Sentenza del 11/05/2020 n. 8702 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello proposto da C. s.r.l. - società esercente l'attività di noleggio di mezzi di trasporto marittimi e fluviali - contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli che, a sua volta, aveva respinto il ricorso dell'appellante volto ad ottenere l'annullamento dell'avviso di pagamento n. 2014/A/7436, notificatole il 23.9.014 dall'Agenzia delle Dogane per il recupero delle accise su forniture di gasolio acquistate, fra il 2007 ed il 2011, in regime di esenzione, posto che - come emerso da un'indagine della Guardia di Finanza, trasfusa nel p.v.c. redatto l'11.11.2013- il carburante era servito ad alimentare un'imbarcazione (lo *yatch* "M.") utilizzata quasi esclusivamente dai soci e dai loro familiari, sicché doveva escludersi che la società svolgesse l'attività commerciale dichiarata.

La CTR - ritenuta preliminarmente l'infondatezza delle eccezioni di prescrizione parziale della pretesa e di nullità dell'atto impositivo riproposte nel grado dall'appellante, nonché dell'eccezione di nullità della sentenza impugnata per violazione da parte del primo giudice dell'art. 112 c.p.c. - ha rilevato nel merito che l'assunto dell'Agenzia doveva ritenersi pienamente provato, indipendentemente dall'avvenuta assoluzione in sede penale della socia I. e del di lei coniuge, F. R., in quanto: era pacifico che R. avesse personalmente commissionato l'imbarcazione e provveduto a versare la prima rata di pagamento del prezzo, pari ad euro 1.300.000; era altrettanto pacifico che altra parte del prezzo d'acquisto fosse stata coperta mediante permuta con altra imbarcazione del valore di euro 1.500.000, intestata alla I., la quale, pur essendo priva di reddito proprio, aveva anche finanziato la società per euro 3.800.000, con provvista evidentemente proveniente dal marito o, comunque, dal patrimonio familiare; che, inoltre, l'Ufficio aveva accertato che la barca era stata utilizzata in via assolutamente prevalente da R. ed in via sostanzialmente irrisoria da terzi, risultando apparentemente noleggiata al primo, con contratti simulati, per ben 266 giorni su 290 giorni complessivi di navigazione .

La sentenza, depositata il 2 febbraio 2016, è stata impugnata da Charter '97 con ricorso per cassazione affidato a sei motivi, cui l'Agenzia delle Dogane ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso viene denunciata la violazione del d.lgs. n. 504 del 1995 (Tabella Allegata A, punto 3), in combinato disposto con gli artt. 2 d.lgs. n. 171 del 2005, 4, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1973, 2 d.lgs. n. 171 del 2005 e 384 Codice della Navigazione, per avere la

Commissione tributaria regionale ritenuto provata la pretesa impositiva, fondata sul disconoscimento della natura commerciale dell'attività, unicamente sulla base del c.d. criterio di prevalenza del noleggio in favore di R..

Con il secondo motivo si lamenta la nullità della sentenza per violazione degli artt. 7, 32 e 57 d.lgs. n. 546 del 1992 e 112 c.p.c., avendo i giudici d'appello trascurato di considerare che l'Agenzia si era *"costituita nel primo grado del presente giudizio in maniera meramente formale..., senza né replicare ai motivi del ricorso interposto dalla Società ... né depositare in atti alcuna documentazione":* a dire della ricorrente, la CTR avrebbe pronunciato *ultra petita,* basando la decisione su documenti allegati dall'Agenzia per la prima volta in appello e volti ad ampliare illegittimamente il *thema decidendum* alle nuove questioni ed eccezioni difensive dedotte dall'appellata tardivamente, ovvero con memoria depositata solo sette giorni prima dell'udienza di trattazione fissata dalla CTP.

Con il terzo motivo è denunciata ulteriore violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciare sul motivo d'appello col quale era stata eccepita la violazione degli artt. 3 e 14 d.lgs. n. 504 del 1995 e dell'art. 7 l. n. 212 del 2000, stante l'impossibilità di risalire ai criteri di calcolo utilizzato dall'Ufficio per determinare l'ammontare delle accise evase.

Con il quarto motivo viene denunciata la violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, per avere i giudici di secondo grado ritenuto assolto l'obbligo di instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente sulla base del richiamo contenuto nel p.v.c. al diritto di rendere osservazioni, trascurando che, nell'arco temporale intercorso tra la verifica documentale espletata dall'Agenzia delle Dogane e l'emissione dell'atto impugnato, la società era stata sottoposta a sequestro preventivo e che l'avviso era stato notificato all'amministratore giudiziario nominato senza disporne la preventiva convocazione.

Con il quinto motivo si lamenta l'erronea applicazione dell'art. 10 l. n. 212 del 2000, nonché la violazione del principio del legittimo affidamento, per avere la CTR respinto la relativa eccezione nonostante fosse intervenuta la sentenza penale di assoluzione di R. e della moglie, che aveva confermato la correttezza dell'operato della società, il cui amministratore aveva confidato sulla legittimità della condotta tenuta.

Con il sesto motivo viene contestata la violazione dell'art. 15 d.lgs. n. 504 del 1995 (T.U.A.), per avere i giudici d'appello individuato il *dies a quo* di decorrenza della prescrizione del diritto alla riscossione nel giorno della scoperta del fatto illecito, anziché in quello dell'omesso versamento del tributo dovuto.

Il primo motivo è inammissibile.

La censura, pur se rubricata ai sensi dell'art. 360, 1° comma, n. 3 c.p.c., è in realtà volta a denunciare un preteso vizio di motivazione della sentenza, per avere la CTR fondato la decisione unicamente sul c.d. criterio della prevalenza, senza tener conto che nella specie non ricorreva l'unica condizione rilevante ai fini del disconoscimento della natura commerciale dell'attività (l'erogazione in forma gratuita, o ad un prezzo inferiore a quello normale, dei servizi di noleggio ai soci e ai loro familiari) e senza neppure prendere in considerazione il contenuto della sentenza

assolutoria pronunciata in sede penale: in altre parole, ciò che la ricorrente effettivamente lamenta è che i giudici d'appello abbiano omesso l'esame di fatti controversi, decisivi ai fini dell'annullamento dell'avviso.

Ne consegue (al di là del rilievo che la sentenza impugnata non si fonda sul solo criterio della prevalenza, ma sull'accertamento di circostanze idonee a far ritenere presuntivamente provata la simulazione dei contratti di noleggio, e che, inoltre, il giudice d'appello ha evidenziato come C. avesse prodotto il solo dispositivo di *"una sentenza penale di cui non si conosce la motivazione")* che, versandosi in giudizio introdotto in primo grado in data successiva al 10.9.2012, opera nella specie l'art. 348 *ter* u. comma c.p.c. (applicabile anche al giudizio tributario: Cass. S.U. n. 8053/014) secondo cui, in caso do c.d. "doppia conforme", è inammissibile il ricorso per cassazione per il motivo di cui al n. 5 dell'art. 360, 10 comma, c.p.c. salvo che il ricorrente non dimostri che le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello sono diverse, indicandole specificamente (Cass. nn. 26774/016, 20994/019).

Anche il secondo motivo di ricorso va dichiarato inammissibile, per difetto assoluto del requisito della specificità richiesto dall'art. 366, 1° comma, nn. 1/6 c.p.c. Nella censura in esame, infatti, C. non indica, neppure per sommi capi, quali questioni delimitassero, in origine, il *thema decidendum* e non precisa quale fosse l'effettivo contenuto delle memorie depositate tardivamente in primo grado dall'Agenzia, né quali fossero le nuove eccezioni da questa sollevate in tale atto e riproposte in secondo grado; infine, dopo aver riconosciuto che nel giudizio tributario non vige il divieto di produzione di nuove prove documentali in appello, la ricorrente non chiarisce quali sarebbero i documenti, allegati per la prima volta dalla controparte in sede di gravame, su cui la CTR avrebbe fondato la decisione, né perché essi introducessero nuovi temi di indagine sui quali il giudice avrebbe erroneamente pronunciato, incorrendo in tal modo nel vizio di *ultra* petizione.

Il terzo mezzo è manifestamente infondato.

Il motivo d'appello concernente la pretesa nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione in ordine ai criteri di determinazione del *quantum* della pretesa tributaria è stato infatti espressamente esaminato e respinto dalla CTR, che ha ritenuto l'atto impositivo correttamente motivato sul punto mediante il rinvio al p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza, regolarmente notificato all'intimata.

Può aggiungersi che il motivo risulterebbe ugualmente infondato anche qualora lo si dovesse intendere come volto alla denuncia di un vizio di motivazione apparente, posto che questa Corte ha, anche di recente, ribadito che *"in tema di motivazione "per relationem" degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, comma 1, l. n. 212 del 2000, 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"* (Cass. n. 407 del 2015; Cass. n. 18793 del 2008), mentre risulterebbe inammissibile nel caso in cui lo si volesse qualificare ai sensi dell'art. 360, 1° comma, n. 5 c.p.c., attesa la mancata, specifica allegazione al ricorso dei documenti (avviso e p.v.c.) su cui si fonda, il cui contenuto non è stato neppure parzialmente richiamato dalla ricorrente, e l'assenza di

qualsivoglia deduzione in ordine al fatto controverso e decisivo non esaminato dal giudice del merito.

Il quarto motivo è parimenti infondato.

Va premesso che poiché l'art. 3, comma 2, del TUA ha sostanzialmente assimilato la disciplina delle accise a quella doganale (stabilendo che alle controversie relative alla classificazione dei prodotti ai fini dell'accisa si applicano le disposizioni previste dal T.U. delle disposizioni in materia doganale approvate col dPR n. 43/73 e successive modificazioni, tra le quali sicuramente rientrano quelle introdotte dal d.lgs. n. 374/90), nella specie, *ratione temporis,* non trova applicazione l'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000, il quale, nel testo novellato dall'art. 1, comma 2, del d.l. n. 1/ 2012, convertito con modificazioni dalla l. n. 27/2012, prevede che per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 del dPR n. 43/73, si applicano le disposizioni dell'art. 11 del d.lgs. n. 374/90 (cfr. Cass. n. 28344/019); per completezza, va precisato che, a partire dall'entrata in vigore del d.l. 193/016, convertito con modificazioni dalla l. 225/2016, il cui art. 4 *ter* ha interamente novellato l'art. 19 del TUA, inserendovi, al comma 4, l'espressa previsione del rinvio all'art. 12 comma 7 cit., tale ultima norma è applicabile anche alle accise.

Ciò precisato, va rilevato che nel caso in esame, a fronte di un processo verbale di constatazione dell'11 novembre 2013 che, come accertato dalla CTR, è stato redatto alla presenza dell'amministratore e custode giudiziario della società, che l'ha anche sottoscritto per avvenuta consegna, e che conteneva l'espresso richiamo alla facoltà di presentare osservazioni (peraltro entro il termine di 60 giorni), l'avviso di accertamento è stato notificato a C. il 23 settembre 2014.

Risulta dunque pienamente rispettata la previsione del richiamato art. 11 d.lgs. n. 374 del 1990, nel testo, applicabile *ratione temporis,* novellato dall'art. 92 del d.l. n. 1/012, convertito dalla l. n. 27/2012, con l'inserimento del comma *4-bis,* che, a far data dalla sua entrata in vigore, ha introdotto anche in ambito doganale la possibilità per l'operatore interessato di presentare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni, decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione della copia del verbale delle operazioni compiute in sede di verifica, che devono essere valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso.

La facoltà di formulare osservazioni e richieste compendia e racchiude il contraddittorio endoprocedimentale, senza che di questo il contribuente possa invocare una diversa e più estesa declinazione.

Né può rilevare che nel caso di specie, nel segmento temporale in cui è venuta ad esplicarsi la pretesa impositiva, sia stato disposto il sequestro preventivo delle quote di C., cui ha fatto seguito l'avvicendamento degli amministratori e dei custodi giudiziari nominati dal giudice del provvedimento cautelare: la circostanza non è, infatti, valsa ad escludere la persistenza in carica di un rappresentante legale p.t. della società, legittimato in quanto tale a contraddire sulla validità e sul merito dell'atto impositivo.

Il quinto motivo di ricorso è inammissibile.

Va in primo luogo rilevato che il legittimo affidamento del contribuente comporta, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, l. n. 212 del 2000, l'esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori ed accessori conseguenti all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non incide sulla debenza del tributo, che prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale, dipendendo esclusivamente dall'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi (Cass. n. 5934 del 2015; Cass. n. 10195 del 2016).

Va inoltre evidenziato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, ricorre violazione del principio dell'affidamento solo in presenza di specifiche condizioni. Segnatamente, *"in tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10 l. n. 212 del 2000, che tale tutela ha voluto esplicitamente offrire, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. Infatti, i casi di tutela espressamente enunciati dal comma secondo del cit. art. 10 (attinenti all'area della irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardanti situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti"* (Cass. n. 17576 del 2002; Cass. n. 537 del 2015).

Orbene, nel caso di specie la CTR ha accertato che difettava la prova della sussistenza quantomeno del primo dei tre requisiti dianzi indicati, rilevando che le precedenti verifiche fiscali cui C. era stata sottoposta avevano ad oggetto altri aspetti e ne avevano sanzionato gli acquisti privi di copertura contrattuale, senza che da ciò si potesse inferire l'implicito riconoscimento della legittimità dell'intera gestione aziendale.

La ricorrente, pertanto, anziché limitarsi a ribadire la propria posizione fondandola sulla generica allegazione di *"numerose verifiche" subite "nel corso degli anni",* avrebbe dovuto denunciare sul punto un vizio di motivazione, indicando il fatto controverso e decisivo, di cui la CTR avrebbe omesso l'esame, atto a dimostrare che l'Amministrazione, avuta conoscenza della stipulazione della gran parte dei contratti di noleggio con i soci, o con persone riconducibili al loro nucleo familiare, aveva ritenuto, ciò nonostante, che essa potesse legittimamente usufruire del regime di esenzione per gli acquisti di carburante previsto dal TUA per le unità di diporto adibite ad usi commerciali.

Infondato, infine, è anche il sesto motivo di ricorso, posto che quand'anche si dovesse ritenere inapplicabile nella specie il comma 1 dell'art. 15 TUA, secondo il quale, in caso di comportamenti omissivi, la prescrizione inizia a decorrere dal momento della scoperta dell'illecito - opererebbe comunque il comma 5 della medesima norma, il quale prevede che il termine di prescrizione del credito di imposta è interrotto quando viene esercitata l'azione penale e decorre, in questa ipotesi, dalla data del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale.

Nella specie è pacifico che il giudizio penale sia stato promosso, né, ai fini dell'accoglimento dell'eccezione svolta dalla ricorrente, rileva il suo esito assolutorio.

Va aggiunto che, non avendo la ricorrente precisato in quale data il procedimento penale abbia avuto inizio, è precluso a questa Corte di verificare se a tale data il termine di prescrizione quinquennale del credito fosse già interamente decorso (e non potesse, pertanto, ritenersi interrotto) in relazione agli anni di imposta 2007/2008.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali, che liquida in favore dell'Agenzia in euro 5.000, oltre alle spese prenotate a debito. Sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 14 maggio 2019.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza