Sentenza del 30/09/2019 n. 24251 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE (TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - IMPOSTE DI FABBRICAZIONE - PRESCRIZIONE Azione di recupero dell'accisa dovuta sugli oli minerali in conseguenza di condotte costituenti reato alla stregua dell'art. 23 del r.d.l. n. 334 del 1939, conv. dalla l. n. 739 del 1939 - Prescrizione - Riduzione a cinque anni ex art. 15, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995 - Retroattività - Limiti - Conseguenze - Art. 19, comma 3, del r.d.l. n. 334 del 1939 - Applicabilità.

Massima:

In tema di recupero delle accise sugli olii minerali, la riduzione a cinque anni, operata dall'art. 15, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995, dell'originario termine prescrizionale di durata trentennale sancito dall'art. 19, comma 3, del r.d.l. n. 334 del 1939 (abrogato dall'art. 68, comma 1, lett. g) del suddetto d.lgs.), si applica, in conformità ai principi di affidamento, ragionevolezza ed effettività della tutela riconosciuti dalla Costituzione, dal diritto comunitario e da quello internazionale, soltanto ai diritti sorti successivamente al 15 dicembre 1995, data di entrata in vigore della menzionata disposizione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con ricorso dell'11.11.2009 A.V. impugnava innanzi alla CTP di Cuneo l'avviso di pagamento N. 9852 del 2009, ricevuto il 14.08.2009, con il quale l'Ufficio delle Dogane di Cuneo gli aveva richiesto il pagamento di euro 4.774.840,17 asseritamente scaturente da fatti, accertati con P.V.C. del 25.06.1976, di sottrazione di oli minerali all'imposta di fabbricazione e di fittizia denaturazione di partite di oli minerali eseguita in deposito gestito dalla S. s.r.l., della quale era socio, al fine di conseguire vantaggi fiscali dalla vendita come gasolio da riscaldamento, e quindi dalle conseguenti contestazioni di violazioni delle norme doganali. Per quanto di residuo interesse nella presente fase il V. sosteneva che il P.V.C. era stato elevato nei confronti della S. s.r.l., all'epoca amministrata da E.S., che nei confronti di esso ricorrente era stata pronunciata sentenza definitiva di n.d.p. per prescrizione dei reati pronunciata il 19.10.1984 dal Tribunale di

Cuneo, passata in giudicato, e che la pretesa impositiva doveva considerarsi estinta per sopravvenuta prescrizione quinquennale ai sensi dell'art. 15 T.U. sulle accise.

Resisteva l'Agenzia delle Dogane di Cuneo, che deduceva, tra l'altro, l'applicabilità del termine di prescrizione trentennale previsto dall'art. 19 R.D.L. n. 334/1939, decorrente dal passaggio in giudicato della menzionata pronuncia del Tribunale di Cuneo. Le parti depositavano memorie difensive con le quali il V. eccepiva l'intervenuta abrogazione del termine di prescrizione ex adverso invocato, sostituito dal più breve termine introdotto con il D.Lgs. N. 504/1975, e l'inapplicabilità dell'art. 1310 c.c. per incertezza del vincolo di solidarietà con gli altri intimati; l'Agenzia ribadiva l'applicabilità dell'art. 1310 c.c. e l'efficacia degli atti interruttivi rivolti ai condebitori.

Con separato ricorso, fondato su analoghi argomenti, il V. si opponeva anche alla cartella di pagamento relativa ai medesimi carichi, eccependo difetto di motivazione ed infondatezza della pretesa.

La CTP adìta respingeva i ricorsi riuniti, escludendo la sopravvenuta prescrizione, sia in virtù della disciplina invocata dall'Agenzia, ma anche in relazione al più breve termine quinquennale introdotto dall'art. 15 D.Lgs. N. 504/1995, avendo riconosciuto l'efficacia anche nei confronti del ricorrente di due atti interruttivi rivolti al condebitore S..

Sull'appello principale proposto dal V., che rinnovava le contestazioni circa i presupposti della propria corresponsabilità e l'applicabilità della prescrizione trentennale (abrogata ex art. 68 D.Lgs. N. 504/1995), e deduceva l'avvenuto decorso del termine quinquennale per essere gli atti interruttivi nei propri confronti anteriori all'inizio del decorso del nuovo termine e per essergli inopponibili gli atti interruttivi rivolti nei confronti dello S., la CTR di Torino, con la sentenza oggetto del presente ricorso, respinto l'appello incidentale proposto da Equitalia Nomos, riformava la sentenza della CTP, dichiarando la sopravvenuta prescrizione dell'obbligazione tributaria gravante sull'appellante. In particolare, premessa l'applicabilità del termine breve introdotto con l'art. 15 D. Lgs. N. 504/1995 per effetto dell'abrogazione espressa ex art. 68 dell'art. 19 R.D.L. n. 334/1939, ha ritenuto inefficaci ex art. 1310 c.c. gli atti interruttivi rivolti dall'Agenzia contro lo S. perché la sentenza di condanna di quest'ultimo ad opera del Tribunale di Cuneo, successivamente confermata (salvo riduzione di pena) dalla Corte d'Appello di Torino, non era opponibile al (né riguardava il) V., giudicato in separato giudizio unitamente all'altro socio G.D. conclusosi, per il V., con declaratoria di prescrizione dei reati; perché la stessa Agenzia delle Dogane di Cuneo aveva rivolto ai diversi soggetti coinvolti richieste quantitativamente distinte, nessuna delle quali estese per solidarietà agli altri intimati, dovendosene desumere l'insussistenza di un'obbligazione unitaria ed indivisibile facente capo a tutti i tre intimati; perché infine all'ingiunzione rivolta al V. e da costui mai impugnata era stato dato seguito, da parte dell'Agenzia, soltanto dopo 18 anni, mentre gli atti interruttivi notificati allo S. dopo la dichiarazione di fallimento della S. non avevano efficacia interruttiva nei confronti del V., la cui obbligazione si era già da tempo estinta.

L'Agenzia soccombente ricorre per cassazione sulla base di 3 motivi, ai quali resiste il V. con controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato nei termini di legge memorie illustrative.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia falsa applicazione dell'art. 15 D. Lgs. N. 504/1995 e violazione dell'art. 11 delle preleggi in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. per avere la CTR Piemonte erroneamente affermato l'applicabilità alla fattispecie del nuovo termine di prescrizione breve quinquennale introdotto dalla prima norma, accompagnata dalla contestuale abrogazione del previgente art. 19 RDL n. 334/1939 ad opera dell'art. 68, così contravvenendo sia i principi generali in tema di affidamento, ragionevolezza e tutela dell'effettività dei diritti, sempre ribaditi nella giurisprudenza di questa Corte (invoca tra le altre Cass. 2012 n. 1917), che l'art. 11 delle preleggi e l'art. 25 Cost., che sanciscono la tendenziale irretroattività della legge (massimamente in assenza di espressa statuizione del legislatore) a tutela delle aspettative giuridiche createsi in virtù di rapporti giuridici non esauriti al momento dell'entrata in vigore di nuove norme.

A tale motivo il controricorrente replica evidenziando l'immediata operatività del nuovo termine prescrizionale anche ai rapporti non definiti in virtù della sopravvenuta abrogazione della previgente normativa e senza che sia stata prevista una disciplina transitoria, invocando a favore di tale interpretazione l'autorità di Cass. Sez. V 20.08.2004 n. 16469; conseguentemente evidenzia che l'obbligazione del V. sarebbe prescritta in virtù del decorso di detto termine dalla sentenza pronunciata nei suoi confronti, ancorchè interrotto dalle intimazioni notificategli l'8.04.1987 ed il 26.04.1991, con conseguente decisività del rigetto del ricorso ed inammissibilità degli ulteriori motivi che lo sostengono.

Nelle rispettive memorie difensive le parti hanno illustrato le rispettive tesi, l'Agenzia delle Entrate richiamando precedenti di questa Corte che hanno confermato l'applicabilità della previgente normativa a tutti i diritti sorti nel periodo di sua vigenza, il controricorrente contestando l'ultrattività della norma, sostenendo che la tesi contraria comporterebbe violazione dell'art. 3 Cost..

2. Con il secondo motivo di ricorso (i cui argomenti logico-giuridici sono sviluppati a pagg. 14-23) la ricorrente Agenzia denuncia violazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., degli artt. 23 e 23 bis R.D.L. n. 334/1939 nonché 2 e 40 D.Lgs. N. 504/1995 e 1292 c.c., poiché la CTR, al fine di superare la controeccezione di avvenuta interruzione dei termini prescrizionali brevi mediante la notifica di atti interruttivi nei confronti del condebitore E.S., ha escluso il vincolo di solidarietà passiva tra le obbligazioni di quest'ultimo e del V., pretermettendo di considerare che, nella sentenza penale di estinzione del reato pronunciata nei confronti del V., il Tribunale di Cuneo ne accertava esplicitamente la responsabilità penale in concorso con lo S., pur giudicato separatamente, salvo pervenire alla declaratoria di estinzione del reato ascrittogli in virtù dell'applicazione delle circostanze attenuanti generiche. Invero l'art. 2 D.Lgs. N. 504/1995 i che ricalca il disposto dei citati artt. 2 o costantemente interpretato nel senso che l'amministratore delle Finanze, nel caso di frode in tema di I.F. su oli minerali e derivati, può richiedere il pagamento del tributo evaso a qualunque autore della frode medesima, quale soggetto passivo del rapporto tributario, anche senza previo accertamento della responsabilità penale ed anche nell'ipotesi che nei confronti di taluno degli autori si accertata l'estinzione del reato per prescrizione. Sotto altro profilo i Giudici

di legittimità, valorizzando la parte della norma che svincolava la responsabilità penale dal pagamento dell'imposta, ne avevano tratto il corollario per il quale "ogni partecipante all'evasione" si pone "nella qualità di coobbligato tenuto all'adempimento dell'obbligo tributario indipendentemente dall'instaurazione e dal corso del processo penale, nonché a prescindere dall'eventuale conclusione del processo stesso con pronuncia non influente su tale debito" (Cass. 10.07.1996 n. 6310); e tale interpretazione aveva trovato avallo nella pronuncia di Corte Cost. 25.02.1988 n. 219, nella quale si legge che "la prestazione in esame ha il carattere di un tributo in senso proprio, posto a carico di tutti i concorrenti nel reato di evasione fiscale, con il vincolo di solidarietà", senza alcuna lesione di diritti costituzionalmente garantiti, poiché "la soggezione agli obblighi fiscali concerne tutti coloro la cui posizione sia, comunque ed a qualsiasi titolo, sostanzialmente collegata col fatto generativo degli obblighi medesimi", tra i quali "i soggetti la cui condotta risulti diretta a rendere materialmente possibile l'evasione dell'imposta". Alla stregua di tali disposizioni la CTR ha errato nel ritenere l'obbligazione tributaria collegata non già all'acquisizione della prova della sua partecipazione efficiente alla consumazione della frode fiscale, bensì piuttosto al dato formale che esso sia stato raggiunto da una sentenza penale di condanna, senza tener conto della circostanza che la sentenza pronunciata nei confronti del V. ha riportato pressochè totalmente il contenuto di quella emessa contro lo S., della quale ha condiviso appieno gli esiti accertativi, che sono stati peraltro integralmente recepiti nell'avviso di pagamento impugnato (pure riportato a pagg. 19-21 del ricorso), che sulla scorta delle sentenze tutte e dei presupposti PVC era pervenuto all'analitica descrizione delle condotte fraudolente accertate e contestate. Di qui l'irrilevanza della circostanza che la sentenza emessa nei confronti dello S. non abbia visto coinvolto il V., tenuto altresì conto che l'Agenzia non ne ha invocato un'efficacia di giudicato diretto nei confronti di quest'ultimo, ma ha semplicemente fatto leva sull'efficacia interruttiva nei di lui confronti ex art. 1310 c.c. delle intimazioni rivolte allo S. nel 2000 e nel 2005; efficacia che non dipende, diversamente da quanto asserito nella sentenza impugnata, dall'avvenuta formale enunciazione della solidarietà passiva, bensì soltanto dall'esistenza di una obbligazione comune a più persone e fondata sul medesimo titolo.

Di tale censura il controricorrente eccepisce in via pregiudiziale l'inammissibilità per difetto di autosufficienza, avendo omesso la ricorrente di riportare le parti decisive delle sentenze penali emesse nei confronti di altri soggetti che ne convaliderebbero le tesi; nel merito evidenzia che tali pronunce non sono opponibili ex art. 1306 c.c. al V., anche volendo ammettere la natura solidale dell'obbligazione tributaria ritenuta comune ai vari soggetti; che, in virtù dell'avvenuto proscioglimento del V. in sede penale, questi non può essere ricompreso nel novero dei soggetti responsabili d'imposta ai sensi dell'art. 2 co. 4 D. Lgs. N. 504/1995 né della giurisprudenza ex adverso invocata; che l'intimazione di pagamento impugnata non contiene alcun riferimento né dimostrazione della fondatezza del credito e della natura solidale dell'obbligazione; che gli atti interruttivi notificati allo S. lo interessavano nella sua qualità di legale rapp.te della S. dichiarata fallita e dopo la vana escussione della stessa e della Curatela, con logica esclusione di ogni legale di solidarietà con il V..

3. Con il terzo motivo di ricorso (i cui argomenti logico-giuridici sono sviluppati a pagg. 23-27) la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso nel giudizio, e cioè la valenza interruttiva nei confronti del V. delle richieste di pagamento rivolte dall'Agenzia al condebitore solidale S.: pur avendo implicitamente

riconosciuto che tali richieste avessero efficacia interruttiva nei confronti di quest'ultimo, la CTR avrebbe contraddittoriamente e senza fondamento affermato che le dette richieste erano rivolte allo S. nella qualità di A.U. della S., come se tale dato fosse sufficiente, in concorso con i plurimi riferimenti oggettivi al credito contenuti anche negli atti giudiziari rivolti nei confronti della società, ad escludere l'identità del titolo posto a base delle richieste di pagamento; così come sarebbe irrilevante la pretesa protratta inattività dell'Agenzia nei confronti del V., smentita dalla dimostrata efficacia degli atti interruttivi nei confronti del condebitore solidale.

Il V. replica che, stante l'assenza di un'obbligazione solidale, resterebbe inapplicabile l'art. 1310 c.c., che postula, secondo costante giurisprudenza, che la solidarietà costituisca un fatto pacifico tra le parti e che la pretesa sorga da atti ascrivibili a tutti i condebitori; circostanze nella specie non ravvisabili.

Infine il controricorrente ripropone, per l'ipotesi di soccombenza, le questioni già riproposte in appello circa il difetto di motivazione ex art. 7 Legge n. 212/2000 ed art. 3 Legge n. 241/1990 della cartella n. xxxxxxxxxx.

Il primo motivo di ricorso è fondato.

L'art. 19 co. 3 R.D.L. 28.02.1939 n. 334 statuiva che "Il diritto alla percezione dell'imposta si prescrive in 30 anni in caso di frode e rimane integro anche se nel frattempo siasi prescritta l'azione penale"; ed il successivo comma aggiunge che "La prescrizione dell'azione per il recupero dell'imposta è interrotta quando venga esercitata l'azione penale; in questo caso il termine di prescrizione decorre dal passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale".

Orbene, non è controverso in giudizio che i fatti addebitati a suo tempo al V. riguardavano pretesi. fatti di frode per sottrazione di oli minerali all'imposta di fabbricazione e fittizia denaturazione di partite di oli minerali compiuti tra il luglio 1974 e l'aprile 1975, in relazione ai quali veniva esercitata l'azione penale, che esitava nella sentenza del Tribunale di Cuneo 19.10.1984 n. 438 che dichiarava la prescrizione dei reati a lui contestati. E' altrettanto incontroverso, ed anzi ribadito nel controricorso del V. (che ne riconosce la perfetta idoneità ad interrompere il decorso della prescrizione), che l'8.04.1987 gli era stata notificata intimazione di pagamento, e che il successivo 26.10.1991 gli era stato notificato ulteriore avviso di pagamento.

Ne consegue che alla data del 14.12.1995, data di entrata in vigore del D.Lgs. 26.10.1995 n. 504, il diritto dell'Agenzia, insorto con la consumazione dei contestati fatti di frode, non era ancora estinto per prescrizione, né in virtù del termine originario (30 anni dall'aprile 1975), né in virtù dei successivi atti interruttivi prima menzionati, che ne avevano dilazionato l'estinzione al 26.10.2021; sicchè l'avviso di pagamento intimato il 14.08.2009 ed oggetto dell'odierno giudizio sarebbe da considerare ampiamente tempestivo.

Il controricorrente V. ha eccepito l'immediata operatività, anche con riferimento ai diritti già maturati prima della sua entrata in vigore, dell'art. 68 lett. g D.Lgs che abrogava integralmente il menzionato R.D.L. n. 334/1939 e dell'art. 15 co. 1 del medesimo D.Lgs. che riduceva il termine prescrizionale dei crediti dell'Amm.ne Finanziaria per le accise a cinque anni, ferme restando le

interruzioni per l'esercizio dell'azione penale e per il passaggio in giudicato delle sentenze penali, senza distinzione di esito della stessa.

Questa Corte ha già ripetutamente affermato, come ricordato dall'Agenzia ricorrente, che "nel caso in cui al termine originariamente previsto una modifica legislativa sostituisca un termine più breve decorrente dalla nascita del diritto, e tale modifica intervenga quando il termine originario non era ancora decorso, il nuovo termine non possa avere applicazione" (Cass. sez. V 23.05.2003 n. 8146), in relazione alla sostituzione dell'art. 84 DPR n. 43/1973 con l'art. 29 Legge n. 428/1990). La Corte ebbe ad escludere che l'applicazione del nuovo termine potesse estendersi ai rapporti giuridici ancora non esauriti, rilevando che "il soggetto il quale confida, al momento della nascita del diritto, su un certo termine di prescrizione e ha adeguato la propria condotta circa il compimento di atti di esercizio del diritto o, comunque, di atti interruttivi, nell'arco di tempo originariamente previsto, viene privato, a sorpresa, di tale possibilità..." facendo decorrere tale termine dal momento della nascita del diritto. Di qui il riconoscimento che l'assetto dei rapporti giuridici sostanziali debba essere modulato in conformità a principi di affidamento e ragionevolezza, che trovano tutela, oltre che nel diritto comunitario (Corte Giustizia UE 24.09.2002 in C-255/2000), negli artt. 3 e 24 Cost., come ripetutamente ricordato dalla Corte Costituzionale, laddove ha ricordato che tali valori non possono essere lesi da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da normative previgenti, in particolare quando i nuovi termini, come nel caso in esame, siano così brevi da determinare, ove direttamente applicati a fattispecie pendenti, l'automatica estinzione del diritto in epoca antecedente all'entrata della nuova normativa, o da restringere drasticamente il tempo utile a salvaguardare la sopravvivenza del diritto.

Ma questa Corte ha già ribadito i medesimi principi con riferimento non solo alla riforma della disciplina doganale (Cass. sez. V 14.07.2004 n. 13054; Cass. sez. V 22.09.2006 n. 20513), ma anche alla specifica questione oggetto del presente ricorso, e cioè alla successione nel tempo delle norme sulle accise, della cui corretta applicazione qui si controverte; in particolare con la pronuncia di Cass. sez. V 19.04.2013 n. 9590, che ha esplicitamente richiamato i principi e le argomentazioni enunciati nella sentenza n. 8146/2003.

Né il controricorrente propone nuovi argomenti di riflessione che possano indurre la Corte a modificare o adeguare tale confermato e ponderato orientamento, al quale il Collegio ritiene di prestare adesione e dare continuità.

L'accoglimento del primo motivo comporta l'assorbimento dei due successivi, che attengono alla corretta individuazione degli atti interruttivi idonei ed opponibili al V. che avrebbero potuto determinare, anche nel regime prescrizionale introdotto dall'art. 15 D.Lgs. N. 504/1995, la sopravvivenza del diritto alla percezione dell'accisa; ma l'accertata applicabilità del più lungo termine fissato nella previgente normativa ne rende superfluo l'esame.

In accoglimento del I motivo, quindi, assorbiti gli ulteriori due motivi, la sentenza deve essere cassata con remissione alla medesima CTR in diversa composizione per l'esame delle ulteriori questioni di merito dibattute e per la decisione sulle spese di giudizio, anche relative alla presente fase.

P.Q.M.

La Corte accoglie il I motivo di ricorso e, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia per nuovo esame e per la statuizione sulle spese anche della presente fase alla CTR del Piemonte in diversa composizione.

Deciso in Roma, il 21 febbraio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza