# Sentenza del 17/04/2019 n. 10666 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

In data 17/12/2008 G.C. ricevette la notifica dell'avviso di accertamento n. 2008/97664 per IVA all'importazione ed imposta di consumo su tabacchi; l'impugnazione del provvedimento, proposta alla C.T.P. di Genova, fu respinta con sentenza n. 180/13/2009 del 17/6/2009.

Detta decisione fu riformata dalla C.T.R. Liguria con sentenza n. 168/7/2009 del 15/12/2009 che, accogliendo l'impugnazione, annullò l'avviso.

Propose ricorso per cassazione l'Agenzia delle Dogane.

Questa stessa Sezione della Suprema Corte, con la sentenza n. 13316 del 29/5/2013, accolti i quattro motivi di censura dell'Amministrazione, cassò la sentenza impugnata, con rinvio, anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R. ligure.

Nel giudizio di rinvio la C.T.R. della Liguria, con la sentenza n. 562 del 12/5/2015, ha respinto l'appello del G. e confermato la decisione di primo grado.

Avverso tale pronuncia G.C. propone ricorso per cassazione, affidato a otto motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Col primo motivo il ricorrente lamenta omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), consistenti nella pretesa insussistenza della qualità di amministratore di fatto della Z. (società belga tramite la quale erano state eseguite le operazioni fraudolente) e di contatti tra la predetta società e il G. in epoca successiva al 1996.

2. Il motivo è inammissibile.

Come rilevato dalla controricorrente Agenzia, la censura è proposta "avverso la sentenza d'appello che conferma la decisione di primo grado" e l'art. 348-ter c.p.c., comma 5, esclude che tale decisione possa essere impugnata ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; la predetta norma (introdotta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto

2012, n. 134) si applica al ricorso de quo, la cui notificazione è successiva all'11 settembre 2012 (Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 28174 del 5/11/2018).

3. La seconda censura attiene alla motivazione della decisione e il ricorrente lamenta la violazione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, per avere la C.T.R. mancato di illustrare le risultanze probatorie poste a fondamento della decisione.

4. Il motivo è inammissibile.

La censura, con cui si deduce un preteso vizio di violazione di legge, si concretizza in una contestazione della motivazione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), definita dal ricorrente "meramente apparente", perchè il sintetico giudizio "La documentazione prodotta dalla Dogana rende evidente che..." non dà conto delle risultanze istruttorie concretamente esaminate.

In proposito si osserva che "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830-01).

Inoltre, il ricorrente asserisce che la C.T.R. non avrebbe tenuto in considerazione "la dimostrata insussistenza della qualità di amministratore (di fatto) e di socio della Z.... soggetto giuridico al quale si imputa - erroneamente - l'attività di contrabbando di tabacchi in Italia... ne segue che le predette qualità di amministratore - ancorchè di fatto - e di socio della predetta società asseritamente rivestite dal sig. G., nonchè i contatti dello stesso con la Z. all'epoca dei presunti illeciti risultano essenziali... ai fini dell'imputazione delle condotte sanzionate al ricorrente... (che) si sarebbe avvantaggiato dell'attività di contrabbando sfruttando la struttura societaria"; sempre nel testo del ricorso, dopo aver richiamato il contenuto di vari documenti, il G. afferma che "è risultata per tabulas... l'assoluta estraneità dell'odierno ricorrente all'attività di Z.".

Orbene, in contrasto con la censura svolta, la motivazione della sentenza impugnata esplicitamente considera le risultanze istruttorie: "La documentazione prodotta dalla Dogana rende evidente che il G. era già socio della società belga Z. sino all'anno 2000 ed era amministratore della società... I collegamenti societari sono confermati dalla nota in atti prot. 18057 RU dell'11 febbraio 2015 della Direzione Centrale Antifrode sezione investigazioni comprensiva di allegati in risposta dell'Autorità belga. Agli atti risulta pure, a conferma di quanto asserito dalle Dogane, un certificato attestante la qualità di Director della Z. del G. dal 10 maggio 1998 sino al 4 maggio 2000 (data di liquidazione della società medesima)".

La sentenza, contrariamente a quanto sostenuto nel ricorso introduttivo, indica le prove poste a fondamento della decisione; è lo stesso ricorrente a darne atto, dolendosi però - inammissibilmente dell'insufficienza della motivazione in quanto inidonea a spiegare quali specifici elementi probatori siano stati tratti dai documenti menzionati.

5. Col terzo motivo si deduce violazione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) dell'art. 384 c.p.c., comma 2, poichè la C.T.R. sarebbe incorsa nel medesimo vizio già rilevato da questa Corte con la sentenza n. 13316 del 29/5/2013, avendo effettuato un generico riferimento alla "documentazione prodotta dalla Dogana".

6. Il motivo è infondato.

Contrariamente agli assunti del ricorrente, il giudice d'appello non ha fatto generico rinvio ai documenti, ma - come già precedentemente esposto - ha anche specificato quali tra essi hanno fornito elementi per ritenere che il G. avesse avuto contatti e avesse diretto (come amministratore di fatto) le operazioni della Z..

7. Col quarto motivo si deduce violazione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) dell'art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 in relazione alla motivazione della sentenza, da reputarsi lacunosa in priva di "alcun riferimento alle prove (inesistenti) raccolte nel corso del giudizio penale".

8. Il motivo è inammissibile.

La precedente decisione della C.T.R. era stata cassata (anche) perchè aveva escluso qualsivoglia rilevanza della sentenza penale affermando apoditticamente che la pronuncia non contiene "alcun accertamento sui fatti contestati nel giudizio penale"; ciò non significa, tuttavia, che - come pretende inammissibilmente il ricorrente - il giudice del rinvio debba scrutinare tutti gli elementi del procedimento penale, nè è tenuto a dare conto in motivazione del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali, confutando ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, essendo, invece, sufficiente che egli, dopo averle vagliate nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento.

9. Col quinto motivo si deduce violazione o falsa applicazione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 115 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, per avere la C.T.R. assolto l'Agenzia dall'onere probatorio che le incombeva, facendo riferimento a documenti mai prodotti nel giudizio ma soltanto menzionati nella sentenza penale.

10. Anche il predetto motivo è inammissibile.

In primis, la confusa censura sovrappone profili attinenti alla legittimità dell'acquisizione delle prove (che dovrebbero essere denunciati a norma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) con aspetti sostanziali attinenti all'efficacia probatoria dei documenti citati dal giudice d'appello.

In secondo luogo, il ricorrente mira a criticare il ragionamento probatorio della C.T.R. che "ha ritenuto provati fatti che avrebbero dovuto essere dimostrati dall'Agenzia delle Dogane".

Inoltre, il motivo è posto in chiave dubitativa: il ricorrente non afferma che il giudice d'appello abbia posto a fondamento della decisione documenti mai prodotti, ma si chiede se ciò sia avvenuto ("non si comprende come sia stato acquisito e in cosa consista il "certificato"... se anche dette ultime tre produzioni non fossero state effettuate da controparte, la violazione delle citate disposizioni da parte della Commissione Regionale risulterebbe ancor più grave") con ciò demandando a questa Corte il compito di ricercare nel fascicolo di merito i documenti e di verificare le supposizioni della parte.

Peraltro, "In tema di contenzioso tributario, i documenti non elencati negli atti di parte cui sono allegati o, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta e depositata in originale, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, non possono essere posti dal giudice a fondamento del proprio convincimento, a meno che la parte legittimata a far valere l'irregolarità non ne abbia accettato, anche implicitamente, il deposito, prendendone contezza ed assumendo posizione sulla loro efficacia probatoria, senza nulla eccepire relativamente alla loro irrituale produzione" (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3593 del 10/02/2017, Rv. 643103-01); il motivo è carente sul punto perchè non riporta l'elenco delle produzioni dell'Agenzia nei gradi di merito.

Infine, il richiamo del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, comma 2, è improprio, posto che l'art. 58 del medesimo decreto fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'art. 345 c.p.c..

11. Il sesto e il settimo motivo ricalcano il secondo e il terzo (violazione - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e dell'art. 384 c.p.c., comma 2): la C.T.R. avrebbe dato una motivazione inadeguata con riguardo agli elementi probatori tratti dai documenti menzionati nella sentenza e avrebbe mancato di compiere l'accertamento in fatto circa gli elementi desumibili dalla sentenza penale (per ricostruire il prospetto di liquidazione dei tributi) alla quale rinvia per relationem l'avviso.

12. I motivi sono, rispettivamente, inammissibile e infondato.

La motivazione non è meramente apparente, avendo il giudice di merito fatto esplicito riferimento alle risultanze probatorie prese in considerazione, e l'insufficiente motivazione non può essere oggetto di sindacato di legittimità (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830-01).

Riguardo all'accertamento demandato, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, la C.T.R. ha esplicitamente affermato che "il contribuente, in base all'elencazione dei DAA (contenuta) nella sentenza allegata all'atto impugnato), elencazione che espone date e quantitativi, è messo in grado di conoscere imposte e interessi dovuti, trattandosi semplicemente di applicare la normativa vigente"; proprio a tale verifica era stato chiamato il giudice di merito dalla sentenza di questa Corte n. 13316 del 2013, la quale aveva sottolineato che il contenuto della sentenza penale non era stato riportato nella decisione poi cassata e che, per tale ragione, non era possibile verificare la possibilità di ricostruire il prospetto di liquidazione dei tributi (il che è stato verificato, in fatto, nella decisione qui impugnata).

13. Con l'ottavo motivo si deduce violazione o falsa applicazione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) della L. n. 212 del 2000, art. 7, per avere la C.T.R. ritenuto non necessari i dati e i prospetto di calcolo del tributo dovuto quali presupposti e ragioni dell'atto impositivo.

14. Il motivo è inammissibile.

Il punto è già stato esaminato da questa Corte con la sentenza n. 13316 del 2013, resa in questa causa, laddove è stato accolto il motivo di censura allora svolto dall'Agenzia rispetto alla decisione della C.T.R. che aveva annullato l'avviso perchè non preceduto da contraddittorio in sede amministrativa: "La stessa sentenza impugnata premette in narrativa che la critica dell'appello verteva sull'affermazione che l'avviso di accertamento fosse sufficientemente motivato per relationem mediante il richiamo alla "sentenza del Tribunale di Genova del 5 aprile 2007 n. 326, declaratoria di non doversi procedere nei confronti del ricorrente per intervenuta prescrizione". Va dunque rilevato che questa Corte ha già osservato che lo svolgimento del "procedimento penale... rappresenta, in relazione al rispetto del principio del contraddittorio, una garanzia ben maggiore del procedimento amministrativo di cui alla L. n. 374 del 1990, art. 11" (Cass. 31 marzo 2010, n. 7836); e, con specifico riguardo ad un'ipotesi simile a quella in esame, la Corte ha ritenuto legittimo l'atto di richiesta di pagamento di tributi, gravanti su tabacchi lavorati esteri introdotti fraudolentemente nel territorio doganale, a titolo di dazio, imposta di consumo, I.V.A. ed interessi, in un caso in cui la pretesa si fondava su atti confluiti nel procedimento penale a carico del contribuente in relazione alle medesime vicende, e da questi conosciuta, in quanto imputato nel processo (Cass. 21 marzo 2012, n. 4523). Le osservazioni che precedono evidenziano la fondatezza altresì del secondo motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, col quale l'Agenzia delle dogane ha denunciato la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 e del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, nella parte in cui la sentenza ha fatto leva sull'omessa specificazione, nell'avviso, del prospetto di liquidazione del tributo, dell'imponibile accertato e delle aliquote applicate. E ciò in quanto la stessa sentenza da conto della "indicazione del quantitativo delle sigarette contrabbandate", oggetto di accertamento nel processo penale al quale G. ha partecipato, che ha determinato l'imponibile accertato.".

15. In conclusione, il ricorso è respinto.

16. Alla decisione fa seguito la condanna del ricorrente alla rifusione delle spese di questo giudizio di cassazione, le quali sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo secondo i parametri del D.M. Giustizia 8 marzo 2018, n. 37 (in proposito, e con riguardo all'applicabilità dei parametri fissati dal previgente D.M. n. 55 del 2014, Cass., Sez. 6-2, Sentenza n. 21205 del 19/10/2016, Rv. 641672-01).

17. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente a rifondere ad Agenzia delle Dogane le spese di questo giudizio, che liquida in Euro 40.000,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 26 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 aprile 2019

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza