Sentenza del 31/01/2019 n. 2842 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. In relazione al ricorso R.G. n. 29883 del 2011, con sentenza n. 865/10/2011, depositata in data 29 settembre 2011, notificata a mezzo servizio postale il 21 ottobre 2011, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, previa riunione dei ricorsi, accoglieva l'appello principale (R.G. n. 720/10) proposto dall'Agenzia delle dogane, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di D. di C. & C. s.n.c., in persona del legale rappresentante pro tempore, e altri, e respingeva l'appello incidentale proposto da detta società nei confronti dell'Ufficio nonchè rigettava l'appello principale (R.G. N. 920/10) proposto da C.G., M.P., Ca.Gi., C.M., d.R.F., in qualità di soci della D. s.n.c. nei confronti dell'Ufficio, e accoglieva l'appello incidentale spiegato dall'Ufficio avverso la sentenza n. 118/03/2009 della Commissione tributaria provinciale di Pescara che, previa riunione, aveva parzialmente accolto - limitatamente all'Iva e ai relativi interessi - i ricorsi proposti dalla suddetta società e dai soci avverso l'avviso di rettifica dell'accertamento prot. n. (---) dell'11 luglio 2008, con il quale l'Ufficio delle dogane aveva richiesto alla società D. s.n.c. e ai suoi soci, il pagamento dell'importo complessivo di Euro 457.718,84 di cui Euro 131.134,92 per dazio, Euro 244.785,18 per Iva e Euro 81.736,82 per interessi di mora.

1.1. In punto di fatto, il giudice di appello ha premesso che: 1) con l'avviso di accertamento n. prot. n. (---) dell'11 luglio 2008, l'Ufficio delle dogane di Pescara aveva contestato alla D. s.n.c. - esercente attività di spedizioniere doganale - e ai suoi soci, la falsa attestazione di origine preferenziale della merce importata, quale rappresentante indiretto (in nome e per conto) della Q. s.p.a., negli anni 2004-2006, dalla Romania e ex Repubblica Jugoslava di Macedonia, costituita da capi di abbigliamento finiti, in quanto realizzati con tessuti di origine extracomunitaria o sconosciuta, con conseguente indebito utilizzo dei certificati di origine EUR1 e inapplicabilità del regime preferenziale di esenzione del dazio, stabilito in forza dell'Accordo di associazione tra la Comunità europea e la Romania firmato a Bruxelles in data 1/3/93 e della Decisione del Consiglio e della Commissione europea del 23/2/2004 con relativo Protocollo n. 4 ad essi annesso; 2) la D. s.n.c. e i soci avevano proposto separati ricorsi alla CTP di Pescara eccependo la violazione del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 201, par. 3 e 40, sotto il profilo della legittimazione passiva, della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, dell'art. 221 del Reg. CEE 2913/92 per prescrizione, del D.L. n. 331 del 1993, art. 50bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 25 e 60 per essere stata l'Iva già corrisposta dalla Q. s.p.a mediante autofattura all'atto dell'estrazione dal deposito fiscale nonchè la violazione dell'art. 122 disp. di applicazione del codice doganale comunitario (C.D.C.), sotto il profilo della mancata previa revoca dei certificati di origine EUR 1 romeni e macedoni; 3) la CTP di Pescara, previa riunione, aveva accolto parzialmente i ricorsi, limitatamente all'Iva e ai relativi interessi, per essere stata già corrisposta l'imposta con

autofatture all'atto dell'estrazione delle merci dal deposito fiscale nel quale erano state introdotte; 4) avverso la sentenza della CTP aveva proposto appello (R.G. n. 720/10) l'Ufficio deducendo che l'irregolare immissione in libera pratica delle merci e l'irregolare introduzione della stessa nel deposito Iva, impedivano di poter considerare assolto l'obbligo di corrispondere l'Iva all'importazione; 5) aveva controdedotto la società D. s.n.c., spiegando appello incidentale ed eccependo preliminarmente la inammissibilità dell'appello per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, nonchè riproponendo le medesime censure articolate in primo grado; 6) avverso la sentenza della CTP, avevano proposto autonomo appello (R.G. n. 920/10) i soci della Delmar s.n.c. riproponendo le medesime eccezioni sollevate in prime cure; 7) aveva controdedotto l'Ufficio, spiegando appello incidentale per quanto di interesse.

1.2. La CTR, in punto di diritto, ha osservato che: 1) la procedura di cui al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, era stata correttamente posta in essere dall'Ufficio doganale, con rispetto del principio del contraddittorio nella quantificazione delle imposte evase; 2) l'Iva richiesta con gli avvisi impugnati non rappresentava una duplicazione di imposta in quanto il sistema di accertamento dei due tributi era diverso, essendo l'Iva all'importazione un diritto di confine che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, mentre l'Iva nazionale un'imposta autoliquidata e versata in relazione alla massa di operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente e inserite nella dichiarazione periodica, rispetto alla quale l'autofatturazione delle merci in uscita da un deposito Iva era un'operazione neutra di compensazione dell'Iva nazionale con quella a credito; 3) la responsabilità della società D. s.n.c. nasceva dalla irregolare gestione del deposito Iva, non essendo stata la merce ivi immagazzinata.

1.3. Avverso la sentenza della CTR, D. - Spedizioni Internazionali s.r.l. (già D. di C. & C. s.n.c.), C.G. in proprio, M.P., Ca.Gi., C.M., d.R.F., quali soci della ex D. s.n.c., propongono ricorso per cassazione affidato a nove motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle dogane.

1.4. D. - Spedizioni Internazionali s.r.l., C.G., M.P., Ca.Gi., C.M., d.R.F., hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c. insistendo per l'accoglimento del ricorso.

2. In relazione al ricorso R.G. n. 20631 del 2015, con sentenza n. 630/09/2014, depositata in data 10 giugno 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, rigettava la domanda di revocazione ordinaria, ex art. 395 c.p.c., n. 4, proposta da Delmar di C. & C. s.n.c., in persona del legale rappresentante pro tempore, e da C.G., M.P., Ca.Gi., C.M., d.R.F., in qualità di soci, nei confronti dell'Agenzia delle dogane, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 865/10/2011 della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara.

2.1. In punto di fatto, la CTR ha premesso che: 1) avverso la sentenza 865/10/2011 della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, avevano proposto ricorso alla medesima Commissione la D. di C. & C. s.n.c., in persona del legale rappresentante pro tempore, e C.G., M.P., Ca.Gi., C.M., d.R.F., in qualità di soci, deducendo la nullità della decisione per errore di fatto risultante dagli atti di giudizio ex art. 395 c.p.c., n. 4 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, vertendo le argomentazioni censurate contenute nella sentenza impugnata su circostanze (mancato immagazzinamento della merce nel deposito Iva, responsabilità solidale

dello spedizioniere per la irregolare gestione del deposito Iva, ispezioni al magazzino eseguite per finalità diverse e controlli, ai fini Iva, relativi a merce del solo depositario) non oggetto di discussione tra le parti ed essendo stata la valutazione di legittimità dell'atto di accertamento doganale fondata sulla erronea supposizione della "omessa introduzione della merce nel deposito Iva", la cui verità doveva essere esclusa trattandosi di un dato fattuale mai introdotto nella lite dalle parti; 2) aveva controdedotto l'Ufficio eccependo l'inammissibilità del ricorso per mancanza dell'errore di fatto e, nel merito, l'infondatezza dello stesso.

2.2. La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: la supposizione della CTR sul mancato immagazzinamento della merce nel deposito era erronea ma non essenziale e decisiva, avendo investito la proposta censura anche altri aspetti di carattere interpretativo (quali "le previsioni di cui alla circolare per l'irregolare utilizzo del deposito Iva e la normativa applicabile per richiedere la legittimità del recupero Iva per la merce ivi gestita") che configuravano un possibile errore di giudizio non suscettibile di revocazione.

2.3. Avverso la sentenza della CTR, D. - Spedizioni Internazionali s.r.l. (già D. di C. & C. s.n.c.), C.G., M.P., Ca.Gi., C.M., d.R.F., quali soci della ex D.s.n.c., propongono ricorso per cassazione affidato a un motivo, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle dogane.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente disposta la riunione del ricorso RG n. 20631/2015 a quello recante il più antico numero di ruolo R.G. n. 29883 del 2011, stante la connessione soggettiva e oggettiva attesa l'unicità sostanziale della controversia.

2. In relazione al ricorso R.G. n. 20631 del 2015, con l'unico motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 e art. 36, dell'art. 118 disp. att. c.p.c.; dell'art. 395 c.p.c., n. 4 e dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR investita della domanda di revocazione omesso di indicare quali fossero stati gli elementi nella motivazione della sentenza impugnata che l'avevano fatta propendere per la non decisività del riscontrato errore di fatto - qual era l'omesso immagazzinamento della merce - incorrendo sul punto in una motivazione apparente (avendo ricondotto gli ulteriori argomenti invocati dai ricorrenti - quali "le previsioni di cui alla circolare per l'irregolare utilizzo del deposito e la normativa applicabile per richiedere la legittimità del recupero Iva per la merce ivi gestita" - a questioni di carattere valutativo e interpretativo, non suscettibili di essere oggetto di revocazione) confondendo la fase rescindente con quella rescissoria, con indebita ascrizione alla fase rescindente delle considerazioni svolte nel merito dai ricorrenti per la revocazione che avrebbero dovuto trovare ingresso nella fase rescissoria.

Al riguardo, i ricorrenti deducono che - a fronte della contestazione dell'Ufficio circa la assunta irregolarità della procedura di immissione in libera pratica della merce, per false dichiarazioni di origine preferenziale, con conseguente mancato riconoscimento della efficacia del pagamento dell'Iva mediante autofatture all'atto dell'estrazione delle merci dal deposito fiscale nel quale erano state pacificamente introdotte - la CTR con la sentenza n. 865/10/2011 era incorsa in un evidente errore revocatorio, per avere ritenuto legittimo il recupero Iva dell'Ufficio in base ad un'errata circostanza di fatto qual era la omessa introduzione delle merci nel deposito Iva;

ciononostante, la CTR investita della domanda revocatoria avverso la suddetta sentenza, non aveva esplicitato, nel rigettarla, quali ulteriori rationes decidendi, in assenza dell'errore denunciato, avessero potuto orientare il giudice di appello ad accogliere il gravame dell'Agenzia delle dogane.

2.1. Il motivo è infondato.

Nel processo tributario, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 64, che fa proprie le regole dell'art. 395 c.p.c., n. 4, l'errore revocatorio presuppone il contrasto fra due diverse rappresentazioni dello stesso oggetto emergenti, una dalla sentenza e l'altra dai documenti ed atti processuali, con assoluta immediatezza e senza necessità di particolari indagini ermeneutiche o di argomentazioni induttive. Un siffatto contrasto non è, pertanto, ravvisabile nell'errore che costituisca frutto dell'apprezzamento, implicito o esplicito, delle risultanze processuali (Cass. n. 6511 del 2005).

L'inosservanza dell'obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale, denunciabile con ricorso per cassazione, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa (con conseguente nullità della pronuncia per difetto di un indispensabile requisito di forma), e cioè nei casi di radicale carenza di essa o del suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cosiddetta motivazione apparente) o fra loro logicamente inconciliabili o comunque perplesse ed obiettivamente incomprensibili. (Cass., sez. un., n. 23832 del 2004; Cass. n. 25972 del 2014). Questa Corte ha, altresì, precisato che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., sez. un, n. 22232 del 2016; conf. Cass. n. 1756 del 2006, n. 16736 del 2007, n. 9105 del 2017, secondo cui ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento; da ultimo, Cass. n. 326 del 2018).

Nella specie, la CTR, investita della domanda revocatoria, si è attenuta ai suddetti principi, per avere, con una motivazione coerente e scevra da vizi logici-giuridici, escluso - con una valutazione in fatto non suscettibile di valutazione in sede di legittimità - la decisività dell'erronea affermazione contenuta nella sentenza impugnata circa il mancato immagazzinamento della merce nel deposito Iva, in base alla considerazione che detta circostanza non fosse l'unica sulla quale era stata fondata la decisione impugnata della CTR, avendo quest'ultima accolto l'appello dell'Ufficio, con conseguente declaratoria di legittimità del recupero Iva, alla luce di ulteriori argomentazioni, ugualmente censurate - ma ritenute, in quanto concretanti eventuali "errori di giudizio", non suscettibili di revocazione - concernenti l'asserita irregolarità nella gestione del deposito Iva, con richiamo alla relativa normativa.

3. In relazione al ricorso R.G. n. 29883 del 2011, con il primo motivo, i ricorrenti denunciano, "la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, nonchè dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4" per non avere la CTR rilevato l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle dogane per violazione dell'art.53 cit., incorrendo anche nel vizio di omessa pronuncia sul relativo motivo di gravame proposto dalla D. s.n.c. in quanto trattavasi di atto: 1) privo della specifica indicazione di tutte le parti contro cui era rivolto per essere stata evocata la D. s.n.c. ed "altri"; 2) notificato, in un'unica copia, esclusivamente alla D. s.n.c. presso il domicilio eletto e non, altresì, ai suoi soci che erano stati parti del giudizio di prime cure.

4. Con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 331 c.p.c. per non avere la CTR integrato il contraddittorio nei confronti dei soci che erano litisconsorti processuali nel giudizio di primo grado e che non si erano costituiti spontaneamente nel giudizio di appello (R.G. n. 720/10), essendo da escludere che la parallela proposizione da parte di questi ultimi di un autonomo atto di appello (R.G. N. 920/10) avverso la sentenza di primo grado potesse avere sanato l'assunto vulnus del contraddittorio.

5. I motivi primo e secondo - da trattarsi congiuntamente per connessione - sono in parte inammissibili, in parte infondati.

5.1. Quanto alla denunciata omessa pronuncia della CTR sul motivo di appello con il quale la D. s.n.c aveva dedotto l'inammissibilità dell'appello per violazione dell'art. 53 cit., la censura è inammissibile in quanto il vizio di omessa pronuncia, non è prospettabile in relazione a domande diverse da quelle di merito. Il mancato esame da parte del giudice, sollecitatone dalla parte, di una questione puramente processuale - infatti - non può dare luogo al vizio di omessa pronunzia, il quale è configurabile con riferimento alle sole domande di merito e non può assurgere a causa autonoma di nullità della sentenza (Cass. n. 21424 del 2014; n. 24155 del 2017).

5.2. Quanto alla assunta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per essere stato l'atto di appello notificato nei confronti della Delmar s.n.c. e altri" senza la specifica indicazione di tutte le parti presenti in primo grado, questa Corte ha affermato che "in tema di contenzioso tributario, l'art. 53, comma 2, cit., secondo cui l'appello deve essere proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili e cause scindibili, ai sensi degli artt. 331 e 332 c.p.c., con la conseguenza che, in presenza di cause scindibili, la mancata proposizione dell'appello nei confronti di tutte le parti presenti in primo grado non comporta l'obbligo di integrare il contraddittorio quando, rispetto alle parti pretermesse, sia ormai decorso il termine per l'impugnazione" (ex plurimis, Cass. n. 25588 del 2017; Cass. n. 18361 del 2015; n. 24083 del 2014).

Nel caso in cui, come nella specie, venga in rilievo l'accertamento di maggiori dazi, Iva e relativi interessi a carico di una società di persone, non sussistendo litisconsorzio necessario in primo grado con riguardo ai soci, stante la scindibilità delle situazioni, la eventuale mancata proposizione dell'appello nei confronti di tutti i soci presenti in primo grado, non comporta la necessità d'integrare il contraddittorio in sede di impugnazione nei confronti di questi ultimi.

A tali principi si è attenuta la CTR, non sussistendo i presupposti per l'integrazione, in sede di impugnazione, del contraddittorio ex art. 331 c.p.c. nei confronti dei soci, benchè presenti in primo grado. Tanto più che, nella specie, il contraddittorio si è, di fatto, integralmente ripristinato, in sede di gravame, per effetto della riunione, ad opera del giudice a quo, degli appelli autonomamente proposti dai singoli soci a quello dell'Ufficio nei confronti della "D.s.n.c. e altri".

5.3. Quanto al denunciato vizio di notifica dell'atto di appello in unica copia esclusivamente alla D. s.n.c. presso il domicilio eletto e non, altresì, ai suoi soci che erano stati parti del giudizio di prime cure, le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato il principio secondo cui "la notificazione dell'atto d'impugnazione eseguita presso il procuratore costituito per più parti, mediante consegna di una sola copia (o di un numero inferiore), è valida ed efficace sia nel processo ordinario che in quello tributario, in virtù della generale applicazione del principio costituzionale della ragionevole durata del processo, alla luce del quale deve ritenersi che non solo in ordine alle notificazioni endoprocessuali, regolate dall'art. 170 c.p.c., ma anche per quelle disciplinate dall'art. 330 c.p.c., comma 1, il procuratore costituito non è un mero consegnatario dell'atto di impugnazione ma ne è il destinatario, analogamente a quanto si verifica in ordine alla notificazione della sentenza a fini della decorrenza del termine di impugnazione ex art. 325 c.p.c., in quanto investito dell'inderogabile obbligo di fornire, anche in virtù dello sviluppo degli strumenti tecnici di riproduzione degli atti, ai propri rappresentati tutte le informazioni relative allo svolgimento e all'esito del processo (Cass. 15 dicembre 2008, n. 29290; nello stesso senso, Cass., sez. 5, n. 18034 e n. 22518 del 2009).

6. Con il terzo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo proposto sia dalla società con l'appello incidentale che dai soci con autonomo appello, con il quale era stata dedotta la violazione dell'art. 221 del Reg. CEE n. 2913/92 (CDC) e dell'art. 1310 c.c., per avvenuta prescrizione triennale dell'azione accertatrice dell'Ufficio, non potendo la pendenza del procedimento penale nei confronti della Quartermaster s.p.a. costituire evento interruttivo della prescrizione nei confronti della Delmar s.n.c. e dei suoi soci, per essere stata inoltrata la notitia criminis da parte dell'Agenzia delle dogane all'Autorità giudiziaria in data 29 aprile 2008, allorquando l'obbligazione doganale era già prescritta per le operazioni di importazione effettuate fino al 28 aprile 2005, in base al principio secondo il quale la notitia criminis che determina la proroga del termine triennale deve intervenire nel corso di tale termine e non dopo la sua scadenza (è richiamata Cass. n. 9773 del 2010).

6.1. Il motivo è fondato.

Questa Corte ha affermato che non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancanza di espressa statuizione sul punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (v. in particolare, Cass. n. 5351 del 2007, che ha ravvisato il rigetto implicito dell'eccezione di inammissibilità dell'appello nella sentenza che aveva valutato nel merito i motivi posti a fondamento del gravame), ed inoltre che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa

indispensabile alla soluzione del caso concreto, e dovendo, pertanto, escludersi il suddetto vizio quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass. n. 10636 del 2007), dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. n. 1237 del 2018; n. da 21424 a 21428 del 2017, n. 17956 del 2015, n. 20311 del 2011).

Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi, per avere omesso completamente l'esame della suddetta censura senza che si possa ravvisare nella decisione di merito una implicita pronuncia sulla eccezione di prescrizione dell'azione accertatrice dell'Ufficio.

7. Con il quarto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di gravame proposto sia dalla società con l'appello incidentale che dai soci con autonomo appello, con il quale era stata dedotta la violazione dell'art. 122 disp. di applicazione del codice doganale comunitario (DAC) concernente la procedura di revoca dei certificati di origine EUR 1 di cui al Protocollo 4 annesso all'Accordo CEE Romania e CEE - Macedonia che consente alle autorità doganali comunitarie la revoca unilaterale dei detti certificati solo nel caso di assenza di risposta a controlli a posteriori protratta per dieci mesi ovvero in caso di risposta inadeguata alla richiesta di un siffatto controllo.

7.1. Il motivo è infondato.

Invero, alla luce dei principi sopra richiamati, la pronuncia di accoglimento dell'appello dell'Ufficio, con conseguente ritenuta legittimità dell'atto di accertamento emesso a seguito della procedura di revisione D.Lgs. n. 374 del 1990, ex art. 11, ha comportato l'implicito rigetto del motivo di appello sollevato, in via incidentale, dalla società D. s.n.c. e, in via principale, dai soci concernente la mancata previa revoca dei certificati di origine EUR 1 romeni e macedoni.

8. Con il quinto motivo - proposto in subordine ai motivi terzo e quarto - i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 1, comma 2 e art. 36 nonchè ex art. 118 disp. att. c.p.c. e art. 111 Cost., per avere la CTR rigettato l'impugnazione incidentale della D. s.n.c. e quella autonomamente proposta dai suoi soci in ordine alle censure relative alla assunta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, dell'art. 221 del Reg. CEE n. 2913/92, dell'art. 1310 c.c. e dell'art. 122 DAC, con una motivazione apparente, senza esplicitare le ragioni di fatto e di diritto a sostegno della decisione.

8.1. La censura - che, essendo stato accolto il terzo motivo di ricorso, residua solo sotto il profilo della dedotta motivazione apparente con riguardo alle doglianze relative alla assunta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e dell'art. 122 DAC - è infondata.

L'inosservanza dell'obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale, denunciabile con ricorso per cassazione, solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa (con conseguente nullità della pronuncia per difetto di un indispensabile requisito di forma), e cioè nei casi di radicale carenza di essa o del suo estrinsecarsi in argomentazioni non

idonee a rivelare la ratio decidendi (cosiddetta motivazione apparente) o fra loro logicamente inconciliabili o comunque perplesse ed obiettivamente incomprensibili. (Cass., sez. un., n. 23832 del 2004; Cass. n. 25972 del 2014). Questa Corte ha, altresì, precisato che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., sez. un, n. 22232 del 2016; conf. Cass. n. 1756 del 2006, n. 16736 del 2007, n. 9105 del 2017, secondo cui ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento; da ultimo, Cass. n. 326 del 2018).

In materia, questa Corte ha precisato che "al fine di adempiere all'obbligo della motivazione, il giudice non è tenuto a valutare singolarmente tutte le risultanze processuali, e a confutare tutte le argomentazioni prospettate dalle parti, essendo sufficiente che, dopo aver vagliato le une e le altre nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali, intende fondare il proprio convincimento, dovendosi ritenere disattesi, implicitamente, tutti gli altri rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione, adottata" (Cass., n. 11645 del 2012; n. 8767 del 2011; Cass., n. 14598 del 2003; Cass., n. 12220 del 1998).

Nella specie, i ricorrenti ribadendo, sotto altra prospettiva, la tesi già svolta nei motivi primo e quarto, denunciano la nullità della sentenza impugnata per motivazione carente o meramente apparente, laddove la CTR, nell'accogliere l'appello dell'Ufficio, ritenendo legittima la pretesa impositiva, ha implicitamente disatteso le questioni processuali preliminari e pregiudiziali logicamente incompatibili con la decisione adottata.

9. Con il sesto motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del diritto di difesa del contribuente come configurato dalla sentenza della Corte di giustizia del 18/12/2008 causa C-349/07, "Sopropè", della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, nell'interpretazione della ordinanza della Corte costituzionale n. 244 del 2009, nonchè del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, per avere la CTR erroneamente rigettato il motivo di appello proposto, in via incidentale, dalla D. s.n.c. e, in via autonoma, dai suoi soci, con il quale era stata dedotta la violazione del diritto di difesa per non avere l'Ufficio delle dogane notificato alla società e ai soci il processo verbale di constatazione datato 29 aprile 2008, con conseguente preclusione della relativa facoltà di presentare osservazioni nel termine dilatorio previsto dall'art. 12, comma 7, cit., senza che il rispetto della procedura di cui alla L. n. 374 del 1990, art. 11, inerente agli adempimenti istruttori prodromici alla decisione, potesse sopperire a tale carenza.

10. Con il settimo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non avere la CTR argomentato sufficientemente in ordine al motivo di appello incidentale della D. s.n.c. e a quello proposto in via autonoma dai suoi soci con il quale era stata dedotta la

violazione del diritto di difesa e del contraddittorio endoprocedimentale L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, per non essere stato agli stessi notificato il processo verbale di constatazione, con preclusione della facoltà di presentare osservazioni, nel termine dilatorio ivi previsto, senza che l'espletamento della procedura di revisione di cui al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, potesse comportare automaticamente il rispetto del diritto dei contribuenti al contraddittorio endoprocedimentale.

10.1. I motivi sesto e settimo - da trattare congiuntamente per connessione - sono infondati.

Giova ricordare, con specifico riferimento al contraddittorio in materia doganale, rilevante nel presente procedimento, nel quale l'amministrazione delle dogane ha spiccato nei confronti della società contribuente diversi avvisi di rettifica per la ripresa di dazi doganali, che questa Corte si è più volte pronunziata, sulla scia dei precedenti resi dalla Corte di Giustizia.

In particolare, già Cass. n. 6621/2013 ha ritenuto che il rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913 (codice doganale comunitario), si evince dalle previsioni espresse del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11 e costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. Ne deriva che la denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale. Per altro verso, Cass. n. 8399/2013 ha ritenuto che in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, è inapplicabile la L. 20 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, operando in tale ambito lo jus speciale di cui al D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11 - nel testo utilizzabile ratione temporis - preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento comunque anticipato rispetto all'impugnazione in giudizio del suddetto avviso.

Con un ulteriore gruppo di decisioni pubblicate fra il febbraio e il dicembre 2014 - sentt. nn. 10070/14, 9799/14, 9800/14, 9801/2014, 9802/14, 9803/14, 10070/14, 15032/14, 15033/14, 15034/14, 15035/14, 15036/14, 15037/14, 25972/14, 25973/14, 25974/14, 25975/14 - questa Corte, dando continuità ai principi espressi da Cass. n. 8399/2013, ha, tra l'altro, chiarito ulteriormente che il D.Lgs. n. 374/1990, art. 11, commi 7 ed 8, nel testo vigente "ratione temporis" prevedeva che, quando dalla revisione eseguita d'ufficio dell'accertamento divenuto definitivo emergono inesattezze, omissioni, o errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, "l'ufficio procede alla relativa rettifica e ne dà comunicazione all'operatore interessato notificando apposito avviso" di rettifica motivato (commi 1, 5 e 6). Entro trenta giorni dalla data della notifica dell'avviso, l'operatore può contestare la rettifica ed in tal caso viene redatto apposito verbale dall'Ufficio doganale "ai fini della eventuale instaurazione dei procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie previsti dal TU delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, artt. 66 ss.". I procedimenti amministrativi cui rinvia la norma consentono proprio la instaurazione, in via preventiva, del pieno contraddittorio con il contribuente, atteso che: a) il T.U. n. 43 del 1973, art. 66, prevede che l'operatore presenti ricorso gerarchico avverso l'avviso di rettifica "producendo i

documenti ed indicando i mezzi di prova ritenuti utili"; b) dal combinato disposto del T.U. n. 43 del 1973, art. 70, u.c. e art. 76, comma 1, emerge che solo all'esito dell'indicato procedimento amministrativo contenzioso - nel caso di decisione parzialmente o totalmente sfavorevole al ricorrente gerarchico - si determina la "definitività" dell'avviso di accertamento in rettifica ed il contribuente è legittimato ad esperire il ricorso giurisdizionale D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21, avverso l'atto impositivo.

Il procedimento amministrativo in questione, è preordinato a garantire un contraddittorio pieno, in un momento anticipato rispetto all'impugnazione in sede giurisdizionale dell'atto, nel corso del quale il contribuente è posto in grado di esporre tutte le ragioni difensive ed allegare nuovi fatti, deducendo le prove opportune, al fine di sollecitare l'attivazione dei poteri di autotutela dell'Amministrazione doganale e quindi l'annullamento o la revoca dell'avviso di rettifica.

Nelle medesime circostanze si è ribadita l'inapplicabilità alla materia doganale della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, altresì chiarendo che il sistema del T.U. n. 43 del 1973, cui rinviava il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, realizzava, attraverso il procedimento contenzioso amministrativo, una forma anticipata di contraddittorio pieno, che, in seguito, è venuta ad essere sostituita da una diversa modalità di assicurazione della garanzia del contraddittorio "...ma soltanto a far data dalla entrata in vigore del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (art. 1, comma 1) convertito nella L. 24 marzo 2012, n. 44, che ha introdotto il comma 4bis nel D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11..." - intervento normativo successivamente completato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 12, comma 1, conv. in L. 26 aprile 2012, n. 27 (recante "disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficienza e potenziamento delle procedure di accertamento") con l'abrogazione del comma 7 e parzialmente del comma 6 del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11 e la conseguente eliminazione del sistema dei ricorsi amministrativi contenziosi in materia doganale (da ultimo Cass. n. 14855 del 2018; n. 14043 del 2018).

Nella medesima occasione le Sezioni Unite hanno, per l'un verso, desunto anche dall'introduzione in materia doganale di una specifica disposizione - D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4 bis, nella specie inapplicabile ratione temporis alla fattispecie - l'inesistenza di un obbligo generale di contraddittorio e, per altro verso, chiarito che "...Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso (in via suppletiva, in mancanza di specifiche previsioni legislative in tal senso), anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da

configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

In definitiva, la giurisprudenza di questa Corte ha inteso disegnare nell'ambito doganale una disciplina speciale che trova fondamento dal combinato disposto delle disposizioni normative specificamente inserite nell'ambito di siffatta materia e dalla matrice eurounitaria della disciplina di settore, per l'appunto emanata dalle Istituzioni dell'Unione europea. Orbene, i superiori principi vanno coordinati con quelli espressi dalla Corte di Giustizia in tema di contraddittorio doganale. Corte giust., sez. 5, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13-, Kamino International Logistics ha ricordato che il diritto al contraddittorio si applica quando l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, dovendosi consentire ai destinatari incisi dalle determinazioni amministrative rientranti nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione di essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. Tale diritto sussiste anche quando la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v. sentenze Sopropè, punto 38; M., punto 86, nonchè n. C-383/13, G. e R., PPU, punto 32).

La Corte UE ha ricordato che, quando il diritto dell'Unione non fissa nè le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa nè le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purchè i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività). Siffatta soluzione è applicabile alla materia doganale nella misura in cui l'art. 245 codice doganale rinvia espressamente al diritto nazionale, precisando che "le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri", fermo restando che gli Stati membri possono legittimamente consentire l'esercizio dei diritti della difesa secondo le stesse modalità previste per la disciplina delle situazioni interne purchè esse siano conformi al diritto dell'Unione e, in particolare, non compromettere l'effetto utile del codice doganale (sentenza G. e R.,cit., punto 36).

La Corte UE ha quindi tenuto a rimarcare che l'obbligo incombente sul giudice nazionale di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione non ha sempre come conseguenza l'annullamento di una decisione impugnata, laddove quest'ultima sia stata adottata in violazione dei diritti della difesa.

Ed infatti, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere ascoltati, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (Corte giust. 10 settembre 2013, G. e R., C-383/13 PPU, punto 38, nonchè Corte giust., 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 78 e 79).

Orbene, la CTR si è uniformata ai superiori principi, ritenendo correttamente rispettato il principio del contraddittorio, stante il corretto espletamento della procedura di cui alla L. n. 374 del 1990, art. 11, nel testo vigente ratione temporis.

11. Con l'ottavo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per vizio di ultrapetizione ex art. 112 c.p.c., per avere la CTR, a fronte della contestazione dell'Ufficio di irregolarità di immissione in libera pratica delle merci, per indebito utilizzo dei certificati EUR 1 stante la infedele dichiarazione di origine, e la conseguente illegittimità della procedura di introduzione delle stesse nel deposito fiscale, con conseguente mancato riconoscimento di una funzione solutoria alle autofatture emesse all'atto dell'estrazione, giustificato la decisione di legittimità del recupero Iva su una circostanza completamente diversa qual era quella del carattere meramente "virtuale", in mancanza di immagazzinamento delle merci, del deposito Iva.

11.1. Con il nono motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 50bis, come convertito, e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 23 e 25, per avere la CTR erroneamente concluso nel senso della inesistenza di una duplicazione di versamento di Iva, nonostante la Quartemaster s.p.a. avesse regolarmente emesso l'autofattura all'atto dell'estrazione delle merci dal deposito fiscale; con ciò erroneamente disconoscendo la validità del meccanismo del reverse charge quale idoneo strumento di assolvimento degli obblighi Iva, con conseguente doppia imposizione in contrasto con il principio della neutralità fiscale insito nel sistema comune dell'Iva.

11.2. Il nono motivo è fondato.

Il sistema dell'iva alle importazioni è difatti per sua natura incardinato in quello generale dell'iva: l'iva all'importazione non colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, ma s'inserisce nel sistema fiscale uniforme dell'iva, che colpisce sistematicamente e secondo criteri obiettivi sia le operazioni degli Stati membri, sia quelle all'importazione (Corte giust. 17 luglio 2014, causa C-272/13, Equoland; 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Rainer Drexl, punto 9; 5 maggio 1982, causa C-15/81, Schul, punto 21). Sicchè essa può essere assolta mediante il meccanismo contabile del reverse charge, che non configura di per sè un congegno elusivo o frodatorio, ma un utile modo di assolvimento dell'iva all'importazione (tra varie, nella giurisprudenza interna, Cass. 28 settembre 2016, n. 19098).

Questa Corte ha difatti, al riguardo, già avuto modo di chiarire (per tutte, vedi Cass., ord. 29 luglio 2015, n. 15988 e 5 agosto 2016, n. 16506) che l'iva all'importazione e l'iva intracomunitaria sono la medesima imposta, come del resto la stessa società riconosce in controricorso; soltanto, l'iva intracomunitaria è segnata da specificità procedimentali e sanzionatorie, correlate al meccanismo dell'importazione:

- sul piano procedimentale, l'iva alle importazioni va versata per effetto ed in occasione di ciascuna importazione (giusta il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70), al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana ed il relativo obbligo incombe sul dichiarante, oltre che, in caso di rappresentanza indiretta, sulla persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana (art. 201 del reg. n. 2913/92); l'iva "intracomunitaria" relativa alle merci introdotte nel

deposito va assolta al momento dell'estrazione mediante il meccanismo dell'inversione contabile ed a cura del cessionario o committente;

- su quello sanzionatorio, l'applicabilità, in caso di violazioni concernenti l'iva all'importazione, delle sanzioni contemplate dalle leggi doganali relative ai diritti di confine (art. 70, comma 1, secondo nucleo normativo) è giustificata dalla diversità degli elementi costitutivi dell'infrazione (l'iva è riscossa all'atto dell'ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, indipendentemente dallo scambio), che determina maggiore difficoltà a scoprirla (Corte giust. in causa C-299/86, punto 22).

Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi in quanto, a fronte dell'incontestato assolvimento, mediante inversione contabile, dell'iva intracomunitaria all'atto dell'estrazione delle merci dal deposito fiscale, ha erroneamente ritenuto che il pagamento dell'Iva con l'autofattura non costituisse, per l'irregolarità a monte della procedura doganale di importazione, un valido strumento di assolvimento dell'imposta.

12. L'accoglimento del nono motivo rende inutile la trattazione dell'ottavo con assorbimento dello stesso.

13. In conclusione, in relazione al ricorso R.G. n. 20631 del 2015, il ricorso va rigettato; le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo; in relazione al ricorso R.G. n. 29883 del 2011, va accolto il terzo e il nono motivo di ricorso; ottavo motivo assorbito; respinti tutti gli altri, con conseguente cassazione - in relazione ai motivi accolti - della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione Tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, per il riesame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte:

riunisce al ricorso R.G. n. 29883 del 2011 quello R.G. n. 20631 del 2015;

a) in relazione al ricorso R.G. n. 20631 del 2015, rigetta il ricorso; condanna D. - Spedizioni Internazionali s.r.l. (già D. - Casa di Spedizioni Internazionali - di C. & C. s.n.c.), in persona del legale rappresentante pro tempore C.G., C.G. in proprio, M.P., Ca.Gi., C.M., d.R.F., alla refusione delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle dogane, in persona del Direttore pro tempore, che si liquidano in Euro 10.200,00, a titolo di compensi, oltre spese prenotate a debito;

b) in relazione al ricorso R.G. n. 29883 del 2011, accoglie il terzo e il nono motivo di ricorso; ottavo motivo assorbito; respinti tutti gli altri; cassa la sentenza impugnata - in relazione ai motivi accolti - e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese relative al giudizio di legittimità.

In relazione al ricorso R.G. n. 20631 del 2015, 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 dei ricorrenti dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 13 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza