Sentenza del 09/06/2021 n. 15973 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

- A seguito di verifica fiscale della Guardia di Finanza nei confronti della Ch. Cxxxx srl erano accertate irregolari forniture di gasolio per uso riscaldamento a favore della ditta L. S. di L.C. nel periodo 2005/2008, mediante l'utilizzazione di dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà rilasciate da quest'ultimo, prive dell'esatta indicazione dell'impianto cui il combustibile era destinato, con l'emissione di 205 DAS (Documento Accompagnamento Semplificato) dai quali si era pure ricavato che le consegne non erano state effettuate nel luogo indicato nella dichiarazione sostitutiva, oltre ad essere - detti documenti - privi dell'indirizzo dell'edificio dove il gasolio venduto era stato trasportato: da ciò risultando una fornitura complessiva di litri 1.283.030 di gasolio per riscaldamento ad accisa agevolata per legge (L. n. 448 del 1998, art. 8, comma 10, lett. C)). Era altresì emerso che le forniture erano consegnate a strutture che non avrebbero potuto utilizzare il gasolio per riscaldamento, trattandosi di capannoni apparentemente non in uso o piazzali con cisterna collegata ad un distributore di carburante e che la frequenza delle forniture e la relativa quantità non facevano registrare soluzione di continuità nei mesi caldi dell'anno, facendo così dubitare della destinazione dichiarata del combustibile e del suo impiego; una ulteriore circostanza era costituita dalla ammissione operata dal C., in sede penale nell'interrogatorio reso al P.M., della conoscenza da parte della ditta Ch. della circostanza che il gasolio fornito era utilizzato per autotrasporto e non per riscaldamento.

Da qui aveva origine avviso di accertamento e pagamento del beneficio fiscale indebitamente goduto oltre a indennità di mora e interessi a carico, in via solidale, della predetta società e del suo legale rappresentante Ch.Em..

- Avverso detto atto proponevano ricorso sia la società che il Ch. dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale che lo rigettava con sentenza che - gravata di appello da entrambe le parti soccombenti - veniva confermata dalla CTR del Trentino con sentenza n. 33/01/2013 depositata l'8.4.2013, non notificata.

- Per la cassazione di tale sentenza la Ch. Cxxxxx e Lxxxxx srl e Ch.Em. propongono ricorso affidato a cinque motivi.

- Resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

- I ricorrenti hanno depositato memoria.

- Chiamata la causa all'udienza camerale del 2 ottobre 2019, il collegio riteneva doversi discutere la stessa in pubblica udienza, a ragione della natura delle questioni costituenti oggetto della controversia.

MOTIVI DELLA DECISIONE

- I cinque motivi del ricorso denunciano:

1) "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2, comma 4 (TUA) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3";

2) "Violazione dell'art. 112 c.p.c. (corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Omessa pronuncia in ordine alla violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2, comma 3 (TUA) e della L. n. 448 del 1998, art. 8, comma 10, lett. C)";

3) "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2, comma 3 T.U.A. e della L. n. 448 del 1998, art. 8, comma 10, lett. C) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3";

4) "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 361 del 1999, art. 1 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3";

5) "Violazione e falsa applicazione della L. n. 448 del 1998, art. 8, comma 10, lett. C) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". - Con il primo motivo, parte ricorrente premette che, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2, comma 4, (TUA), nel testo vigente all'epoca dei fatti di causa, "è obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta"; precisa quindi che la soc. Ch. non rientra nella previsione normativa trascritta, non essendo depositario autorizzato, nè operatore registrato ovvero non registrato, nè rappresentante fiscale, ma solo titolare di deposito commerciale. Come tale, essa si limita a commercializzare prodotti che sono già stati integralmente assoggettati ad accisa e, quindi, non può essere considerato quale soggetto nei confronti del quale possano ravvisarsi come sussistenti i presupposti per l'esigibilità dell'imposta (già assolta). Da qui la inapplicabilità dell'art. 2 TUA. Tuttavia la CTR, pur riconoscendo che "il gasolio presente nei depositi della Ch. Combustibili non era in regime fiscale di sospensione", ha ritenuto - così errando, a dire di parte ricorrente - l'applicabilità di detto articolo, facendo rientrare la società contribuente tra i soggetti in relazione ai quali si verificano i presupposti d'imposta, mentre avrebbe dovuto dichiarare la illegittimità dell'atto impositivo.

Il primo motivo è stato contrastato dall'Ufficio resistente con una preliminare eccezione di inammissibilità sul rilievo che si tratterebbe di doglianza sollevata per prima volta nella presente sede.

I ricorrenti hanno replicato rilevando che l'avviso di accertamento per cui è causa non sarebbe stato motivato con riguardo alla disposizione di cui all'art. 2 TUA, al quale l'Agenzia avrebbe fatto riferimento, per la prima volta, solo in sede di controdeduzioni. Conseguentemente, essi "non avrebbero potuto in alcun modo contestare già dal primo grado l'applicazione di tale articolo,

posto che non erano stati posti a conoscenza della sua applicazione con l'emissione dell'avviso impugnato".

Osserva il collegio, alla stregua delle considerazioni sul punto rassegnate da entrambe le parti, che del riferimento all'art. 2 TUA parte contribuente è venuta a conoscenza nel momento in cui si è instaurato il contraddittorio tra le parti con la costituzione dell'Ufficio dinanzi alla CTP; non risulta anzi, gli stessi ricorrenti lo ammettono implicitamente - che la questione abbia costituito oggetto di contestazione nè nella fase del giudizio di primo grado successiva alla costituzione in giudizio dell'Agenzia nè nel giudizio successivamente celebrato - per effetto del gravame proposto da essi contribuenti - dinanzi alla CTR. Per le ragioni esposte, va riconosciuta la fondatezza della eccezione preliminare proposta dall'agenzia e quindi dichiarata la inammissibilità del primo motivo.

Con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano la violazione dell'art. 112 c.p.c.; premettono di avere, nei giudizi di merito, rappresentato come la pretesa impositiva per cui è causa si basi sull'erroneo convincimento per cui lo sconto previsto dalla L. n. 448 del 1998, art. 8, comma 10, lett. c) possa ricondursi all'ambito applicativo della norma di cui all'art. 2, comma 3, TUA, in forza del quale l'accisa è esigibile "quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per potere beneficiare di un'aliquota ridotta o di una esenzione". Per i ricorrenti, oggetto del presente contenzioso è "uno sconto sul prezzo del gasolio e del gpl.... per riscaldamento in determinate zone geografiche" e non, come sostenuto dall'Agenzia, una riduzione dell'accisa o esenzione dalla stessa. La CTR avrebbe omesso di pronunciarsi sulla questione.

- Con il terzo motivo, i ricorrenti denunciano - ferma restando la violazione dell'art. 112 c.p.c. di cui al precedente motivo - la violazione della norma di cui alla L. n. 448 del 1998, citato art. 8, e del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2 (TUA) per avere ritenuto di poter assimilare lo sconto di cui al primo articolo nell'ambito applicativo del secondo articolo secondo il quale "l'accisa è esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per potere beneficiare di una aliquota ridotta o di una esenzione". Sostiene parte ricorrente che lo sconto oggetto di causa è cosa diversa rispetto alle esenzioni da accisa e riduzioni d'imposta (che trovano posto tassativamente all'interno del TUA); esso - introdotto dalla L. n. 448 del 1998, art. 8 - persegue finalità di tutela ambientale. Per effetto di quanto esposto, lamentano i ricorrenti che la CTR avrebbe dovuto escludere - anche nella denegata ipotesi di ritenuta responsabilità solidale in capo ad essi contribuenti - la sussistenza, nella specie, del presupposto di esigibilità dell'imposta previsto dall'art. 2 TUA, non integrando l'agevolazione per cui è causa nè una riduzione nè una esenzione da imposta.

- I due motivi sono - all'evidenza - tra di loro connessi e l'obbligato conseguente esame congiunto porta, innanzi tutto, a ritenere la infondatezza del primo dei due proprio perchè l'articolata esposizione dell'altro, da parte dei ricorrenti, nei termini sopra riassunti, esclude che la CTR sia incorsa nella violazione dell'art. 112 c.p.c..

- Quanto a tale motivo (terzo nell'ordine seguito nel ricorso), esso non è fondato.

- Sul punto è immune da censura la sentenza della CTR, la quale - dopo avere fatto presente che "il D.P.R. n. 361 del 1999 destina il beneficio fiscale allo stesso titolare del deposito commerciale il quale è prima tenuto ad applicare anticipatamente lo sconto al cliente, esponendolo in fattura, e poi legittimato a richiedere l'accredito d'imposta, richiamando la L. n. 448 del 1998, art. 8, comma 10, lett. c)" - ha affermato che "Lo sconto sul costo complessivo del gasolio per riscaldamento, pertanto si traduce comunque in un credito d'imposta per rideterminazione delle aliquote delle accise sugli oli minerali (L. n. 448 del 1998, art. 1)". - Invero il D.P.R. 30 settembre 1999, n. 361 individua - all'art. 1, comma 2 e in perfetta sintonia con le diverse categorie dei soggetti passivi d'imposta di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2 - i soggetti ("esercenti impianti o depositi a scopo commerciale, dove sono detenuti prodotti soggetti o assoggettati ad accisa") ai quali è concesso il beneficio mediante accredito d'imposta sull'accisa (accordato dalla L. n. 448 del 1998), configurandosi la riduzione del prezzo di vendita del gasolio destinato al riscaldamento a favore dei residenti nei comuni ricadenti nelle zone climatiche o geografiche indicate dalla legge come mero presupposto di fatto, in presenza del quale può contemplarsi il beneficio de quo.

- In conseguenza di quanto esposto, la fattispecie in esame rientra nel recinto normativo del TUA, dovendosi ritenere la Agenzia delle Dogane legittimata anche - ed è quel che rileva nella presente sede - a recuperare le somme indebitamente concesse ogniqualvolta si verifichino le condizioni di abuso, come è accaduto nella fattispecie, nella quale pertanto trova piena applicazione il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2.

La rassegnata interpretazione è in linea con la condivisibile ordinanza n. 12100 che questa sezione ha pronunciato in data 8.5.2019.

Con il quarto motivo, i ricorrenti denunciano la violazione della normativa ivi indicata in quanto il D.P.R. n. 361 del 1999, art. 1 non pone a carico delle ditte che forniscono il gasolio per riscaldamento nessun obbligo di verifica in ordine all'effettivo utilizzo del prodotto.

- Il motivo non è fondato.

La CTR ha rilevato come parte contribuente sia tenuta ad emettere il DAS (Documento Accompagnamento Semplificato) con la indicazione del luogo di consegna e descrizione della merce venduta; nell'assolvere tale onere fiscale, la contribuente può anche avvalersi di dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà; in tal caso, tuttavia, non può essa esimersi dal valutare tale documentazione soprattutto quando, come nel caso di specie, essa risulta incompleta e non suscettibile di verifica. Peraltro la CTR ha correttamente assegnato a tali dichiarazioni il valore dell'indizio e, quindi, non ha tralasciato di integrarne la portata probatoria con altri elementi descritti a pagina 6 ultimo capoverso.

L'ultimo motivo denuncia in sostanza - dietro ad una apparente violazione di legge - un vizio motivazionale.

Il motivo - ai limiti della ammissibilità - è infondato per le stesse ragioni esposte a commento del precedente motivo, atteso che la CTR ha valutato l'atto notorio nel contesto di un quadro

probatorio ampio illustrato - lo si è appena rilevato - nella seconda parte della pagina 6 della sentenza.

Conclusivamente il ricorso va rigettato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti, in solido, al pagamento delle spese che liquida in Euro 7.300,00 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 113 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, ove dovuto, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 10 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 9 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza