Sentenza del 26/11/2019 n. 30765 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La CTR della Campania ha rigettato il gravame interposto dall'Agenzia delle Dogane avverso la sentenza della CTP di Napoli di accoglimento del ricorso di M.A., nella qualità di amministratore unico di S. s.r.l. (poi s.p.a.), per l'annullamento dell'avviso di pagamento relativo al recupero della differenza dovuta sull'accisa per l'accertata destinazione ad uso diverso (autotrazione) di un quantitativo di g.p.l. in bombola per uso domestico. In particolare, l'avviso di pagamento era stato emesso all'esito di indagini svolte dalla Guardia di Finanza presso l'opificio della predetta società, dalle quali era scaturito anche un procedimento penale a carico del M., in concorso con altri imputati, per evasione dell'accisa, definito dal Tribunale di Noia con sentenza ex art. 444 c.p.p..

2. Ha ritenuto la CTR: a) posto che Samagas ha sempre utilizzato per la propria attività di vendita bombole da 10 o 15 chilogrammi, le cui cessioni sono considerate per uso domestico in qualunque fase della commercializzazione ai sensi della L. 11 marzo 1988, n. 67, art. 8, comma 36, l'Agenzia delle Dogane non ha dato la prova contraria della vendita di g.p.l. per uso diverso (autotrazione) da quello domestico; b) la sentenza di patteggiamento, sulla quale si basa l'avviso di pagamento, non può essere utilizzata quale prova inconfutabile della colpevolezza del M. per il reato ascrittogli, non potendo considerarsi l'imputato che patteggia la pena sempre ed in ogni caso reo confesso.

3. Avverso detta sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli affidato a cinque motivi, cui replica M.A. con controricorso illustrato da memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 36, nonchè del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, artt. 1, 2, 3, 14, 18, 21 e 40: la CTR avrebbe erroneamente interpretato la L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 36, in termini di presunzione assoluta di utilizzo per uso domestico del g.p.l. contenuto nelle bombole del tipo indicato dalla norma, ciò che comporterebbe, contro la ratio della norma stessa, il recupero dell'imposta evasa per il solo fatto del confezionamento del prodotto; nè l'interpretazione autentica della norma contenuta nel del D.L. 29 maggio 1989, n. 202, art. 1, conv. in L. 28 luglio 1989, n. 263 (secondo cui l'uso domestico si ha ogni qualvolta vi sia cessione ed importazione di g.p.I. destinati ad essere commercializzati in bombole da 10 e da 15 chilogrammi), varrebbe ad esonerare l'impresa fornitrice da ogni responsabilità per l'uso

illegittimo del prodotto qualora si sia resa partecipe della frode, pena la legittimazione di gravi frodi.

Con il secondo motivo si denuncia violazione degli artt. 444, 445 e 654 c.p.p., nonchè degli artt. 2697, 2699, 2700, 2727 e 2729 c.c.: la CTR, nell'escludere ogni rilevanza probatoria alla sentenza penale di patteggiamento ed in assenza di qualsivoglia prova contraria fornita da controparte, non avrebbe correttamente considerato la valenza, quanto meno presuntiva, degli elementi (sentenza penale di patteggiamento, informativa di polizia giudiziaria e processi verbali di constatazione) addotti a sostegno della ripresa fiscale e la fede privilegiata loro riconnessa, considerato altresì che la ripresa si era invero basata su prove documentali ed accertamenti di fatto (esame della documentazione amministrativa e contabile di Samagas, nonchè controlli incrociati relativi ai clienti ed ai vettori, dai quali era emersa la consegna del prodotto in luoghi, diversi da quelli indicati nelle bolle di consegna, inidonei alla commercializzazione ed allo stoccaggio per uso domestico, ed a soggetti di comodo o notoriamente dediti a quell'attività illecita).

Con il terzo motivo si denuncia nullità della sentenza per omessa motivazione pertinente sul punto decisivo della prova del coinvolgimento dei responsabili di Samagas nella frode ordita con altri soggetti ai fini dell'evasione dell'imposta piena dovuta sul g.p.I. per uso autotrazione, avendo la CTR omesso ogni esame e valutazione critica del materiale probatorio offerto dall'amministrazione, nonchè completamente ignorato che l'agevolazione spetta per l'impiego del g.p.I. per uso domestico.

Con il quarto motivo si riformula la doglianza che precede in termini di vizio motivazionale: la CTR avrebbe fornito una motivazione meramente apparente sul punto controverso della corretta individuazione dei presupposti per l'attribuzione dell'agevolazione in questione (uso domestico), omettendo ogni verifica del materiale probatorio e non dando alcun conto delle ragioni della ritenuta assenza di idonea valenza probatoria degli elementi risultanti dal processo verbale di constatazione e dalla sentenza penale di patteggiamento.

Infine, con il quinto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 e del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, comma 5-bis: si ripropone il motivo di appello implicitamente rigettato dalla CTR, concernente l'insussistenza dell'obbligo di allegazione all'avviso di pagamento della sentenza penale, essendo l'atto adeguatamente motivato poichè fondato su circostanze accertate con il processo verbale di constatazione redatto in contraddittorio con la parte e da questa sottoscritto, nonchè con la sentenza penale medesima, il cui contenuto è stato riportato nei suoi tratti essenziali nel provvedimento.

5. Tanto richiamato, va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dal controricorrente sostenendo che le doglianze svolte dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli investirebbero il merito della causa poichè tese ad ottenere una nuova valutazione dei fatti e delle risultanze istruttorie.

Al contrario, con i motivi sopra riassunti l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli attacca la motivazione offerta dalla CTR proprio in quanto, muovendo questa da un'errata interpretazione

della L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 36, giunge a negare ogni rilievo agli elementi allegati dall'amministrazione a sostegno della ripresa fiscale senza spiegarne le ragioni e, quanto alla sentenza penale ex art. 444 c.p.p., apprezzandone gli effetti in contrasto con i principi affermati al riguardo da questa Corte.

5.1. Non ha miglior sorte l'altro profilo di inammissibilità (per vero sollevato dal controricorrente soltanto nella memoria ex art. 378 c.p.c.) secondo cui, essendo "il ricorso dell'Agenzia (...) interamente basato sulla valenza probatoria di una sentenza di patteggiamento" (p. 2 della memoria), si sarebbe formato il giudicato interno sulla statuizione di primo grado - quale autonoma ratio decidendi, non debitamente censurata in appello e suscettibile di reggere da sola la decisione secondo cui l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli non avrebbe provato la medesimezza dei fatti posti a fondamento dell'avviso di pagamento e di quelli accertati in sede penale.

L'invocato giudicato interno non sussiste poichè: i) è lo stesso M. ad affermare (p. 2 del controricorso) che "La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli accoglieva il ricorso ritenendo sussistere sia il difetto di motivazione, sia la inefficacia ed inidoneità ai fini istruttori della pronuncia in sede penale ex art. 444 c.p.p. con la conseguente ricaduta sull'accertamento, e da ultimo accoglieva altresì la eccepita violazione della L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 36."; ii) il M. non ha contestato, nè in primo grado nè in appello, l'asserita diversità dei fatti posti a base dell'accertamento amministrativo e della sentenza di cd. patteggiamento; iii) la medesimezza di quei fatti è chiaramente presupposta dalla CTR, la quale afferma (p. 2 della sentenza) che "Va, ancora, evidenziato che l'avviso di pagamento di cui è causa si fonda su una sentenza emessa dal Tribunale Penale di Noia in danno di parte appellata ai sensi dell'art. 444 c.p.p., cosiddetto patteggiamento.", per poi subito ritenere (pp. 2-3) che "Detta sentenza, emessa in assenza di dibattimento, non può essere utilizzata come prova inconfutabile di colpevolezza dell'imputato in relazione al reato allo stesso ascritto. Con il patteggiamento l'imputato non può essere considerato sempre ed in ogni caso reo confesso."; iv) la sentenza, riprodotta in ricorso, è stata emessa all'esito del procedimento penale n. 1774/98 R.G.N. R. scaturito anche dalla comunicazione di notizia di reato n. 84350/IV/1/69214 della Guardia di Finanza, espressamente richiamata nella sentenza medesima.

Per il resto, non può che farsi rinvio al consolidato principio secondo cui il giudicato non si determina sul fatto, ma su una statuizione minima della sentenza, costituita dalla sequenza fatto, norma ed effetto, suscettibile di acquisire autonoma efficacia decisoria nell'ambito della controversia, sicchè l'appello motivato con riguardo ad uno soltanto degli elementi di quella statuizione riapre la cognizione sull'intera questione che essa identifica, così espandendo nuovamente il potere del giudice di riconsiderarla e riqualificarla anche relativamente agli aspetti che, sebbene ad essa coessenziali, non siano stati singolarmente coinvolti, neppure in via implicita, dal motivo di gravame (così, da ultimo, Sez. 6-3, 16 maggio 2017, n. 12202 e vari precedenti conformi).

6. Ciò chiarito, il primo motivo è fondato.

La L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 36, dispone che le cessioni e importazioni di g.p.l. contenuti in bombole da 10 e 15 chilogrammi sono considerate per uso domestico in qualunque fase della

commercializzazione. Il citato D.L. n. 202 del 1989, art. 1, comma 3, reca l'interpretazione autentica di detta disposizione stabilendo che uso domestico in qualunque fase della commercializzazione si ha ogni qualvolta vi sia cessione ed importazione di g.p.l. destinati ad essere commercializzati in bombole da 10 e da 15 chilogrammi.

Orbene, proprio in una fattispecie in cui un rivenditore di g.p.l. avvalendosi della possibilità riconosciutagli dalla L. n. 67 del 1988 di commercializzare ad IVA agevolata modeste quantità di prodotto e allo scopo di lucrare la differenza di imposta - aveva simulato la vendita di bombole da 10 o 15 chilogrammi a numerosi soggetti risultati estranei al commercio del g.p.l., questa Sezione ha affermato che "In materia tributaria, alla stregua dell'elaborazione giurisprudenziale comunitaria e nazionale, sussiste l'abuso del diritto quando le operazioni poste in essere, nonostante siano formalmente lecite e rispettose della legislazione nazionale e comunitaria, procurino alla parte un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito dalle disposizioni di legge formalmente rispettate; in tal caso il giudice nazionale può prendere in considerazione il carattere totalmente o parzialmente elusivo delle operazioni per escludere l'opponibilità dei negozi giuridici all'Amministrazione finanziaria." (Sez. 5, 25 febbraio 2009, n. 4503).

In altri termini, tale precedente - al quale deve senz'altro darsi continuità - afferma (sulla scia di Sez. 5, 15 maggio 2008, n. 12237 e di Corte di Giustizia U.E., 21 febbraio 2006, Halifax plc et al. c. Commissioners of Customs & Excise, in causa C-255/02) che una conformità al disposto normativo soltanto apparente non può determinare un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe contraria alla ratio di quelle stesse disposizioni in presenza di elementi tali da dimostrare il coinvolgimento in una frode fiscale: si badi che proprio la citata pronuncia ha individuato nel "gran numero dei soggetti risultati estranei al commercio del gas liquido" la circostanza da cui desumere "la orchestrazione - e quindi la consapevolezza - del (contribuente) nella frode perpetrata per lucrare la differenza d'imposta per importi rilevanti (...) su GPL destinato ad uso diverso da quello domestico indicato nei documenti societari".

E' dunque errata la "benevola" (così ancora Sez. 5, n. 4503/2009 cit.) interpretazione della L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 36, operata dalla CTR, che ha basato il proprio giudizio di mancata prova contraria, da parte dell'amministrazione, circa l'uso diverso del g.p.I. commercializzato da Samagas muovendo meccanicamente dal mero dato letterale della norma.

7. Il secondo motivo è fondato.

Come più sopra rammentato (v. sub 5.1), la CTR ha ritenuto che la sentenza di patteggiamento, in quanto emessa in assenza di dibattimento, non può essere utilizzata come prova inconfutabile di colpevolezza dell'imputato.

Tale assunto si infrange contro il consolidato principio secondo cui "La sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cd. "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito, il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale vi abbia prestato fede. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia dei giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento."

(così, da ultimo, Sez. 5, 24 maggio 2017, n. 13034 che, in applicazione del predetto principio, ha cassato la sentenza di merito che aveva ritenuto ininfluente, ai fini della prova a carico del contribuente, la sentenza di patteggiamento emessa in sede penale nei suoi confronti per gli stessi fatti oggetto della pretesa tributaria; si v. anche Sez. L, 18 dicembre 2017, n. 30328 la quale, nel ribadire il principio testè richiamato, soggiunge che "(...) in tal caso l'imputato non nega la propria responsabilità e accetta una determinata condanna, chiedendone o consentendone l'applicazione, il che sta univocamente a significare che il medesimo ha ritenuto di non contestare il fatto e la propria responsabilità.").

Pertanto, la CTR avrebbe dovuto considerare la sentenza di cd. patteggiamento non già quale elemento di per sè privo di idoneità a dimostrare la sussistenza dei reati ascritti, ma, piuttosto, come affermazione dotata di particolare efficacia probatoria in ordine alla pretesa erariale, la cui confutazione sarebbe spettata al contribuente.

8. Il terzo e quarto motivo, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono fondati.

Invero, la CTR da un lato, basandosi come detto sul dato letterale della L. n. 67 del 1988, art. 8, comma 36, si è limitata ad asserire - apoditticamente e senza dar conto di aver considerato le risultanze probatorie - che "alcuna prova è stata fornita circa la vendita di gas da parte della Samagas ad altre società ad uso autotrazione e non ad uso domestico come invece emerge dagli atti di causa"; dall'altro, ha valorizzato quale unico elemento istruttorio la sentenza di cd. patteggiamento a carico del legale rappresentante della Samagas (tratto a giudizio per associazion e a delinquere finalizzata al contrabbando di g.p.l. e per plurimi reati-fine di contrabbando del medesimo gas) per negarne ogni valore probatorio in quanto emessa in assenza di dibattimento), così fornendo - per quanto osservato in sede di scrutinio dei primi due mezzi - una motivazione affatto inadeguata in relazione al complesso degli elementi di prova forniti dall'amministrazione unitamente alla più volte richiamata sentenza ex art. 444 c.p.p..

9. Dall'accoglimento dei primi quattro mezzi che precedono consegue l'assorbimento del quinto.

10. In conclusione, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame sulla scorta dei principi sopra richiamati.

P.Q.M.

accoglie i primi quattro motivi di ricorso, assorbito il quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 10 gennaio 2019.

Depositato in cancelleria il 26 novembre 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza