Sentenza del 14/11/2018 n. 29289 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.Con sentenza n. 292/01/2011, depositata in data 20 aprile 2011, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, rigettava l'appello proposto da C.O. nei confronti dell'Agenzia delle Dogane, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 151/23/2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, dichiarando, in conferma di quest'ultima, la legittimità dell'avviso di pagamento n. (XXXX) con il quale l'Ufficio aveva recuperato Euro 41.561,86, a titolo di differenza tra l'accisa ad aliquota intera e l'accisa ad aliquota agevolata sugli oli minerali, per utilizzo da parte della contribuente, dal 1999 al 2003, di gasolio ad uso diverso da quello agricolo.

1.2.La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) era infondato il motivo di gravame concernente l'eccepito difetto di motivazione dell'avviso di accertamento in quanto emesso sulla base di una comunicazione, da parte della Guardia di Finanza, di notizia di reato, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 40, per presunta destinazione di gasolio ad uso diverso da quello agricolo, con conseguente non necessaria allegazione all'atto impositivo del p.v.c. contenente la suddetta comunicazione, essendone la contribuente ben a conoscenza; 2) era infondato il motivo di appello concernente la mancata valutazione da parte del giudice di prime cure degli effetti dell'intervenuta sentenza penale di assoluzione, essendo stato confermato sia il fatto oggettivo dell'utilizzo da parte di C.O., per la propria attività di gestione di pesca sportiva, di oli combustibili acquistati con accisa agevolata che l'inapplicabilità della agevolazione fiscale per detta attività; 3) la circostanza scriminante in sede penale della concessione da parte dell'Amministrazione, per numerosi anni consecutivi, dei permessi per lo svolgimento delle attività della contribuente, tra cui quella della pesca sportiva, non valeva sotto il profilo della debenza del tributo, potendo essere tenuta in considerazione solo ai fini della non applicabilità delle sanzioni ex D.Lgs. n. 471 del 1997 e della computabilità degli interessi dalla data della richiesta di pagamento della maggiore accisa.

2.Avverso la sentenza della CTR, la contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi mentre rimane intimata l'Agenzia delle dogane.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 3, della L. n. 241 del 1990, art. 3, della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 10, 2697 c.c. nonchè degli artt. 112 e 116 c.p.c., per avere la CTR

erroneamente ritenuto legittimo l'avviso di pagamento: 1) ancorchè in mancanza di motivazione, per essere stato quest'ultimo emesso sulla base di una comunicazione di notizia di reato da parte del G.d.F., ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 40, senza alcuna indicazione nè delle aliquote applicate nè dei calcoli effettuati; 2)non avendo l'Ufficio, in violazione del criterio di riparto dell'onere della prova ex art. 2697 c.c. e dell'art. 116 c.p.c., dimostrato le ragioni della assunta inapplicabilità alla contribuente dell'aliquota agevolata nell'acquisto di carburante, pur essendo emerso, come da documentazione prodotta in giudizio, l'esercizio da parte di quest'ultima dell'attività di piscicoltura, rientrante tra quelle cui spettava l'agevolazione, in forza del D.Lgs. n. 504 del 1995, Tabella A, richiamata dal D.M. n. 454 del 2001; 3) senza pronunciarsi, in violazione dell'art. 112 c.p.c., sulla dedotta mancanza dei presupposti per l'emissione dell'impugnato atto impositivo, esercitando la contribuente attività di piscicoltura, rientrante tra quelle per le quali spettava l'agevolazione fiscale.

1.1. Il motivo, variamente articolato, involge profili, in parte, infondati e, in parte, inammissibili.

1.2. Quanto all'assunto vizio di motivazione dell'atto impositivo non contenente l'indicazione delle aliquote applicate e dei calcoli effettuati e facente rinvio al p.v.c. della G.d.F. che non conteneva alcuna contestazione quanto alle accise ma solo la comunicazione di notizia di reato, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 40, - in disparte il profilo di inammissibilità per non avere la contribuente riportato nel ricorso, nelle parti rilevanti, la motivazione dell'avviso di accertamento in questione; trattasi di censura infondata.

Va, in proposito, ricordato che l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, imposto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, è soddisfatto ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente l'an" ed il "quantum debeatur", e ciò può fare anche per relationem, ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, purchè ne riproduca il contenuto essenziale, in quanto l'obbligo di allegazione di cui dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, u.p., deve intendersi riferito ai soli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass. n. 23923 del 2016; n. 9323 e n. 28713 del 2017; n. 19615 e n. 20248 del 2018).

Peraltro, secondo il consolidato orientamento di legittimità, in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione. Parimenti del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, u.p., stabilisce che solo se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale (Cass. n. 28713 del 2017; n. 18073 del 2008; n. 407 del 2015).

Nella specie, la CTR, uniformandosi ai sopra indicati principi, ha correttamente ritenuto assolto l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo, avendo quest'ultimo fatto rinvio al p.v.c. della G.d.F. contenente la comunicazione della notizia di reato, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 40, da un lato, conosciuta dalla contribuente e, pertanto, non necessitante di allegazione, e, dall'altro,

idonea a mettere quest'ultima a conoscenza della pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, sotto il profilo dell'an" ed del "quantum debeatur", concretantesi nel recupero di Euro 41.561,86, quale differenza tra l'accisa ad aliquota intera e l'accisa ad aliquota agevolata sugli oli minerali, per utilizzo di gasolio, dal 1999 al 2003, ad uso diverso da quello agricolo.

1.3. Inammissibile è poi il profilo della censura con il quale viene dedotta l'assunta violazione degli artt. 2697 c.c. e 116 c.p.c. per non avere la CTR fatto ricadere sull'Ufficio la prova della insussistenza dei presupposti per la fruizione da parte della contribuente dell'aliquota agevolata nell'acquisto di carburante, pur essendo emerso, alla luce della documentazione prodotta in giudizio, l'esercizio da parte di quest'ultima dell'attività di piscicoltura, rientrante tra quelle cui spettava l'agevolazione, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, tabella A, richiamata dal D.M. n. 454 del 2001.

Invero, premesso che la ratio della normativa è, da un lato, quella di garantire l'esenzione o la riduzione della aliquota dell'accisa nell'ipotesi di destinazione dei prodotti energetici agli usi elencati al D.Lgs. n. 504 del 1995 (art. 24), tabella A allegata, e dall'altro, quella di sanzionare la destinazione ad usi soggetti ad imposta od a maggiore imposta i medesimi prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate (art. 40), la ricorrente pur denunciando, apparentemente, violazione di legge, chiede in realtà a questa Corte di pronunciarsi ed interpretare questioni di mero fatto non censurabili in questa sede, mostrando di anelare ad una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito, nel quale ridiscutere analiticamente tanto il contenuto dei fatti storici quanto le valutazioni di quei fatti espresse dal giudice di appello non condivise - nella specie, concretantesi nell'accertamento, attraverso la condivisione delle conclusioni della sentenza penale in ordine al fatto oggettivo contestato, della destinazione dei prodotti energetici acquistati con applicazione dell'aliquota agevolata ad un uso soggetto a maggiore imposta, qual era l'attività di gestione di pesca sportiva e non già di piscicoltura - e, per ciò solo, censurate al fine di ottenerne la sostituzione con altre più consone alle proprie aspettative (Cass. n. 8758/2017; n. 21381/2006).

1.4. Quanto all'assunta violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere la CTR pronunciato sul devolutum avendo la contribuente richiesto l'annullamento dell'avviso di accertamento, in quanto emesso in difetto dei presupposti di legge, in disparte il profilo di inammissibilità per non avere la contribuente trascritto o riassunto nel ricorso le parti rilevanti dell'atto di appello, la censura è priva di pregio, avendo il giudice di seconde cure confermato la legittimità dell'atto impositivo, stante il condiviso accertamento in sede penale della destinazione da parte della contribuente del combustibile acquistato con aliquota agevolata ad un uso soggetto a maggiore imposta, qual era quello dell'attività di gestione di pesca sportiva.

2.Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio: 1) per non avere la CTR argomentato in ordine agli altri motivi di appello - oltre a quello concernente il mancato rilievo degli effetti della sentenza penale di assoluzione - ed, in particolare, per non avere tenuto conto dello svolgimento da parte della contribuente dell'attività di piscicoltura indicata nel D.Lgs. n. 504 del 1995, Tabella A, richiamata dal D.M. n. 454 del 2001, con allevamento di trote destinate alla pesca sportiva e alla vendita a privati in

apposite vasche fornite di quelle macchine agricole (motori e attrezzature finalizzate al ricambio delle acque) per il funzionamento delle quali era stato autorizzato l'acquisto del gasolio a prezzo agevolato; 2)per avere la CTR contraddittoriamente ritenuto non dovute le sanzioni ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, avendo concorso l'Amministrazione al convincimento e all'affidamento della contribuente nonchè spettanti gli interessi solo dalla data della richiesta di pagamento, ancorchè nell'avviso di pagamento mancasse qualsiasi indicazione circa la natura e il titolo delle somme richieste, "con la evidente impossibilità di constatare se il dictum verrà rispettato o meno".

2.1. Il motivo è inammissibile.

2.2. Quanto al primo profilo, in disparte la mancata trascrizione o riassunto nel ricorso dell'atto di appello, per le parti rilevanti, al fine di consentire a questo Collegio la valutazione del fondamento della prospettata censura, è giurisprudenza consolidata quella secondo cui il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione denunciabile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, si configura solo quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cass. 30822 del 2017; Cass. n. 19547 del 2017; n. 15489 del 2007).

Anche nel vigore del vecchio testo dell'art. 360 c.p.c., n. 5, è invece inammissibile la revisione del ragionamento decisorio del giudice, non potendo mai la Corte di cassazione procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. n. 91/2014; Cass. S.U., n. 24148/2013; Cass. n. 5024/2012) e non potendo il vizio consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. n. 11511/2014; Cass. n. 25608/2013; Cass. n. 6288/2011; Cass. n. 6694/2009; Cass. n. 15489/2007; Cass. n. 4766/2006). Pertanto, con riguardo alle prove, mai può essere censurata la valutazione in sè degli elementi probatori secondo il prudente apprezzamento del giudice (Cass. n. 24155/2017; Cass. n. 1414/2015; Cass. n. 13960/2014).

L'art. 360 c.p.c., n. 5, - infatti - contrariamente a quanto suppone la ricorrente non conferisce alla Corte di cassazione il potere di riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa, bensì solo quello di controllare, sotto il profilo logico e formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione compiuti dal giudice del merito, cui è riservato l'apprezzamento dei fatti. Ne deriva, pertanto, che alla cassazione della sentenza, per vizi della motivazione, si può giungere solo quando tale vizio emerga dall'esame del ragionamento svolto dal giudice, quale risulta dalla sentenza, che si rilevi incompleto, incoerente e illogico, non già quando il giudice abbia semplicemente attribuito agli elementi valutati un valore e un significato difformi dalle aspettative e dalle deduzioni di parte (in questo senso, ex plurimis, Cass., n. 10414 del 2000; n. 15177 del 2002).

Nella specie, la ricorrente sollecita, per l'appunto, un'inammissibile revisione del ragionamento svolto in fatto dal giudice di merito, il quale ha ritenuto di condividere le risultanze della sentenza penale circa l'utilizzo da parte della contribuente del combustibile, acquistato con aliquota agevolata, per lo svolgimento della propria attività di gestione di "pesca sportiva", quale uso (non agricolo) per il quale non era prevista l'applicazione di un'aliquota ridotta, e non già- come prospettato dalla ricorrente- dell'attività di "piscicoltura", indicata nel D.Lgs. n. 504 del 1995, Tabella A, richiamata dal D.M. n. 454 del 2001, quale impiego degli oli combustibili comportante, invece, l'applicazione della detta agevolazione.

2.3. Inammissibile per difetto di interesse è poi anche l'altro rilievo circa la asserita contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata - nella parte in cui esclude l'applicazione delle sanzioni e limita quella degli interessi - per asserita mancata indicazione nell'avviso di pagamento del titolo (imposta, sanzioni o interessi) in base al quale risultavano dovuti gli importi richiesti.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato. Nulla sulle spese del giudizio di legittimità, essendo rimasta intimata l'Agenzia delle Dogane.

P.Q.M.

la Corte:

rigetta il ricorso;

Così deciso in Roma, il 11 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza