Sentenza del 23/05/2019 n. 14021 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

In data 29 giugno 2011 e 20 luglio 2011 l'Agenzia delle Dogane - Direzione Interregionale per il Veneto e il Friuli Venezia Giulia, notificava avvisi di rettifica con i quali operava a carico di V. s.r.l. e dell'obbligata in solido S. s.p.a., in relazione ad importazioni effettuate negli anni 2008-2009, un primo recupero di maggiori dazi doganali, oltre interessi, per complessivi Euro 64.118,21 ed un secondo recupero per complessivi Euro 662.010,70.

Gli avvisi di rettifica dell'accertamento erano stati preceduti dalla notifica di due processi verbali di constatazione da parte dell'Agenzia delle Dogane - Ufficio di Verona A.V.C. - Servizio Antifrode, che prospettavano a carico di V. s.r.l., importatrice di borse di plastica da paesi orientali, la presentazione in Dogana di fatture false (in quanto riportanti valori notevolmente inferiori a quelli reali) con conseguente mancato pagamento di dazi ed IVA. La contestazione (che aveva determinato anche l'inoltro di una notizia di reato per contrabbando aggravato ai sensi del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, ex artt. 292 e 295) traeva origine dall'esito di perquisizioni a carico di altri soggetti, che avevano consentito il recupero di documentazione i cui dati erano stati sviluppati dagli uffici e trasfusi nelle rettifiche.

Il coinvolgimento di S. s.p.a. era determinato dal suo ruolo di spedizioniere doganale (dichiarante) che aveva operato in regime di rappresentanza indiretta.

S.T.I. ricorreva contro i due avvisi con separati ricorsi, che l'adita CTP di Verona riuniva e respingeva con sentenza n. 135/01/12 del 9 ottobre 2012.

Avverso tale sentenza la società contribuente proponeva appello alla CTR del Veneto e l'Agenzia delle Dogane resisteva.

Con la sentenza 113/15/13, depositata il 15 ottobre 2013, la CTR riformava parzialmente la decisione di primo grado, ritenendo fondata e provata la pretesa erariale in ordine alle 26 operazioni di cui all'avviso di rettifica n. 15894 del 29/6/2011; il giudice d'appello giungeva a conclusioni diverse per le altre 182 importazioni doganali di cui all'avviso di rettifica n. 17980 del 20 luglio 2019, rilevando che, poichè per queste ultime operazioni non erano state rinvenute le reali fatture d'acquisto, l'accertamento dell'Ufficio si fondava su una presunzione di inattendibilità del valore di transazione dichiarato desunta, a sua volta, da circostanze presuntive prive, nel loro insieme, dei caratteri della gravità, della precisione e della concordanza.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli adducendo un unico motivo.

S.T.I. s.p.a. resiste con controricorso con il quale propone ricorso incidentale, affidato a dieci motivi e illustrato da memoria.

Motivi della decisione

a) Il ricorso principale.

1a. Con l'unico motivo del ricorso principale l'Agenzia delle Dogane denuncia violazione, ex art. 360, comma 1, n. 3, del Reg. CEE 12/10/1992, n. 2913/92 (da ora CDC), art. 30, comma 1 e comma 2, lett. a) e b). Secondo la ricorrente la CTR avrebbe, in primo luogo, negato la legittimità della ripresa a tassazione su operazioni similari, disapplicando così illegittimamente la regola dettata dall'art. 30 CDC, p.2, lett. b), che prevede appunto la possibilità di determinare il valore della merce importata facendo riferimento al valore di transazione di merci similari.

In secondo luogo, la CTR avrebbe erroneamente considerato l'atto impugnato (l'avviso di accertamento n. (OMISSIS)) come un unicum inscindibile, annullandolo interamente, anche per le rettifiche concernenti operazioni aventi ad oggetto le medesime merci di cui alle 26 importazioni per le quali era stata accertata la falsità delle fatture; in tal modo il giudice avrebbe violato l'art. 30 CDC, p. 2 lett. a).

In terzo luogo, la CTR avrebbe erroneamente interpretato ed applicato l'art. 30 CDC, p. 2, lett. a) e b), nella parte in cui prevede che, ai fini della determinazione del valore, si possano prendere come riferimento altre operazioni, effettuate però "nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare", ritenendo, in contrario, che dovesse esserci una perfetta coincidenza temporale delle operazioni di riferimento con quelle da determinare.

Nel controricorso S. ha eccepito l'inammissibilità del ricorso sia per mancanza di autosufficienza (recte: di specificità), in quanto "l'esposizione sommaria dei fatti della causa" è stata fatta mediante la riproduzione di estratti degli atti dei precedenti gradi di giudizio, sia perchè, sotto l'apparente deduzione di vizi di violazione di legge, le censure articolate nell'unico motivo sarebbero in realtà volte a sindacare la correttezza del giudizio di fatto operato dalla CTR e quindi ad ottenere il riesame del merito, non consentito in questa sede.

Le eccezioni sono infondate.

In ordine alla dedotta mancanza di "autosufficienza", va escluso che costituisca violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, l'inserimento, nell'esposizione dei fatti di causa, di citazioni testuali di atti del giudizio di merito, qualora le stesse costituiscano un'efficace sintesi dei punti rilevanti per la risoluzione delle questioni dedotte e risultino in concreto sufficientemente chiare a fornire spiegazione del motivo di ricorso.

Per quanto concerne il secondo profilo sotto il quale l'inammissibilità è stata prospettata, questa Corte non ravvisa nell'unico motivo del ricorso principale alcuna richiesta di riesame del merito: con la censura la ricorrente richiede invece, in modo esclusivo, di verificare se la CTR abbia fatto

corretta applicazione dell'art. 30 CDC. Il motivo va tuttavia dichiarato inammissibile per una ragione diversa da quelle prospettate dalla contro ricorrente, ovvero perchè non investe l'effettiva ratio decidendi della sentenza impugnata.

Come ricordato dalla stessa ricorrente, l'art. 30 cit. detta i criteri sussidiari in base ai quali determinare il valore delle merci importate qualora sussistano fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 del codice doganale.

Sennonchè, nella specie, la questione della corretta determinazione del valore delle merci oggetto del secondo accertamento non è stata minimamente affrontata dalla CTR, che ha invece escluso in radice che l'Amministrazione avesse dato prova della propria pretesa.

Il giudice d'appello - premesso che l'accertamento doganale relativo all'avviso n. (OMISSIS) si fondava su una presunzione semplice di inattendibilità del valore delle transazioni - ha infatti affermato che, stante l'omesso rinvenimento delle reali fatture di acquisto relative alle ulteriori 182 operazioni controverse, tale presunzione non risultava sorretta da elementi dotati dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza (sia per il diverso arco temporale in cui si erano svolte le importazioni, sia perchè le fatture false rinvenute si riferivano a merci similari ma non identiche - se non in minima parte - a quelle oggetto dell'avviso in esame), ma derivava a sua volta da mere presunzioni: ha cioè, in buona sostanza, accertato che, poichè l'Ufficio aveva proceduto alla rettifica in base ad un'inammissibile praesumptio de praesumpto, non ricorrevano i "fondati dubbi" (di sottofatturazione) atti a giustificare la diversa determinazione del valore delle merci importate sulla scorta dei criteri dettati dal CDC. Risulta dunque evidente che le critiche dell'Agenzia esulano totalmente dalla motivazione sulla quale si fonda la decisione e che, giusta o errata che questa sia, non sono idonee a scalfirla: la ricorrente, anzichè denunciare la violazione delle regole dettate dall'art. 30 CDC, avrebbe piuttosto dovuto lamentare la violazione delle norme codicistiche che ripartiscono l'onere della prova e presiedono alla formazione della prova presuntiva.

b) Il ricorso incidentale.

1b. Con il primo motivo del ricorso incidentale, che denuncia violazione del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, comma 5, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, degli artt. 138, 139, 141, 145, 156 e 160 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - S. s.p.a. lamenta che la CTR abbia respinto l'eccezione, riproposta con apposito motivo d'appello, di inesistenza o nullità assoluta della notifica degli avvisi di rettifica "... consegnati in mani proprie al signor D.M., nella sua qualità di vice presidente del consiglio di amministrazione della S." non nella sede della società, ma presso gli Uffici dell'Agenzia delle Dogane a Verona.

Il motivo è infondato.

Infatti, occorre rilevare che, secondo la più recente giurisprudenza di legittimità (vedi in particolare Cass., Sez. 5, 14/2/2019 n. 4375):

"la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicchè il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo (Cass., Sez. 5, n. 654 del 15 gennaio 2014), quantomeno quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (Cass., Sez. 5, n. 21071 del 24 agosto 2018; Cass., Sez. 5, n. 8374 del 24 aprile 2015)".

Peraltro, continua la sentenza di questa Corte sopra richiamata "è stato pure chiarito (Cass., SS. UU., n. 14916 del 20 luglio 2016) che l'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità.

Tali elementi costitutivi consistono:

a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da potere ritenere esistente e individuabile il potere esercitato;

b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi ex lege eseguita).

Sono rimaste escluse, quindi, soltanto le ipotesi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dovere reputare la notificazione meramente tentata, ma non compiuta e, in definitiva, omessa.

Se ne ricava che, nella specie, non può trattarsi di una inesistenza della notificazione della cartella, ma semplicemente di una nullità, la quale è stata sanata dal contribuente ex art. 156 c.p.c. con la presentazione del ricorso." Il giudizio della CTR risulta, quindi, conforme all'insegnamento di questa Corte e nessuna censura sul punto può essere mossa alla sentenza impugnata.

2b. Con il secondo motivo del ricorso incidentale- rubricato "violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - S. lamenta che la CTR abbia ritenuto correttamente motivati per relationem i due avvisi di accertamento, nonostante non vi fosse allegato il verbale di perquisizione sui quali si fondavano, redatto da funzionari dell'Agenzia delle Dogane di Genova all'esito di accesso compiuto presso la sede di altra società, e nonostante la motivazione "laconica" con la quale l'Ufficio aveva respinto le deduzioni difensive da essa svolte in una memoria.

La prima delle due censure nelle quali il motivo si articola è infondata. Questa Corte ha ripetutamente affermato: che la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, che si riferisce solo agli atti

di cui il contribuente non abbia già avuto integrale e legale conoscenza, consente di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche "per relationem", ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (cfr. Cass. nn. 9323/17, 9032/13); che, inoltre, la motivazione dell'atto impositivo è soddisfatta attraverso il rinvio per relationem al p.v.c. notificato al contribuente (Cass. nn. 29002/17, 29017/10).

Ebbene, la stessa ricorrente ha riportato in ricorso il passo della sentenza di primo grado che aveva rigettato l'eccezione di nullità degli avvisi per vizio di motivazione, nel quale la CTP aveva accertato, fra l'altro, che gli atti erano stati preceduti "dalla notifica di processi verbali di constatazione contenenti tutti gli elementi di fatto e i riferimenti documentali su cui sono fondati gli avvisi di rettifica impugnati".

La CTR, nel respingere a sua volta il motivo d'appello volto a contestare la predetta statuizione, e nel ribadire che "la mancata allegazione di copia integrale di alcuni degli atti richiamati negli avvisi (in particolare del verbale di perquisizione...), non ha compromesso in maniera significativa i diritti dell'appellante, risultando ampiamente esposte le circostanze di fatto e le ragioni giuridiche che l'Ufficio pone a base delle proprie pretese..." ha dunque fatto corretta applicazione dei principi sopra enunciati.

La seconda censura è invece inammissibile, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 6, posto che i documenti sui quali si fonda (memoria difensiva ed avvisi impugnati) non sono stati allegati specificamente al ricorso e che S. ha omesso di indicarne l'esatta collocazione processuale nonchè di riportarne il contenuto essenziale.

3b. Con il terzo motivo del ricorso incidentale, che deduce ulteriore violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, la società ricorrente lamenta il rigetto dell'eccezione di nullità degli avvisi di rettifica per mancata indicazione del responsabile del procedimento.

Con il quarto motivo, che denuncia violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, S. deduce la nullità della sentenza e del procedimento per avere la CTR respinto la predetta eccezione accogliendo pedissequamente le difese dell'Agenzia delle Dogane, senza prendere in considerazione le diverse risultanze da essa dedotte.

I motivi, che sono fra loro connessi e possono essere congiuntamente esaminati, sono manifestamente infondati, se non inammissibili: la CTR ha accertato in fatto che il responsabile del procedimento era stato indicato nella persona del "Direttore dell'Ufficio delle Dogane di Verona" e tale accertamento non può essere contrastato dalla ricorrente attraverso il mero rilievo (di cui non è chiarita la riferibilità alla fattispecie in esame) che "il ruolo del Direttore non coincide necessariamente con il ruolo di funzionario responsabile del procedimento"; va, d'altro

canto, escluso che il mancato esame di deduzioni difensive (peraltro non richiamate nel motivo) integri un vizio di nullità della motivazione.

4b. Con il quinto motivo S. lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione fra le parti, non avendo la CTR pronunciato sull'eccezione di nullità degli avvisi per omessa indicazione del nominativo del suo legale rappresentante.

Il motivo, prima ancora che infondato, è inammissibile, atteso che l'eventuale omessa pronuncia del giudice su un'eccezione o su un motivo d'appello non integra un vizio di motivazione, ma un error in procedendo, denunciabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

5b. Vanno a questo punto congiuntamente esaminati il sesto e l'ottavo motivo di ricorso.

Con l'uno, che deduce "nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 112 c.p.c.", S. imputa alla CTR di essere incorsa in un vizio di extrapetizione laddove, pur in difetto di allegazioni sul punto dell'Agenzia (che si era limitata ad indicarla come tenuta al pagamento ai sensi dell'art. 201 CDC) ha ritenuto ravvisabile in concreto un suo comportamento colposo.

Con l'altro - rubricato nullità della sentenza e del procedimento, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la società lamenta invece l'omessa pronuncia del giudice sulle questioni da essa sollevate in appello inerenti l'illegittimità degli avvisi di rettifica "per carenza del requisito soggettivo della colpevolezza e per violazione del principio della buona fede".

I motivi si pongono, all'evidenza, in insanabile contraddizione l'uno rispetto all'altro e tanto basterebbe a dichiararli inammissibili.

Entrambi, peraltro, risultano manifestamente infondati.

La stessa ricorrente (che, ancora una volta, erroneamente riconnette il vizio di omessa pronuncia all'omesso esame di mere deduzioni difensive) riconosce infatti di aver introdotto in giudizio, al fine di essere esonerata dal pagamento delle obbligazioni doganali, il tema della propria buona fede e dell'assenza di un proprio comportamento colpevole e di aver dedotto sul punto un apposito motivo d'appello.

Il giudice del gravame era dunque tenuto a prendere in esame la doglianza e ciò ha fatto, pronunciando espressamente sulla stessa e respingendola motivatamente, laddove (dopo aver premesso che "il profilo della sussistenza di un coefficiente soggettivo di colpevolezza appare assolutamente non richiesto per il sorgere dell'obbligazione doganale in capo alla società ricorrente, che ha agito in rappresentanza indiretta della V. e risponde ex art. 201 CDC, comma 3) ha affermato che, come già correttamente rilevato dalla CTP, la novità dell'operazione avrebbe imposto a S. - operatore professionale qualificato - l'adozione di più adeguate cautele, la cui mancanza, integrando un profilo di imprudenza ed una condotta improntata a superficialità, rendeva non opponibile all'Ufficio la buona fede invocata e soddisfaceva i requisiti soggettivi richiesti dall'art. 202 c.p.c., comma 3.

6b. Con il settimo motivo del ricorso incidentale - rubricato violazione dell'art. 201 CDC in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente assume che, nel rilevare che essa rispondeva dell'obbligazione doganale ai sensi della norma appena citata, la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che l'adozione della procedura semplificata della rappresentanza indiretta integri un'ipotesi di responsabilità oggettiva dello spedizioniere.

Il motivo va dichiarato inammissibile, in quanto S. difetta di interesse a sentir pronunciare su una censura la cui ipotetica fondatezza non potrebbe comunque comportare la riforma della decisione, che resterebbe sorretta dall'autonoma ratio decidendi non oggetto di specifica critica - con la quale la CTR ha accertato in fatto la ricorrenza di una sua condotta colpevole.

7b Palesemente infondato, stante il predetto accertamento, è invece il nono motivo del ricorso, con cui la società, denunciando nullità della sentenza e del procedimento per violazione dell'art. 115 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamenta che la CTR non abbia preso atto della sua estraneità alle operazioni contestate, imputabili esclusivamente a V., ed abbia pertanto omesso di verificare se essa fosse tenuta al pagamento delle obbligazioni doganali in ragione di responsabilità proprie dello spedizioniere.

9b. Inammissibile, infine, è il decimo motivo del ricorso, rubricato "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", con il quale S., tornando a confondere il vizio di motivazione con il diverso vizio di omessa pronuncia, denunciabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si duole che la CTR non abbia esaminato le questioni da essa dedotte in subordine (abnormità della base imponibile determinata dall'Agenzia delle Dogane negli avvisi di rettifica, violazione del principio della capacità contributiva, duplicazione della base imponibile per i costi di assicurazione e nolo). In conclusione, il ricorso incidentale va integralmente respinto.

La reciproca soccombenza delle parti giustifica la declaratoria di compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale e compensa le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della sola ricorrente incidentale di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per la stessa impugnazione.

Così deciso in Roma, il 13 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza