Sentenza del 28/07/2022 n. 23615 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società contribuente B. S.r.l., esercente attività di distillazione di prodotti alcolici, ha impugnato un avviso di pagamento relativo ad accise su alcoli. L'atto impositivo traeva origine da una denuncia di furto di alcole etilico avvenuto nell'(---), detenuto dalla società contribuente in regime di sospensione di imposta, a seguito della quale denuncia l'Ufficio aveva proceduto a un accesso presso il deposito fiscale al fine di determinare i quantitativi di alcoli sottratti, accertando un ammanco di ettolitri di alcoli anidri (ettanidri) pari a 1.265,30. Successivamente all'archiviazione del procedimento penale veniva, poi, redatto un PVC, nel quale si contestava il mancato versamento delle accise e l'insussistenza dei presupposti per ottenere l'abbuono di imposta previsto dal D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 4, comma 1 (TUA); faceva, quindi, seguito l'emissione dell'atto impugnato.

2. La società contribuente ha dedotto, per quanto qui rileva, l'emissione dell'atto impositivo ante tempus in violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, nonchè la prescrizione del credito tributario, contestando poi nel merito l'atto impositivo.

3. La CTP di Bari ha rigettato il ricorso.

4. La CTR della Puglia, con sentenza in data 22 maggio 2015, ha rigettato l'appello della società contribuente. Preliminarmente il giudice di appello ha rigettato l'eccezione di nullità dell'atto impugnato in quanto emesso ante tempus, ritenendo sussistenti le ragioni di urgenza, benchè nell'imminenza del decorso del termine prescrizionale, ritenendo non imputabile all'Agenzia il ritardo con cui la stessa fosse venuta a conoscenza del decreto di archiviazione. E', poi, stata rigettata l'eccezione di prescrizione, ritenendosi che l'Agenzia delle Dogane avrebbe dovuto attendere l'archiviazione del procedimento penale, pendente il quale la procedura di riscossione dei diritti di accisa sarebbe rimasta sospesa, nonchè ritenendosi che il termine prescrizionale quinquennale di cui all'art. 15 TUA decorre dall'emissione del decreto di archiviazione. Ha, poi, ritenuto il giudice di appello, nel merito, non spettante l'abbuono di cui all'art. 4 TUA, in quanto la società contribuente si era resa responsabile degli ammanchi in questione per non avere adottato le opportune cautele, nonostante avesse subito un precedente furto di prodotti alcolici da parte di ignoti. Ha ritenuto, inoltre, il giudice di appello sussistente il presupposto impositivo per ammanco di prodotti alcolici, in quanto il furto o la rapina non determinano la distruzione del bene ma la mera sottrazione, non impendendone la immissione sul mercato.

5. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a quindici motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per avere il giudice di appello ritenuto sussistenti le ragioni di urgenza di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, sulla base di argomentazioni contenute non nell'atto impositivo, bensì nelle controdeduzioni in appello dell'Ufficio e, quindi, da ritenersi ultra petita. Osserva il ricorrente come l'atto impugnato facesse menzione delle sole ragioni di urgenza costituite dalla decorrenza del termine di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 15 laddove le ragioni di urgenza, poi valorizzate dal giudice di appello (consistenti nell'incolpevole ritardo della conoscenza del decreto di archiviazione delle indagini), sarebbero state introdotte solo in grado di appello (pagg. 20-21, 23 ricorso), a fronte della contestazione della contribuente del fatto che l'urgenza non sarebbe potuta consistere nella scadenza dei termini per l'accertamento.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, per avere il giudice di appello ritenuto sussistenti le ragioni di urgenza ai fini dell'emissione dell'atto ante tempus, dovendosi ritenere nel caso di specie - ad avviso del ricorrente - che il ritardo nell'emissione dell'atto impositivo fosse dovuto a inerzia dell'Ente impositore e, in particolare, a negligenza nel venire a conoscenza del decreto di archiviazione e non a circostanze estranee all'Agenzia medesima. Il ricorrente censura, inoltre, la sentenza per avere ritenuto che la presentazione di osservazioni al PVC avrebbe consentito alla contribuente di derogare a detto termine e osserva che il fatto che il contribuente avrebbe formulato osservazioni in epoca precedente alla scadenza del suddetto termine non consentirebbe all'Ufficio di derogare a tale principio, abbreviando il termine per l'emissione dell'atto impositivo.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, per avere il giudice di appello ritenuto dimostrate le valide ragioni di urgenza per l'emissione dell'atto ante tempus.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., avendo il giudice di appello omesso di pronunciarsi sul motivo di illegittimità dell'avviso di pagamento ante tempus, ove si osservava che l'imminenza della prescrizione non avrebbe potuto costituire idonea ragione di urgenza.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, per avere il giudice di appello ritenuto non applicabile al caso di specie l'abbuono delle accise D.Lgs. n. 504 del 1995, ex art. 4 (TUA), non essendo stato esplicitato dal giudice di appello l'iter logico seguito, laddove la società contribuente aveva dedotto plurimi elementi al fine di dimostrare l'insussistenza di una colpa grave della società contribuente.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., nella parte in cui il giudice di

appello ha ritenuto sussistente la responsabilità della società contribuente per non avere adottato misure di sicurezza al fine di evitare il furto dei prodotti alcolici. Parte ricorrente ritiene, anche sotto tale profilo, che la CTR avrebbe statuito oltre i limiti del thema decidendum, in quanto argomentazione non contenuta nell'atto impugnato. Osserva il ricorrente che le ragioni di inapplicabilità dell'art. 4 TUA sarebbero state integrate solo in sede giurisdizionale, circostanza puntualmente dedotta da parte contribuente e non oggetto di esame da parte del giudice di appello, laddove in sede amministrativa sarebbe stata contestata unicamente la circostanza che furto e rapina non sarebbero state sufficienti a legittimare l'abbuono dell'imposta.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 4 (TUA) nella formulazione pro tempore, come modificato dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 59 per avere il giudice di appello statuito in ordine alla fondatezza dell'atto impugnato sulla base dell'erroneo convincimento che in caso di furto non sarebbe possibile concedere l'abbuono dell'imposta, non comportando tale evento la distruzione del bene dolosamente sottratto. Evidenzia il ricorrente, come dedotto sin dal primo grado di giudizio, che i soggetti passivi dei reati di furto o rapina possano, stante la novella di cui alla L. n. 342 del 2000, art. 59 avvalersi dell'abbuono dell'imposta ove non risulti il loro coinvolgimento nell'atto doloso di terzi. Secondo il ricorrente, nel caso di specie non si renderebbe applicabile l'art. 4 TUA nella versione di cui al D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, in quanto applicabile solo dal 1 aprile 2010; pertanto, il furto - inteso quale sottrazione delle merci costituirebbe esimente ai fini dell'applicazione dell'imposta, equiparabile al caso fortuito o alla forza maggiore, indipendentemente dalla distruzione del bene sottratto.

1.8. Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 15 nella parte in cui la sentenza ha rigettato l'eccezione di prescrizione del credito tributario facendola decorrere dal decreto di archiviazione del procedimento penale anzichè dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello dell'immissione in consumo dell'alcole sottratto. Osserva il ricorrente come nella specie nessuna azione penale sarebbe stata esercitata, nè alcun decreto di rinvio a giudizio sarebbe stato emesso, a fronte dell'emissione di un mero decreto di archiviazione. Prosegue parte ricorrente, deducendo che in assenza dell'esercizio dell'azione penale non si sarebbe verificata alcuna ipotesi interruttiva della prescrizione, la quale sarebbe decorsa dal giorno 16 del mese successivo a quello di immissione in consumo del bene (16 settembre 2006). Censura, pertanto, l'erroneità della sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che la prescrizione decorra dalla diversa e successiva data di emissione del decreto di archiviazione (11/15 maggio 2007: doc. 16 ricorrente), con conseguente prescrizione del credito tributario, attesa la notificazione dell'atto impugnato solamente in data 15 maggio 2012. Osserva il ricorrente che sussisterebbe una falsa applicazione dell'art. 15, comma 3 TUA pro tempore - ove prevede l'interruzione della prescrizione solo in caso di esercizio dell'azione penale sino al passaggio in giudicato della sentenza penale - avendo il giudice di appello adottato una interpretazione estensiva di tale disposizione, equiparando - ai fini dell'"interruzione" del periodo di prescrizione il decreto di archiviazione al passaggio in giudicato della sentenza penale. Osserva, inoltre, parte ricorrente, sotto un secondo profilo che l'art. 2935 c.c. possa essere applicato solo in caso di impedimenti legali all'esercizio del diritto e che ciò non avverrebbe in caso di pendenza di un

procedimento penale, per cui non vi sarebbe stato alcun fatto impeditivo all'atto della mera pendenza del procedimento penale ai fini della riscossione dell'imposta.

1.9. Con il nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., per avere il giudice di appello omesso di pronunciarsi sul motivo relativo alla nullità derivata dell'atto impugnato per illegittimità dell'autorizzazione all'accesso, posta a base del prodromico PVC. Deduce parte contribuente di avere articolato eccezione di illegittimità dell'autorizzazione all'accesso, sulla quale la CTR non si è pronunciata.

1.10. Con il decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per non essersi la CTR pronunciata sulla preliminare eccezione di cui al superiore motivo, in considerazione del fatto che l'Ufficio, all'atto dell'accesso, ha provveduto a richiedere documentazione già in possesso dell'Ufficio, in violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6.

1.11. Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, una censura analoga a quella dei superiori motivi, per non essersi la CTR pronunciata sull'eccezione di nullità dell'avviso quale nullità derivata dalla nullità del PVC, conseguente all'inosservanza da parte degli agenti accertatori dei doveri di informazione previsti dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, commi 2, 4, 6, 7.

1.12. Con il dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, analoga censura a quella dei superiori motivi, per non essersi il giudice di appello pronunciato sull'eccezione di nullità dell'atto impositivo per vizio di motivazione in violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 e L. n. 212 del 2000, art. 7.

1.13. Con il tredicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., per non essersi il giudice di appello pronunciato sull'eccezione di violazione del principio di legittimo affidamento di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10. Sotto questo particolare profilo, il ricorrente osserva di avere dedotto in sede di merito che l'Agenzia delle Dogane non avrebbe dovuto consentire l'estrazione dal deposito fiscale di altri prodotti fino all'estinzione del debito di imposta, avendo la ricorrente ottenuto anche lo svincolo delle fideiussioni, circostanze su cui i giudici di appello non si sono pronunciati.

1.14. Con il quattordicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, censura analoga a quella dei superiori motivi, per non essersi il giudice di appello pronunciato sull'eccezione di prescrizione, avendo il ricorrente dedotto in corso di giudizio che, a termini dell'art. 14 TUA, non si sarebbe verificata la sospensione della procedura di riscossione dell'accisa.

1.15. Con il quindicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, censura analoga a quella dei superiori motivi, per non essersi il giudice di appello pronunciato sull'eccezione di nullità dell'atto impugnato per palese contraddittorietà, avendo l'Ufficio fatto riferimento all'art. 4, comma 1 TUA avendone poi negato i presupposti per la sua applicazione,

circostanza ritualmente dedotta nel giudizio di merito e sulla quale il giudice di appello non si sarebbe pronunciato.

2. Ritiene il collegio di valutare preliminarmente l'ottavo motivo, attinente all'eccezione di prescrizione, in virtù del principio della ragione più liquida, principio applicabile qualora dalla motivazione della sentenza risulti l'evidenza di una soluzione che assorba ogni altra valutazione e induca il giudice a decidere il merito per saltum rispetto all'ordine logico delle questioni di cui all'art. 276 c.p.c., comma 2, (Cass., Sez. U., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. Lav., 21 dicembre 2021, n. 41019; Cass., Sez. I, 21 maggio 2021, n. 14039; Cass., Sez. H, 19 aprile 2019, n. 10839; Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9671). Tale iter logico del percorso decisorio si impone a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, dovendosi ritenere preferibile una soluzione che privilegi l'impatto operativo piuttosto che quello della coerenza logico sistematica, così sostituendosi il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 c.p.c. (Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15185; Cass., Sez. V, 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11458).

3. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità dell'ottavo motivo per non avere il ricorrente, secondo parte controricorrente, pienamente censurato la ratio decidendi della sentenza impugnata. Il giudice di appello ha ritenuto che in pendenza della disposizione dell'art. 4, comma 1 TUA pro tempore (secondo il quale "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"), non si sarebbe potuto procedere con la riscossione del credito tributario sino alla pronuncia del decreto di archiviazione ("sino a tale data doveva essere sospesa la procedura di riscossione coattiva dei diritti di accisa"), così configurando - secondo la CTR - la pendenza del solo procedimento penale, sino al momento dell'emissione del decreto di archiviazione, causa ostativa all'esercizio del diritto di credito dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, causa impeditiva ai fini della decorrenza della prescrizione ex art. 2935 c.c. per la riscossione del credito tributario ("non v'è dubbio che è dalla data della definizione del giudizio penale - nel caso di specie decreto di archiviazione - che l'Agenzia, a seguito della cessazione dell'impedimento, ha potuto legittimamente esercitare nei termini di prescrizione non ancora scaduti, il diritto alla riscossione del tributo in questione": pag. 7 sent. imp., 4 cpv.) Tale ratio decidendi è, quindi, stata incentrata sulla portata impeditiva che il procedimento penale avrebbe ai fini della decorrenza della prescrizione del credito tributario a termini dell'art. 2935 c.c. secondo la lettura data dal giudice di appello dell'art. 4 TUA, nella formulazione pro tempore, nonchè (anche) sull'interpretazione estensiva dell'art. 15, comma 3 TUA pro tempore, applicabile in caso di esercizio dell'azione penale, al caso dell'emissione del decreto di archiviazione. Tale ratio decidendi è stata correttamente impugnata dal ricorrente, ove deduce - facendo riferimento agli atti del procedimento, allegati al ricorso - che la prescrizione non sarebbe stata sospesa per effetto della mera pendenza del procedimento penale ma, al più, interrotta all'atto del successivo esercizio dell'azione penale.

4. Risulta, al riguardo, dalla documentazione richiamata dal ricorrente e allegata al ricorso, che in data 21 agosto 2006 fu compilato dall'Ufficio Tecnico di Finanza (U.T.F.) un "verbale descrittivo delle operazioni di servizio" (doc. 4 ricorrente), che dava atto di due accessi in data 19 e 20

agosto 2006 effettuati in (---), presso il deposito fiscale della società contribuente. L'Ufficio, avvalendosi delle prerogative di cui all'art. 18 TUA, aveva accertato la rimozione dei sigilli apposti dall'Agenzia delle Dogane su alcuni serbatoi di stoccaggio dei prodotti alcolici e il conseguente ammanco di prodotti alcolici indicato in premessa, con allegato prospetto degli ammanchi ("prospetto delle misure inventariali effettuate in data 19.08.2006"). Solo in data 10 maggio 2012 fu redatto l'avviso di pagamento (doc. 3 ricorrente), avviso redatto in sostituzione di un precedente avviso del 4 maggio 2012, il quale faceva seguito a un precedente verbale in data 2 aprile 2012, che recepiva il precedente verbale di constatazione del 21 agosto 2006 e che dava atto che, stante l'art. 4 TUA, la procedura di riscossione si sarebbe dovuta sospendere sino alla pronuncia del decreto di archiviazione.

5. Tale assunto - valorizzato dal giudice di appello, ove ritiene che sino alla pronuncia del decreto di archiviazione "doveva essere sospesa la procedura di riscossione coattiva dei diritti di accisa" trascura che l'alcole si trovava soggetto a un regime di sospensione di imposta e che l'art. 4 TUA riguarda l'estinzione dell'imposta (abbuono) in caso di perdita irrimediabile di prodotti in regime sospensivo. Secondo la giurisprudenza Eurounitaria, il depositario autorizzato è sempre tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione ne determini l'esigibilità, relativamente a tutti i rischi inerenti, responsabilità di tipo oggettivo per il solo fatto di partecipare a una attività economica (Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, punto 32; Corte di Giustizia, 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, punto 52), salvo che vengano addotte circostanze del tutto estranee alla sfera imprenditoriale, nonchè imprevedibili e inevitabili che escludano a priori la immissione in consumo (Corte di Giustizia, 18 dicembre 2007, Societe Pipeline Mediterranee et Rh8ne (SPMR), C-314/07 punti 23, 24, 31).

6. Ne consegue che nell'ipotesi in cui si tratti di prodotti soggetti ad accisa detenuti in un deposito fiscale in regime di sospensione di imposta, il depositario risponde di qualsiasi svincolo irregolare, salvo che costituisca caso fortuito o forza maggiore, con conseguente inapplicabilità dell'art. 4, comma 1 TUA; nel qual caso, il termine prescrizionale è integralmente disciplinato dall'art. 15, comma 1 TUA con decorrenza "dal giorno in cui l'agenzia fiscale avrebbe potuto esercitare il proprio diritto all'accisa nei confronti della società contribuente" (Cass., Sez. V, 31 marzo 2022, n. 10275). Tale momento coincide con l'immissione in consumo all'atto dell'accertamento dello svincolo irregolare conseguente all'ammanco accertato, senza che fosse stata data dal contribuente prova della distruzione dell'alcole sottratto, non rientrando il furto, da chiunque commesso, nella previsione dell'art. 4 TUA relativo alle perdite o distruzioni della merce per cause di forza maggiore o per atti non imputabili alla ricorrente.

7. Per l'effetto, la notifica del credito deve avvenire entro il termine previsto dall'art. 15, comma 1 TUA, posto che il termine di prescrizione decorre dalla data di esigibilità dell'imposta. Nè tale diritto all'esazione può essere differito al momento in cui viene definitivamente liquidato il tributo, rimanendo collegato al momento di insorgenza e dell'esigibilità dell'obbligazione, influendo la sospensione dell'esazione, al più, sulla decorrenza degli interessi di mora. Deve, pertanto, ritenersi che la pendenza del procedimento penale non costituisca causa normativa impeditiva del decorso della prescrizione a termini dell'art. 2935 c.c., salvo l'occultamento doloso dei presupposti del sorgere dell'obbligazione tributaria, imputabile al contribuente (Cass., Sez. V, 30 ottobre 2013, n. 24447; Cass., Sez. V, 13 ottobre 2006, n. 22014), che nella specie non ricorre.

8. Nè può farsi applicazione - come dedotto dal ricorrente dell'istituto della interruzione della prescrizione, operante ex post in caso di promovimento dell'azione penale ex art. 15, comma 1 TUA (Cass., Sez. V, 12 novembre 2020, n. 25611). La notificazione dell'atto impositivo, avvenuta nel 2012, a distanza di oltre cinque anni dalla perdita dei prodotti in sospensione di imposta, senza alcuna prova di distruzione delle stesse, è intervenuta una volta che il diritto alla riscossione dell'accisa dovuta era prescritto. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio.

9. Ne consegue che il ricorso è fondato e va accolto in relazione all'ottavo motivo, con assorbimento degli ulteriori motivi. La sentenza va, pertanto, cassata. La causa può essere decisa nel merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto ex art. 384 c.p.c., accogliendosi l'originario ricorso della società contribuente. L'evoluzione e il consolidamento della giurisprudenza di legittimità in epoca successiva alla proposizione del ricorso comportano la compensazione delle spese del doppio grado di merito e del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'ottavo motivo del ricorso, dichiarando assorbiti gli ulteriori motivi e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso; dichiara compensate le spese processuali dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 28 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza