti giuridici, si configura come annullamento (Sez. 5, Sentenza n. 14786 del 2011).

3. Alla soccombenza segue la condanna del ricorrente alle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla refusione delle spese del giudizio di legittimità alla controricorrente, che liquida in Euro 12.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 23 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza