Sentenza del 10/05/2019 n. 12487 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 224/2/2016 la Commissione Tributaria Provinciale di Padova, in accoglimento del ricorso n. 1526/12 RG, proposto da A. srl, aveva annullato gli accertamenti n. (OMISSIS) e n. (OMISSIS) aventi ad oggetto il recupero, per gli anni 2001 e 2002, della somma di Euro 22.603,07 per dazi antidumping, IVA e interessi, nei confronti di A. Srl in solido con la cessata M. sas di C.M. & c. e con C.M. in qualità di socio accomandatario e di Euro 7.756,04, per lo stesso titolo, in solido con la cessata C. M. sas di R.C. & c. e con R.C. in qualità di socio accomandatario, in relazione alla contestata elusione delle disposizioni afferenti la corretta applicazione del dazio antidumping gravante sull'aglio importato da paesi terzi, la Cina in particolare, disciplinate dai Regolamenti CE n. 1047/2001 e 565/2002.

La Commissione Tributaria Provinciale aveva ritenuto conforme alla normativa comunitaria la prassi commerciale posta in essere dalla ricorrente poichè le operazioni erano intercorse fra soggetti effettivamente esistenti ed avevano determinato un profitto economico, per cui non sembravano realizzate artificiosamente con lo scopo di beneficiare del dazio agevolato.

Investita dall'appello principale della Agenzia delle Dogane - che aveva sostenuto trattarsi di pratica abusiva, in violazione del Regolamento CEE 2988/1995, in quanto la A. srl aveva operato come importatore di comodo che, in possesso dei requisiti per ottenere titoli di importazione a dazio agevolato, aveva consentito alla M. sas ed alla C. M. sas, che avevano esaurito i quantitativi acquistabili con dazio agevolato, di importare ulteriori quantitativi di aglio senza il pagamento della imposta ordinaria, anche alla luce del rilievo che il prezzo praticato dalla A. nei confronti delle società importatrici M. sas e C. M. sas era di gran lunga inferiore al prezzo medio all'ingrosso nella (OMISSIS) e che non vi era alcun rischio commerciale posto che tutta la merce, una volta sdoganata, era stata rivenduta al primo cedente allo stato estero -, nonchè dall'appello incidentale di C.M. e di C.R., in proprio e quali soci accomandatari rispettivamente della M. sas e della C. M. sas - che avevano lamentato la mancata pronuncia sulle doglianze proposte in primo grado ed in particolare con riguardo alla sussistenza di una ipotesi di litisconsorzio tra loro e l'importatore A. e la carenza di giurisdizione della Commissione Tributaria sulla domanda di rimborso proposta nei loro confronti dalla A. per cui pendeva, fra l'altro, separato giudizio davanti al Tribunale di Milano, oltre che per la compensazione delle spese di lite - la Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con sentenza 148/2/2018 in data 12.6.2017, depositata in data 7.2.2018, accoglieva l'appello delle Agenzie delle Dogane, annullando gli accertamenti impugnati, nonchè l'appello incidentale presentato da C.M. e C.R., dichiarando la

litispendenza con riguardo alla pregressa causa pendente davanti al Tribunale di Milano e compensava fra tutte le parti le spese di lite.

La CTR, per quanto ancora interessa, riteneva corretta la ricostruzione operata dalla Agenzia delle Dogane sulla base delle indagini svolte dalla Guardia di Finanza di Rovigo, per cui la licenziataria A. srl non aveva alcun margine di discrezionalità o autonomia contrattuale, dovendo seguire le precise indicazioni delle società prime cedenti allo stato estero, il che rendeva evidente la natura artificiosa delle operazioni, in violazione del Reg. CEE n. 2988 del 1995, come emergeva anche dal fatto che tutta la merce, una volta sdoganata, era stata rivenduta al primo cedente allo stato estero e confermava che la A. non aveva assunto su di sè alcun rischio commerciale, mentre il prezzo di vendita era risultato essere considerevolmente inferiore, anche nell'ordine del 40/50%, a quello medio praticato nel mercato locale all'ingrosso.

Contro la sentenza d'appello, non notificata, ha presentato ricorso, affidato a due motivi, la A. Srl con atto consegnato all'UNEP il 6 settembre 2018 e ricevuto il 7.12.2018 e successive memorie.

Resistono con controricorso la Agenzia delle Dogane, nonchè C.M. e C.R. che hanno a loro volta presentato ricorso incidentale, in relazione alla compensazione delle spese del giudizio di merito, affidato a due motivi e successive memorie.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la A. Srl denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1306 c.c., comma 2, poichè la Commissione Tributaria Provinciale di Padova, con le sentenze n. 351 e 353/2/2016 del 19 ottobre 2015, confermate con sentenze della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 450 e 453/2018 in data 3 maggio 2018, notificate alla Agenzia delle Entrate in data 3 maggio 2018 e passate in giudicato il 25.6.2018, e quindi dopo la notifica del ricorso per cassazione, come da attestazione della CTR del Veneto, aveva accolto i separati ricorsi proposti da C.M. e da R.C., nella qualità di soci accomandatari delle società M. e C. M. (all'epoca già cessate) che erano stati destinatari degli stessi avvisi di accertamento n. (OMISSIS) e (OMISSIS), quali coobbligati solidali della A. Srl, escludendo che la M. e la C. M. avessero eseguito le operazioni oggetto del giudizio al solo scopo di potere fruire del dazio agevolato, nonostante avessero superato il quantitativo importabile in base al proprio titolo e che avessero distorto il mercato e minato il principio di libera concorrenza; il che consentiva alla A. Srl di giovarsi, nel corso del giudizio di cassazione, opponendo il giudicato favorevole formatosi dopo la pronuncia della sentenza di appello, della sentenza favorevole emessa nei confronti di altro coobbligato solidale, divenuta definitiva e non fondata su ragioni esclusivamente personali, a norma dell'art. 1306 c.c., comma 2.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dei reg. CE n. 565/2002 e n. 1047/2001, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, poichè i giudici del gravame avevano fornito una lettura erronea di tali regolamenti nella interpretazione che ne aveva dato la Corte di Giustizia con le sentenze C-155/13 del 13 marzo 2014 e C-131/14 del 14 aprile 2016 in quanto, dopo avere premesso che ai fini dell'accertamento della esistenza della pratica abusiva devono esistere congiuntamente un elemento oggettivo ed un elemento soggettivo, avevano poi offerto una interpretazione non corretta della sentenza n. 707 del 2017

della Corte di cassazione in merito all'elemento oggettivo considerato che la influenza indebita di un operatore sul mercato e la violazione dell'obiettivo secondo cui le domande di titoli devono essere connesse ad una attività commerciale effettiva, ritenute determinanti dalla sentenza impugnata al fine di ritenere artificiosa la operazione, non costituivano condizioni ulteriori poste dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il che escludeva la indagine sull'elemento soggettivo. La sentenza impugnata avrebbe inoltre confuso l'attività commerciale con le transazioni commerciali, facendo erroneamente discendere la assenza del rischio solo dal fatto che, dopo lo sdoganamento, tutta la merce era stata rivenduta al primo cedente allo stato estero, poichè il rischio era anche quello del deterioramento intermedio o del mancata pagamento dopo la cessione e, secondo la Corte di Giustizia, ai fini della sussistenza del margine di profitto della operazione commerciale, era sufficiente una giustificazione economica e commerciale della operazione, il che era avvenuto nel caso in esame poichè la A. aveva tratto un profitto dalla operazione.

3. la Agenzia delle Dogane ha opposto che non sussistevano i presupposti per la applicazione dell'art. 1306 c.c., comma 2, poichè la società ricorrente non era rimasta inerte all'atto della notifica nei suoi confronti degli avvisi di accertamento, bensì li aveva impugnati per cui non poteva trovare applicazione la elaborazione giurisprudenziale invocata dalla ricorrente che trovava un limite nella esistenza, nei confronti del medesimo condebitore, di un giudicato contrario sul medesimo punto, per cui il coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la diversa pronuncia successiva emessa nei confronti di altro debitore in solido, nel caso in cui egli non sia rimasto inerte, ma abbia a sua volta promosso un giudizio già conclusosi in modo a lui favorevole con una decisione avente autonoma efficacia nei suoi confronti. Ha altresì rilevato che la sentenza impugnata si era adeguata a quanto statuito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 707 del 2017 relativa ai medesimi fatti ed a quella della Corte di Giustizia nella causa C-131/2014.

4. il primo motivo di ricorso è fondato e comporta l'assorbimento del secondo.

4.1. E' del tutto pacifico in causa, alla luce della concordante esposizione dei fatti di causa ad opera delle parti, che gli avvisi di accertamento Prot. (OMISSIS) e Prot. (OMISSIS), che hanno visto coinvolti la A. Srl e, quali coobbligati in solido, le cessate società M. sas e C. M. sas, nonchè i soci accomandatari di tali due società e cioè C.M. e R.C., sono stati impugnati, oltre che nel presente giudizio, definito in appello con la sentenza n. 148/2/08 pronunciata in data 12.6.2017, oggetto del presente ricorso per cassazione, anche nei giudizi definiti con le sentenze n. 453/7/2018 e 450/7/2018 della CTR del Veneto, passate in giudicato il 25 giugno 2018 (come risulta dalla attestazione della segreteria della CTR del Veneto, prodotta dalla ricorrente A. in allegato al ricorso) e quindi dopo la pronuncia della sentenza di appello relativa al presente giudizio, con cui sono stati annullati gli accertamenti nei confronti dei coobbligati solidali.

4.2. Ciò posto, è principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, cui si ritiene di dare continuità in questa sede, quello per cui, conformemente alla regola generale delle obbligazioni solidali che esclude il litisconsorzio necessario tra i vari condebitori d'imposta nella lite tributaria, cosicchè il contraddittorio è regolarmente costituito anche con la partecipazione al giudizio di uno solo dei coobbligati solidali, i giudizi relativi ai diversi coobbligati possono restare separati

ed avere esiti diversi ovvero può anche accadere che uno dei soggetti obbligati resti inerte, nel qual caso, mentre la sentenza che respinga il ricorso non ha effetti nei confronti degli altri, ex art. 1306 c.c., comma 1, al contrario, la pronunzia favorevole, con la quale venga annullato, anche parzialmente, l'unico atto impositivo, esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, poichè il processo tributario è di natura costitutiva e volto all'annullamento di atti autoritativi e, pertanto, di essa potrà giovarsi anche il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento (v. per tutte, da ultimo, Sez. 5 -, Ordinanza n. 3204 del 09/02/2018 Rv. 646938 - 01). Sempre dalla natura costitutiva delle decisioni rese al termine del processo tributario discende però anche che la sentenza, la quale, accogliendo il ricorso proposto da uno dei coobbligati solidali, annulla - anche parzialmente - l'atto impositivo, esplica i suoi effetti nei confronti di tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, con la ulteriore conseguenza che della statuizione favorevole intervenuta "inter alios" potrà avvalersi anche il condebitore che abbia impugnato il medesimo atto in un diverso giudizio, ove non si sia formato il giudicato nell'ambito dello stesso (v., da ultimo, Sez. 5 -, Sentenza n. 33436 del 27/12/2018 Rv. 652122 - 01). Con la ulteriore precisazione che la facoltà per il coobbligato destinatario di un atto impositivo di avvalersi della sentenza favorevole emessa in un giudizio promosso da altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., presuppone che detta decisione sia divenuta definitiva, perchè, altrimenti, si toglierebbe qualunque rilevanza al termine di impugnazione del provvedimento tributario. Per il principio di celerità dei giudizi, tuttavia, la parte interessata è tenuta a dedurre tempestivamente il giudicato formatosi a suo favore, e, quindi, può dedurlo per la prima volta nel giudizio di legittimità solo se esso si è formato dopo la conclusione del giudizio di merito (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 8816 del 01/06/2012 Rv. 622948 - 01).

4.3. La Agenzia delle Dogane ha opposto che, però, la società ricorrente non era rimasta inerte all'atto della notifica nei suoi confronti degli avvisi di accertamento, bensì li aveva impugnati per cui non poteva trovare applicazione la elaborazione giurisprudenziale invocata dalla ricorrente che trovava un limite nella esistenza, nei confronti del medesimo condebitore, di un giudicato contrario sul medesimo punto, per cui il coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la diversa pronuncia successiva emessa nei confronti di altro debitore in solido, nel caso in cui egli non sia rimasto inerte, ma abbia a sua volta promosso un giudizio già conclusosi in modo a lui favorevole con una decisione avente autonoma efficacia nei suoi confronti. Tale principio invocato dalla Agenzia delle Dogane, pur corretto in via astratta, non si attaglia tuttavia al caso in esame e non considera che nella specie non esiste neppure alla attualità alcun giudicato sfavorevole nei confronti della A. pendendo il giudizio in cassazione e che anche nel giudizio in cassazione è possibile, per la parte soccombente nel giudizio di merito, invocare il giudicato favorevole se sopravvenuto rispetto alla pronuncia sfavorevole nel merito (v. per tutte Cass. N. 25401 del 2015 Rv. 638205 - 01).

4.4. Come si è già visto, infatti, in tema di solidarietà tributaria, la facoltà per il coobbligato, destinatario di un atto impositivo, di avvalersi del giudicato favorevole formatosi in un giudizio promosso da altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 c.c., non è preclusa per il solo fatto di non essere rimasto inerte e di avere autonomamente impugnato l'avviso di accertamento, essendo di ostacolo al suo esercizio solo la definitiva conclusione del

giudizio da lui instaurato con sentenza sfavorevole passata in giudicato (v. Sez. 5, Sentenza n. 19580 del 17/09/2014 Rv. 632444 - 01).

4.5. Poichè nel caso in esame la sentenza sfavorevole nel merito alla parte ricorrente non è passata in giudicata, si deve pertanto, in accoglimento del primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo, cassare la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

5. Resta da esaminare il ricorso incidentale proposto da C.M. e da C.R. contro il capo della sentenza che aveva compensato le spese dei gradi di merito per quanto li riguardava.

5.1. I ricorrenti incidentali, premesso che la declaratoria di litispendenza, da parte della Commissione Tributaria Regionale, era passata in giudicato per mancata impugnazione ad opera della A. Srl ed al di là dell'esito positivo o negativo del ricorso proposto da A. che era indifferente ai ricorrenti incidentali i quali erano rimasti vittoriosi in via definiva nei giudizi con cui avevano impugnato gli accertamenti loro notificati, hanno lamentato, con un primo motivo, la nullità del capo della sentenza (laddove non aveva condannato la Srl A. e la Agenzia delle Dogane, in solido fra loro) ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, per mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, mancando in particolare qualsiasi richiamo persino ai giusti motivi (primo motivo) e violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non essendo state indicate le gravi ed eccezionali ragioni che avrebbero giustificato la compensazione delle spese (secondo motivo).

5.2. Il ricorso incidentale è infondato.

5.3. Non è vero, in primo luogo, che manchi nella sentenza impugnata la succinta esposizione dei motivi di fatto e diritto in ordine al carico delle spese poichè la sentenza impugnata contiene una motivazione nella penultima pagina, in basso, che, se pure sintetica "Le spese devono essere compensate in ragione delle molteplici pronunce susseguitesi in materia" esiste e deve essere letta alla luce delle precedenti esplicitazioni contenute nella stessa sentenza in relazione alle sentenze della Corte di Giustizia e della Corte di cassazione (in particolare la sentenza n. 707 del 2017 della Corte di cassazione che aveva esaminato la stessa condotta abusiva sia pure con riguardo all'accertamento delle imposte sui redditi), ma anche al contenzioso che pendeva davanti al Tribunale di Milano tra la A. e M. e R.C. ed ai separati giudizi promossi dai coobbligati solidali contro gli accertamenti doganali che non erano in quel momento ancora definiti, ma di cui si è fatta carico la sentenza impugnata anche con riguardo alla esistenza o meno di un litisconsorzio fra i C. e l'importatore A., che era stata riproposta dai C. con l'appello incidentale, congiuntamente alla questione delle spese di causa.

5.4. Non esiste poi neppure violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 2, per mancata esposizione delle gravi ed eccezionali ragioni che avrebbero giustificato la compensazione delle spese in relazione alla posizione dei C. che erano rimasti vittoriosi in causa.

5.5. Con riguardo alle spese del giudizio tributario la disposizione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15, comma 2, nel testo vigente ratione temporis, come sostituito dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9, comma 1, lett. f), n. 2), a decorrere dal 1 gennaio 2016, applicabile in relazione a tutti i giudizi pendenti alla data della sua entrata in vigore, prevede che "Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate". Tale disposizione è successiva alla modificazione dell'art. 92 c.p.c. per effetto del D.L. 12 settembre 2014, n. 132, art. 13, comma 1, convertito, con modificazioni, nella L. 10 novembre 2014, n. 162, che ha ridotto la possibilità di compensare le spese, oltre che nei casi di soccombenza reciproca solo per l'"assoluta novità della questione trattata" ed il "mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti", così tipizzando le singole ipotesi di compensazione delle spese, per cui deve essere ritenuta lex specialis rispetto alla disciplina generale dettata dal c.p.c.., però su tale nuova disciplina è poi intervenuta la recentissima sentenza del 19 aprile 2018, n. 77, con cui la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 92 c.p.c., comma 2, nel testo modificato dal D.L. 12 settembre 2014, n. 132, art. 13, comma 1, convertito, con modificazioni, nella L. 10 novembre 2014, n. 162, "nella parte in cui non prevede che il giudice possa compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero, anche qualora sussistano altre analoghe gravi ed eccezionali ragioni", per cui la attuale disciplina generale, dettata dal c.p.c., e speciale, dettata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, possono essere ritenute nuovamente armonizzate.

5.6. Occorre ora rilevare che, in tema di spese processuali, il sindacato della Corte di cassazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, è limitato ad accertare che non risulti violato il principio secondo il quale le stesse non possono essere poste a carico della parte totalmente vittoriosa, per cui vi esula, rientrando nel potere discrezionale del giudice di merito, la valutazione dell'opportunità di compensarle in tutto o in parte, sia nell'ipotesi di soccombenza reciproca che in quella di concorso di altri motivi (v. Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 24502 del 17/10/2017 Rv. 646335 - 01; Sez. 5 -, Ordinanza n. 8421 del 31/03/2017 Rv. 643477 - 02). In ogni caso si tratterebbe, eventualmente, non già di violazione di legge bensì di vizio di motivazione. In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste infatti nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (v. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 - 01). Con la conseguenza che, non essendo stato dedotto nel caso di specie alcun vizio di motivazione, il motivo è infondato.

6. Le spese del giudizio di merito restano quindi compensate fra tutte le parti. Sussistono poi gravi ed eccezionali motivi per compensare anche le spese del giudizio di legittimità fra la

ricorrente A. e la Agenzia delle Dogane poichè il giudicato nei confronti dei coobbligati è sopravvenuto dopo la sentenza di appello e fra i C. ed A. poichè quest'ultima si è disinteressata della posizione dei ricorrenti incidentali. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, va invece dato atto della sussistenza dei presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso articolo, comma 1 bis.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo di A. Srl nei confronti della Agenzia delle Dogane. Rigetta il ricorso incidentale proposto da M. e R.C.. Compensa tra tutte le parti le spese del giudizio di legittimità. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti, a carico dei ricorrenti incidentali, per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 3 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza