Sentenza del 27/10/2020 n. 23522 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA.

Si legge nella narrativa della sentenza impugnata che (XXXXX) e (XXXXX) furono sorpresi al valico svizzero di Stabio alla guida di un'autocisterna, che risulto' vuota in esito a ispezione. L'Agenzia delle Dogane ritenne che vi fosse una fittizia esportazione di gasolio ad uso riscaldamento in territorio elvetico, laddove il gasolio, prelevato dal deposito gestito dalla (XXXXX) di Trecate, era immesso in consumo in Italia, e in tal modo sottratto al pagamento dell'accisa.

I contribuenti impugnarono il relativo avviso di pagamento, senza successo in primo, ne' in secondo grado.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale ha escluso la fondatezza dell'eccezione d'incompetenza per territorio dell'Ufficio delle Dogane di Varese, giacche' ha ritenuto che nel caso di esercizio di azione penale, nel caso in esame intrapresa, la competenza spetti all'ufficio afferente al territorio dove opera la Procura della Repubblica che l'ha esercitata e che comunque la competenza e' determinata in base alla residenza fiscale dei contribuenti. A tanto ha aggiunto che l'autonomia del processo tributario rispetto a quello penale esclude la necessita' di sospendere il primo in attesa dell'esito del secondo.

Contro questa sentenza propongono ricorso (XXXXX) e (XXXXX) per ottenerne la cassazione, che affidano a due motivi, cui l'Agenzia delle Dogane non replica.

Il giudizio proviene da precedente udienza, in esito alla quale si e' disposta l'acquisizione del fascicolo relativo ai gradi di merito per verificare la legitimatio ad causam di (XXXXX), menzionato soltanto nell'epigrafe della sentenza, ma non in narrativa, ne' in motivazione.

RAGIONI DELLA DECISIONE.

1.- L'esame degli atti contenuti nel fascicolo ha consentito di accertare che (XXXXX), benche' non menzionato in sentenza (salvo che in epigrafe) e' parte del processo, perche' propose ricorso in primo grado e poi appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale. Sicche' l'omissione del suo nome si deve imputare a mero errore materiale.

2.- Col secondo motivo di ricorso, di rilevanza prodromica rispetto al primo, i contribuenti denunciano, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli articoli 4, comma 1, e 15, comma 3, del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 84, comma 3, e del Decreto Legislativo n. 74 del 2000,

articolo 20, giacche', sostengono, in materia di accise e diritti doganali la pretesa tributaria e' soggetta al preventivo accertamento del fatto-reato per l'esatta individuazione delle condotte illecite e dei relativi autori materiali.

Il motivo e' infondato.

2.1.- Stabilisce il Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 4, comma 1, nel testo applicabile all'epoca dei fatti, che "In caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime sospensivo, e' concesso l'abbuono dell'imposta quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei prodotti e' avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. I fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave e quelli imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore. Qualora, a seguito del verificarsi di reati ad opera di terzi, si instauri procedimento penale, la procedura di riscossione dei diritti di accisa resta sospesa sino a che non sia intervenuto decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile ai sensi dell'articolo 648 c.p.p.. In tal caso resta altresi' sospesa la procedura di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto gravante sulle accise stesse. Ove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo ma siano individuati gli effettivi responsabili, o i medesimi siano ignoti, e' concesso l'abbuono dell'imposta a favore del soggetto passivo e si procede all'eventuale recupero nei confronti dell'effettivo responsabile".

2.2.- L'accertamento delle responsabilita' penali, con la conseguente sospensione del processo tributario, e' quindi funzionale alla verifica della sussistenza dei presupposti per riconoscere l'abbuono dell'imposta al soggetto passivo per effetto della commissione di reati da parte di terzi.

2.3.- Quest'esigenza non sussiste, ovviamente, in un caso, come quello in esame, in cui la pretesa impositiva non sia diretta nei confronti del soggetto titolare del regime sospensivo, ossia del depositario in cui era custodito il gasolio di cui si discute, bensi' nei confronti di terzi, come i trasportatori in questione, che comunque hanno sottratto o almeno concorso a sottrarre il prodotto all'accertamento dell'imposta (in termini, Cass. 11 maggio 2006, n. 11145).

2.4.- D'altronde, sul piano generale il Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 20, intitolato ai rapporti tra procedimento penale e processo tributario, stabilisce che "Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".

Coerentemente si e' stabilito che, in tema di fraudolenta evasione dell' - allora - imposta di fabbricazione sugli oli minerali e loro derivati, si deve ritenere assoggettato a pagare il tributo, oltre che soggetto alle sanzioni penali, non solo il fabbricante o produttore, ma chiunque sottragga o concorra a sottrarre i prodotti petroliferi all'accertamento e al pagamento dell'imposta; sicche' la riscossione del tributo puo' prescindere dall'accertamento della responsabilita' penale inerente alla relativa evasione del soggetto, o dei soggetti, nei cui confronti e' intrapresa (Cass. 24 giugno 2005, n. 13694; 15 maggio 2006, n. 11145; 10 giugno 2009, n. 13328).

In questo contesto, soltanto la pronuncia penale di assoluzione definitiva del soggetto indicato come autore del reato incide sul potere impositivo, elidendolo (Cass. 11 dicembre 2013, n. 27674, che riprende Cass. 27 gennaio 1993, n. 1191, citata in ricorso).

Il motivo va quindi respinto.

3.- Fondato e', invece, il primo motivo di ricorso, col quale i contribuenti lamentano, sempre ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 2, comma 2, lettera b) e del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 2, in quanto sostengono che la competenza territoriale debba essere assegnata alla sede dell'Agenzia delle Dogane di Novara, nell'ambito territoriale della quale e' ubicato il deposito dal quale e' stato prelevato il gas.

A norma del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 2, "Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o della importazione. 2. L'accisa e' esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche: a) l'ammanco in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4; b) lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo; c) la fabbricazione o l'importazione, anche irregolare, avvenuta al di fuori di un regime sospensivo. 3. L'accisa e' esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di una esenzione. 4. E' obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilita' dell'imposta".

3.1.- La norma evidenzia che la struttura dell'accisa prevede la combinazione, cronologicamente sfalsata, di due momenti: quello d'insorgenza del fatto generatore dell'obbligazione tributaria (regolato dall'articolo 2, comma 1), e quello dell'esigibilita', la quale e' posticipata all'atto d'immissione in consumo del prodotto (articolo 2, comma 2).

Entro il relativo ambito temporale prende vita il tipico regime sospensivo dell'accisa. Se, difatti, i beni fossero assoggettati a tassazione per il fatto in se' di essere stati sottoposti al processo di fabbricazione o di importazione, il produttore o l'importatore verrebbe tassato in base ad un indice meramente virtuale e non effettivo di capacita' contributiva: e' l'immissione in consumo ad esprimere l'idoneita', intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, di presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, traducendosi in indice di capacita' contributiva, che propizia la compatibilita' dell'imposizione con l'articolo 53 Cost. (in termini, da ultimo, Cass. 5 giugno 2020, n. 10684).

3.2.- In questo quadro, il legislatore identifica un'ipotesi d'immissione in consumo con, si e' visto, lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo.

4.- Nel caso in esame e' indubitabile che vi sia stato svincolo irregolare dal regime sospensivo, giacche' il gasolio in questione non e' circolato a norma del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 6 (si veda in particolare il comma 3: "La circolazione, in regime sospensivo, dei prodotti

soggetti ad accisa deve avvenire con il documento di accompagnamento previsto dalla normativa comunitaria").

4.1.- Sicche' l'immissione in consumo, che comporta l'esigibilita' dell'accisa, si deve ritenere avvenuta all'atto dell'estrazione irregolare dal deposito gestito dalla (XXXXX), che ne ha comportato lo svincolo.

Nella medesima direzione si colloca la giurisprudenza unionale (Corte giust. 2 giugno 2016, causa C-355/14, Polihim-SS EOOD), secondo cui v'e' immissione in consumo quando il prodotto lascia fisicamente il deposito fiscale.

5.- Ed e' quindi il luogo in cui l'obbligazione tributaria e' divenuta esigibile che identifica la competenza per territorio della sede dell'Agenzia delle Dogane.

5.1.- Il modello organizzativo prefigurato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 3 (richiamato dal Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 3, comma 2) induce a escludere la possibilita' di deroghe alla competenza territoriale dell'Agenzia delle Dogane fondata su basi diverse da quella dettata, nella specifica materia dell'organizzazione amministrativa, dalla normativa di settore.

Cosi', non e' configurabile l'automatismo, invece affermato nella sentenza impugnata, nel recepire la competenza per il processo penale, con riferimento alle indagini concernenti reati finanziari, la quale opera su un piano diverso e in base a regole differenti da quelle dell'organizzazione amministrativa, condizionata, in virtu' di una disposizione cogente di rango costituzionale (articolo 97 Cost.), al rispetto di specifiche norme di legge sull'organizzazione dei pubblici uffici (in termini, in materia doganale, Cass. 6 marzo 2013, n. 5507).

5.2.- D'altronde, sul piano sistematico, il Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 7, a proposito delle irregolarita' nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, assegna rilevanza anzitutto al luogo dove l'infrazione e' stata commessa e, soltanto qualora non sia possibile stabilirlo, a quello in cui l'infrazione e' stata accertata.

5.3.- Laddove nessun rilievo puo' rivestire, come adombrato in sentenza, la residenza fiscale dei contribuenti, in relazione alla struttura del tributo.

6.- La sentenza impugnata non si e' attenuta a questi principi, sicche' va cassata.

Non occorrendo ulteriori accertamenti, il giudizio va deciso nel merito, con l'accoglimento del ricorso originario.

6.1.- La relativa novita' della questione determina, peraltro, la compensazione di tutte le voci di spesa dell'intero processo.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originariamente proposto.

Compensa tutte le voci di spesa dell'intero processo.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza