Sentenza del 11/08/2022 n. 24728 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza n. 322/2015 del 18/02/2015, la Corte d'appello di Bologna accoglieva l'appello proposto dal Ministero delle finanze e dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli avverso la sentenza del Tribunale di Bologna n. 76/2006, con la quale erano state accolte le domande riunite proposte da Distilleria Nuova G. s.r.l. (di seguito Distilleria) nei confronti di un avviso di pagamento della somma di Lire 1.003.378.816 e della conseguente ingiunzione di pagamento.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, gli atti impositivi erano stati emessi in ragione del mancato pagamento dell'imposta di fabbricazione sull'alcool etilico, oggetto di furto presso il deposito fiscale di (---) perpetrato nella notte tra il (---).

1.2. La Corte d'appello accoglieva l'impugnazione dell'Amministrazione finanziaria evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 4 (Testo unico delle accise - TUA), come modificato dalla L. 21 settembre 2000, n. 342, art. 59 doveva essere interpretato nel senso che l'abbuono dell'imposta era concesso solamente in caso di perdita o distruzione del prodotto dovute a caso fortuito o forza maggiore, non anche nel caso di sottrazione della disponibilità del medesimo prodotto (e, quindi, anche in caso di furto), in quanto in questa ipotesi lo stesso era unicamente sottratto alla disponibilità del soggetto passivo, ma era comunque immesso al consumo.

2. Distilleria impugnava la sentenza della Corte d'appello con ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c.

3. L'Agenzia delle dogane resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 378 c.p.c.

4. Il Ministero delle finanze e Unicredit s.p.a. non si costituivano in giudizio e restavano, pertanto, intimati.

Motivi della decisione+

1. Va pregiudizialmente dichiarata l'inammissibilità del ricorso, proposto nei confronti del Ministero delle finanze.

1.1. Invero, a seguito del trasferimento alle agenzie fiscali, da parte del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1, di tutti i "rapporti giuridici", i "poteri" e le "competenze" facenti capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze, a partire dal primo gennaio 2001 (giorno di inizio di operatività delle Agenzie fiscali in forza del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1), unico soggetto passivamente legittimato nel presente giudizio è l'Agenzia delle dogane, sicchè è inammissibile il

ricorso per cassazione promosso nei confronti del Ministero delle finanze (Cass. n. 1462 del 23/01/2020; Cass. n. 1550 del 28/01/2015).

2. Con il primo motivo di ricorso, Distilleria deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 4 TUA, della L. n. 342 del 2000, art. 59 e dell'art. 12 preleggi, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione della L. n. 342 del 2000, art. 59, comma 2, degli artt. 4, 5, 13, 14, 15 e 20 della direttiva del Consiglio n. 92/12/CEE del 12 febbraio 1992 e dell'art. 12 preleggi, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

2.2. In buona sostanza, la società contribuente evidenzia che il furto di alcool è legalmente equiparato al caso fortuito e alla forza maggiore, con conseguente applicazione dell'abbuono delle accise; in ogni caso, sarebbe configurabile il diritto del soggetto spossessato ad ottenere lo sgravio.

3. I motivi, che possono essere congiuntamente esaminati, sono infondati per le ragioni già elencate da Cass. n. 6949 del 03/03/2022, assunta in decisione alla stessa udienza, e che di seguito vengono riassunte.

3.1. In base all'art. 14 della direttiva n. 92/12/CEE, applicabile all'epoca dei fatti, "Il depositarlo autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro. Egli beneficia, inoltre, in regime sospensivo, di un abbuono d'imposta per le perdite inerenti alla natura dei prodotti avvenute durante il processo di fabbricazione e di lavorazione, il magazzinaggio e il trasporto. Ogni Stato membro fissa le condizioni alle quali tali abbuoni sono concessi".

3.1.1. Dando attuazione alla disposizione, l'art. 4 TUA, nel testo novellato dalla L. n. 342 del 2000, art. 59 prescrive che "in caso di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono dell'imposta quando il soggetto obbligato provi che la perdita o la distruzione dei prodotti è 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 il decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile ai sensi dell'art. 648 c.p.p.. Ove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo e siano individuati gli effettivi responsabili, o i medesimi siano ignoti, è concesso l'abbuono dell'imposta a favore del soggetto passivo e si procede all'eventuale recupero nei confronti dell'effettivo responsabile (...)".

3.2. La giurisprudenza più recente ha interpretato le superiori disposizioni stabilendo che il furto del prodotto ad opera di terzi e senza coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo non esime il soggetto obbligato dal pagamento dell'imposta, salvo che dal furto derivi anche la dispersione o la distruzione del prodotto (Cass. n. 25990 del 20/11/2013; Cass. n. 27825 del 12/12/2013; Cass. n. 28377 del 19/12/2013; Cass. n. 6398 del 19/04/2014; Cass. n. 4453 del 20/02/2020).

3.2.1. Secondo un orientamento più rigoroso, inoltre, il furto implicando lo svincolo irregolare della merce dal regime sospensivo - non può mai essere causa di abbuono, perchè l'abbuono si riferisce esclusivamente ad alcune fattispecie di ammanchi e non già al menzionato svincolo irregolare (Cass. n. 16966 dell'11/08/2016; Cass. n. 26419 del 07/11/2017).

3.2.2. Per entrambi gli orientamenti, peraltro, lo svincolo dal regime sospensivo provocato dal furto comporta l'immissione in consumo (ex art. 2, comma 2, lett. b), TUA), poichè la sottrazione determina soltanto il venir meno della disponibilità del bene da parte del soggetto per effetto dello spossessamento, ma non ne impedisce l'ingresso nel circuito commerciale. E' soltanto nel caso della distruzione o della dispersione che l'immissione in consumo resta impedita; sicchè in caso d'immissione in consumo derivante dal furto non v'è spazio per l'applicazione dell'abbuono.

3.2.3. Va, comunque, dato atto dell'esistenza anche di diversi orientamenti che tendono a dare rilevanza al furto. Secondo un primo indirizzo, nel caso di furto, nonostante l'immissione al consumo, l'obbligazione si estingue (Cass. nn. 24912 e 24913 del 06/11/2013).

3.2.4. Per un secondo indirizzo, il soggetto obbligato, per poter ottenere l'abbuono dell'imposta, in conseguenza di un reato commesso da terzi, non si può limitare, anche nel testo modificato dalla L. n. 342 del 2000, art. 59 a dimostrare che l'evento è stato determinato da un fatto umano ascrivibile a terzi, ma è tenuto a provare di non aver concorso con dolo o di non aver cooperato con colpa al compiersi di esso; ipotesi, quest'ultima, che si verifica quando, senza il comportamento gravemente colposo dell'obbligato, il reato non sarebbe stato commesso o lo sarebbe stato in modo diverso (Cass. n. 9787 del 23/04/2010; Cass. n. 9279 del 17/04/2013).

3.3. La lettura dell'art. 4 TUA che ascrive rilevanza al furto, in base alla norma interna, come causa di abbuono, risente della nozione del caso fortuito all'epoca accolta. In particolare, si è evidenziato, chi esercita una qualsiasi attività professionale deve sì adottare le cautele ad essa consone, in quanto conosce o può conoscere i rischi tipici della sua sfera professionale; ma ciò non implica una sua indiscriminata responsabilità per ogni rischio.

3.3.1. Si assume quindi un'accezione soggettiva della causa estranea idonea a esimere da responsabilità, intesa come causa non imputabile: causa non imputabile è l'evento di cui il debitore non deve rispondere; fortuito si è ritenuto lo specifico, tipico evento liberatorio estraneo alla sfera di attività delle parti, in relazione al quale la prova liberatoria consisterebbe nella dimostrazione dell'assenza di colpa in capo all'obbligato, ossia nella dimostrazione che il danno si è verificato in modo non prevedibile nè superabile con lo sforzo diligente adeguato alle concrete circostanze del caso (Cass. n. 18856 del 28/07/2017); la forza maggiore non è stata circoscritta all'impossibilità assoluta, ma si è estesa anch'essa a condotte non ascrivibili, direttamente o indirettamente, al soggetto obbligato, che si sia attivato con l'adozione di tutte le precauzioni del caso (cfr. anche Cass. S.U. n. 8094 del 23/04/2020, sebbene in altra materia).

3.3.2. La superiore prospettiva è la stessa in cui si pone la Procura generale, per la quale la sottrazione, nella forma del furto o della rapina, non può che rientrare nell'accezione di perdita del prodotto, contemplata in via alternativa nella locuzione dell'art. 4, comma 1, TUA (che si riferisce alla perdita o alla distruzione), la quale non assumerebbe altrimenti alcun senso; e ciò perchè si giungerebbe, aderendo all'indirizzo più recente, ad addossare a un soggetto

incolpevole, per di più vittima dei reati di furto o di rapina, un'obbligazione tributaria disancorata da un presupposto, ossia dall'immissione in consumo, a lui ascrivibile.

3.3.3. Soltanto con la direttiva successiva, prosegue la Procura, ossia con la direttiva n. 118/2008/CE del consiglio, alla quale non si può assegnare valenza interpretativa, di modo che la conseguente novella del testo dell'art. 4, comma 1, TUA è inapplicabile all'epoca dei fatti, si è precisato che il caso fortuito o la forza maggiore, per avere forza esimente, devono aver cagionato la distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti.

3.3.4. Presupposto della costruzione è, quindi, l'accezione soggettiva della nozione di caso fortuito e di quella di forza maggiore.

3.4. Quest'accezione soggettiva è stata, tuttavia, superata dalla giurisprudenza interna più recente, che ha elaborato una diversa nozione del caso fortuito, in virtù della quale i requisiti d'imprevedibilità e inevitabilità necessari per poterlo configurare devono essere oggetto di accertamento su di un piano puramente oggettivo, attraverso un giudizio probabilistico di regolarità causale, che esclude qualunque rilevanza dell'eventuale comportamento diligente o negligente del soggetto obbligato (tra le ultime, Cass. n. 26524 del 20/11/2020).

3.5. Ma quel che più conta, ai fini della soluzione della questione, è l'evoluzione della giurisprudenza unionale. Il legislatore dell'Unione, ha stabilito la Corte di giustizia con riguardo alla direttiva n. 92 del 2012, ha conferito un ruolo centrale al depositario autorizzato, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione ne determini l'esigibilità: e si tratta di un regime di responsabilità per tutti i rischi inerenti (Corte giust., in causa C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, punti 31 e 32).

3.5.1. La responsabilità del depositario autorizzato - e, va rilevato, a norma dell'art. 5 TUA la fabbricazione, la lavorazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa e in regime sospensivo sono appunto effettuate in regime di deposito fiscale - è, allora, proprio di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositarlo, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica (...)(Corte giust., in causa C-95/19, Silcompa, punto 52).

3.5.2. E', quindi, con specifico riguardo ai casi di distruzione totale o perdita irrimediabile della merce che la giurisprudenza unionale ha definito le nozioni di forza maggiore e di caso fortuito rilevanti nelle materie doganale e delle accise facendo leva sia sull'elemento oggettivo, dato dall'esistenza di circostanze estranee all'operatore, anormali e imprevedibili, sia su quello soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (Corte giust., in causa C-154/16, Lattajas Dzelzcejg VAS, punto 61).

3.5.3. E, proprio in relazione alle accise (Corte giust., in causa C-314/06, Societe Pipeline Mediterranee et Rheine (SPMR)), si è elaborata la nozione di forza maggiore con riferimento non già a un'ipotesi di svincolo irregolare, sibbene a una di perdita di prodotti (in quel caso dovuta a un fenomeno di corrosione screpolante sconosciuto all'epoca dei fatti, che aveva determinato prima le fughe di prodotto e poi l'esplosione dell'oleodotto).

3.5.4. Al cospetto, quindi, dello svincolo irregolare dal regime sospensivo, che determina l'immissione in consumo e, quindi, l'esigibilità dei diritti di accisa, com'è avvenuto, appunto, nel caso del furto oggetto dell'odierno giudizio, l'interpretazione conforme al diritto unionale della norma interna comporta che il depositario autorizzato è chiamato a rispondere del relativo pagamento, in base alla suddetta responsabilità oggettiva, che prescinde dalla sua colpa dimostrata o presunta.

3.5.5. Anche in ambito contiguo, d'altronde, con riguardo ai bolli fiscali, riguardati per il loro valore intrinseco, si è stabilito che nè la direttiva del Consiglio n. 92/12/CEE, nè il principio di proporzionalità ostano a che gli Stati membri adottino una normativa che non preveda la restituzione dell'importo dei diritti di accisa versati, qualora i bolli fiscali siano scomparsi prima di essere stati apposti sui prodotti, se tale scomparsa non è imputabile a una causa di forza maggiore o a un caso fortuito e se non è accertato che i bolli siano stati distrutti o resi definitivamente inutilizzabili, facendo così gravare la responsabilità finanziaria della relativa perdita sull'acquirente (Corte giust., in causa C-494/04, Heintz van Landewijck SARL).

3.5.6. Questa Corte, inoltre, ha specificato che, in caso di sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti soggetti a tassazione, l'inesigibilità dell'imposta, derivante dalla mancanza d'immissione in consumo dei beni, ancora commercializzabili, esige la prova non soltanto della sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti soggetti a tassazione, ma anche quella dell'avvenuta distruzione dei contrassegni oppure della definitiva inutilizzabilità e, quindi, dell'impossibilità dell'utilizzo di essi (Cass. n. 420 del 14/01/2020; Cass. n. 15975 del 09/06/2021).

3.5.7. Si è venuto quindi affinando un quadro sistematico coerente, al centro del quale campeggia la responsabilità del debitore dell'accisa nel caso d'immissione in consumo dei beni soggetti all'imposta.

3.5.8. Così, anche con riguardo alla detenzione dei prodotti sottoposti ad accisa fuori da un regime di sospensione dall'accisa, si è stabilito (in relazione all'art. 33 della direttiva n. 2008/118/CE) che una persona che trasporta, per conto di terzi, prodotti sottoposti ad accisa in un altro Stato membro e che è in possesso materiale di tali prodotti nel momento in cui le relative accise sono divenute esigibili, è debitrice di tali accise, anche se non ha alcun diritto o interesse su detti prodotti e non è a conoscenza del fatto che questi ultimi siano sottoposti ad accisa o, essendolo, non è consapevole che le relative accise siano divenute esigibili (Corte giust., in causa C-279/19, WR).

3.5.9. Rileva da ultimo in chiave diacronica, per quanto inapplicabile all'epoca dei fatti, la direttiva n. 2020/262/UE, la quale, premesso, col considerando 7, che Poichè l'accisa è un'imposta gravante sul consumo di prodotti, essa non dovrebbe essere riscossa relativamente a prodotti sottoposti ad accisa che, in talune circostanze, siano stati totalmente distrutti o siano irrimediabilmente perduti, ha stabilito (art. 6, p. 5) che 5. La distruzione totale o la perdita irrimediabile, totale o parziale, dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro di distruggere i prodotti, non è considerata immissione in consumo e ha definitivamente chiarito (p. 6) che 6. Ai fini della presente direttiva,

si considera che i prodotti hanno subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando sono inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa.

3.5.10. Lo stesso legislatore nazionale, nell'attuare la direttiva (con il D.Lgs. 5 novembre 2021, n. 180, art. 1), ha esplicitato che l'abbuono previsto dall'art. 4 TUA è correlato alla perdita o la distruzione dei prodotti avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore (sia pure estendendone la nozione).

3.6. Qualche profilo di dubbio è sorto in relazione all'ipotesi della frode del terzo, al quale il debitore dei diritti di accisa sia estraneo, che ha indotto la Corte suprema di altro Paese membro a proporre una questione attualmente pendente dinanzi alla Corte di giustizia (nella causa C-711/20; rilevano in tema, nella giurisprudenza interna, Cass. n. 15635 del 11/06/2019; Cass. n. 34487 del 27/12/2019). Ma si tratta di profili estranei al caso oggetto dell'odierno giudizio.

3.7. Per il resto, è a responsabilità diverse da quella concernente il pagamento dei diritti di accisa, che il depositario autorizzato si può sottrarre provando di aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione non lo conduca a essere partecipe di un'evasione fiscale. E' difatti in un caso estraneo e ulteriore all'ipotesi di responsabilità per il pagamento dei diritti di accisa, e, in particolare, a proposito di somme corrispondenti a sanzioni pecuniarie scaturenti da attività di contrabbando, che la giurisprudenza unionale (Corte giust. in causa C-81/15, cit.) ha considerato sproporzionata una tale responsabilità aggravata del depositario autorizzato, proprio perchè di natura oggettiva.

3.8. L'interpretazione della norma interna in chiave unionale che esclude la rilevanza del furto come causa d'inesigibilità dell'imposta si rivela coerente altresì col principio di uguaglianza stabilito dall'art. 3 Cost., e con quello di capacità contributiva fissato dall'art. 53 Cost.

3.8.1. La Corte costituzionale, difatti, sia pure con riguardo al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 37 interpretato autenticamente dal D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, art. 23 ter conv. con modificaz. dalla l. 22 dicembre 1980, n. 891, ha già escluso la violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui si prevedeva l'esclusione dell'obbligazione tributaria nel solo caso di perdita della merce, da intendere come dispersione e non come sottrazione della disponibilità della cosa; e ha sottolineato che la capacità contributiva consiste nell'idoneità ad eseguire la prestazione coattivamente imposta, correlata non già alla concreta capacità del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è collegata. Sicchè quando tale presupposto sussista e sia, come nella specie, non irragionevolmente definito dal legislatore, l'imposizione della prestazione tributaria è certamente legittima, e gli accadimenti successivi non sono idonei, salvo diversa disposizione di legge, a escluderne la sussistenza.

3.8.2. Irrilevante è, quindi, che in concreto il contribuente consegua o no l'utilità sperata, poichè il rapporto tributario resta inalterato.

3.9. Applicando i superiori principi di diritto al caso di specie, non v'è dubbio che vada rigettato il primo motivo di ricorso, dovendo escludersi qualsiasi equiparazione legale del furto al caso fortuito e alla forza maggiore, sicchè non può essere concesso alcun abbuono d'imposta.

3.10. Anche il secondo motivo va rigettato.

3.10.1. La ricorrente richiama la previsione della L. n. 342 del 2000, art. 59, comma 2: Per i furti e le irregolarità nella circolazione dell'alcole nonchè dei tabacchi lavorati compiuti sino alla data di entrata in vigore della presente legge, ove l'azienda italiana garante risulti estranea al fatto criminoso, viene disposto lo sgravio dell'accisa.

3.10.2. Tuttavia, è di tutta evidenza che, come affermato dalla giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 4771 del 27/02/2009; Cass. n. 11220 del 20/05/2011), la disposizione menzionata riguarda unicamente il garante e non anche l'obbligato principale.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

4.1. La sussistenza di diversi indirizzi e la recente evoluzione della giurisprudenza unionale inducono alla compensazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

4.2. Poichè il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, che ha aggiunto il comma 1 quater del testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara compensate tra le parti le spese di lite.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 7 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 11 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza