Sentenza del 01/09/2022 n. 25686 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 112/64/2013, depositata il 4.06.2013 dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, che, confermando la sentenza di primo grado, aveva accolto il ricorso introduttivo della società avverso l'avviso di accertamento con cui erano stati recuperati ad imponibile, ai fini Ires e Irap per i periodi d'imposta 2004 e 2005, costi ritenuti indeducibili ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, così chiedendo alla contribuente il pagamento del complessivo importo di Euro 72.000.000,00, a titolo di imposte, interessi e sanzioni.

L'atto impositivo trovava genesi in un controllo della G.d.F., nel corso del quale i verificatori, richiamando i risultati di indagini penali degli uffici giudiziari di Bergamo, avevano contestato l'indebita deduzione dei costi di acquisto di rottami ferrosi da parte di soggetti non identificati, che non avevano fatturato nè dichiarato i relativi ricavi. La CMPS aveva autofatturato il materiale ferroso acquistato, in regime di reverse charge, ai sensi del D.P.R. n. 26 ottobre 1973, n. 633, art. 74, a sua volta cedendolo a imprese siderurgiche o comunque operanti nel commercio dei rottami, controllate dal medesimo amministratore della odierna controricorrente (M.M.). La modalità di acquisto del materiale aveva pertanto indotto l'Amministrazione finanziaria ad inquadrare le operazioni tra le attività illecite per reati di traffico di rifiuti di cui al D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 53 bis.

Nel contenzioso fiscale seguitone la Commissione tributaria provinciale di Bergamo aveva accolto il ricorso della società con sentenza n. 160/05/2010. L'appello proposto dal soccombente ufficio fu rigettato dalla Commissione tributaria regionale con la pronuncia ora al vaglio della Corte. I giudici d'appello hanno ritenuto che le emergenze delle indagini dei militari verificatori e dei provvedimenti emessi in sede cautelare nell'inchiesta penale non potevano consentire di qualificare come "rifiuti" i materiali ferrosi commercializzati. Hanno ritenuto al contrario che la cessione del metallo da parte di sconosciuti aveva al più permesso di conseguire benefici fiscali, estranei tuttavia alla rilevanza penale della condotta, sì da recuperare ad imponibile i costi di acquisto. Ha negato che vi fossero elementi da cui dedurre il trattamento dei rottami da parte della società, avviati invece direttamente al ciclo produttivo delle imprese siderurgiche destinatarie finali degli acquisti. Ha sostenuto che l'esclusione della natura di rifiuto del ferro a sua volta escludeva la liceità dei soli acquisti da parte di soggetti economici a ciò autorizzati - pacificamente carente in capo alla società-, così come escludeva l'onere della prova negativa, a carico del contribuente, dell'assenza della qualità di "rifiuto" del metallo compravenduto.

La decisione è stata censurata dall'Agenzia delle entrate con tre motivi, cui ha resistito la società con controricorso.

La causa fu rimessa in pubblica udienza con ordinanza del 13 febbraio 2020.

All'esito della pubblica udienza dell'11 marzo 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, del, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa. La controricorrente ha ritualmente depositato memoria.

Motivi della decisione

La ricorrente ha denunciato:

con il primo motivo la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 22 del 1997, artt. 6, 7, 10, 12, 15, 18, 30, 51 e 53 bis, della L. n. 537 del 1993, art. 14 comma 4 bis, del D.M. 5 febbraio 1998, sub-allegato 1, par. 3; del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, art. 14, conv. in L. 8 agosto 2002, n. 178, della L. 15 dicembre 2004, n. 308, art. 1, commi 26 e 29, nonchè dei principi enucleabili dalle Direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi, 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., quanto alla esclusione della natura giuridica di "rifiuto" del materiale ferroso acquistato e poi rivenduto a società terze;

con il secondo per violazione e falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, nonchè dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente ritenuto che fosse onere dell'Ufficio dimostrare che il materiale ferroso costituisse un "rifiuto".

I due motivi possono essere trattati congiuntamente, per la loro connessione, atteso che con il primo si pone in discussione la qualificazione della condotta della società, se cioè rientrante o meno nella fattispecie penale prevista dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 53 bis, con conseguenti riflessi sulla indeducibilità dei costi ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis; con il secondo si contesta la violazione delle regole di governo dell'onere probatorio.

Deve tuttavia preliminarmente vagliarsi se al caso di specie sia ancora applicabile l'art. 14, comma 4 bis citato, come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, commi 1 e 3, conv. in L. n. 44 del 2012, che ha ricondotto l'indeducibilità dei costi alla sola categoria dei delitti non colposi, atteso che trattasi di norma integrante ius superveniens astrattamente più favorevole al contribuente e, quindi, avente efficacia retroattiva.

La risposta è affermativa. La fattispecie penalmente rilevante oggetto di causa, dalla quale discende la contestazione della deducibilità dei costi ai sensi dell'art. 14 cit. -all'epoca regolata dal D.Lgs. n. 22 del 1997, n. 22, nello specifico dall'art. 53 bis, e successivamente regolata dal D.Lgs. n. 152 del 2006, artt. 259 e 260- è disciplinata attualmente dall'art. 452 quaterdecies, c.p., come fattispecie delittuosa non colposa. Trattasi pertanto di fattispecie per la quale, allora come ora, risulta applicabile l'art. 14 cit. D'altronde, ai fini della configurabilità dei costi "direttamente utilizzati", questa stessa sezione ha condivisibilmente affermato che ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis cit., come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, cit., devono ritenersi costo o spesa direttamente "utilizzati" per il compimento del delitto, ed in quanto tali non deducibili, anche quelli sostenuti in un momento successivo al perfezionamento della fattispecie delittuosa

ogni qual volta il loro sostenimento trovi titolo nell'assunzione, da parte dell'agente, di una obbligazione strutturalmente funzionale alla realizzazione del delitto (Cass., 28 dicembre 2017, n. 31059).

Ebbene, a parte che la casistica evidenzia l'ampiezza delle fattispecie comprese nel reato, nel caso di specie l'illecito era proprio quello del traffico dei rifiuti, espresso innanzitutto dalle modalità di acquisto, ossia da soggetti sconosciuti e mai identificati, a mezzo di società del tutto priva delle dovute autorizzazioni ambientali, strumentale alla commercializzazione successiva messa in atto dalla società cessionarie (accomunate da interessenze soggettive), dopo essersi procurata illecitamente il materiale ferroso. Sicchè ancora più "penetrante" si rivela il rapporto di diretta utilizzazione dei beni, i cui costi vorrebbero dedursi, per il compimento del reato.

Ciò chiarito, secondo la prospettazione dell'Agenzia delle entrate, tenuto conto che nella motivazione della sentenza impugnata è dato evincere che il discrimine tra la natura del rottame ferroso come "rifiuto" oppure come "materia prima secondaria" costituisce questione di fatto, accertabile con verifica del materiale ed il cui onere probatorio grava sull'ufficio accertatore, con il primo motivo l'Amministrazione finanziaria ha lamentato che la decisione sarebbe errata perchè la nozione di rifiuto non si relaziona alla natura fisica ma rappresenta un concetto giuridico.

Il motivo è fondato. A sostegno del motivo di ricorso l'Ufficio ha invocato il D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 6, che, vigente ratione temporis, definiva il rifiuto come "qualsiasi sostanza o oggetto che rientra nelle categorie riportate nell'allegato A e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi". In tal senso, prosegue, qualunque rottame di ferro detenuto da un soggetto che lo generò in occasione della propria attività economica diviene rifiuto quando il soggetto medesimo intende disfarsene. Ha evidenziato che dagli artt. 7 e segg. del medesimo D.Lgs. n. 22 del 1997 si evincevano le definizioni dei rifiuti speciali, nonchè gli obblighi dei detentori e produttori dei rifiuti, con i registri di carico e scarico, le modalità di trasporto, gli obblighi di identificazione dei rifiuti, con la tenuta di un formulario di identificazione (art. 15 del D.Lgs. n. 22 cit.). La dettagliata disciplina, con cui erano state recepite le Direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi, 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, assicurava la "tracciabilità" del rifiuto.

Altrettanto significativa era poi la disciplina dettata dal D.L. n. 138 del 2002, art. 14, conv. in L. n. 178 del 2002, il cui art. 14 (ratione temporis vigente) definiva le parole "si disfi", "abbia deciso" o "abbia l'obbligo di disfarsi", valorizzando ogni volontà di avviare ad attività di smaltimento o di recupero un materiale o un bene. Così come incisivo era il contenuto della L. 308 del 2004, art. 1, comma 26, laddove, riferendosi al regime delle materie prime e non dei rifiuti, identificava le prime nei "rottami di cui al comma 25 dei quali il detentore non si disfi, non abbia deciso e non abbia l'obbligo di disfarsi e che quindi non conferisca a sistemi di raccolta o trasporto di rifiuti ai fini del recupero o dello smaltimento, ma siano destinati in modo oggettivo ed effettivo all'impiego nei cicli produttivi siderurgici o metallurgici", da ciò evidenziandosi che, al contrario, qualunque condotta finalizzata non all'utilizzo diretto del materiale, mediante il suo riciclo nella produzione siderurgica, ma al conferimento a terzi, costituiva un "disfarsi" dello stesso, con conseguente qualificazione come rifiuto.

Ebbene, la dettagliata normativa, fittamente riportata nel ricorso dell'Amministrazione finanziaria ed applicabile all'epoca dei fatti oggetto di causa, evidenzia come la cessione del metallo ferroso a terzi implicava di per sè la cessione di un rifiuto, con esclusione dunque della natura di materia prima secondaria per attività siderurgiche e metallurgiche. Sotto tale profilo risulta incontestato: 1) l'acquisto del materiale ferroso da parte della CMPS s.r.l. -priva di autorizzazione ambientale- da soggetti non identificati; 2) la cessione del medesimo materiale ad altre società, queste invece dotate delle necessarie autorizzazioni, e peraltro in rapporto di colleganza con la cedente per avere soci ed amministratori comuni; 3) l'assenza di tracciamento del medesimo materiale ferroso, così come di ogni riferimento alle sue specifiche caratteristiche (per essere stato acquistato da soggetti neppure identificati).

La regola giuridica evincibile è dunque quella secondo cui il "rifiuto", prima di perdere la sua qualificazione originaria e diventare "materia prima secondaria", va sottoposto a trattamento.

Questa prospettazione difensiva deve ritenersi corretta, trovando conferma anche dall'esame della giurisprudenza, in particolare della giurisprudenza penale, che natura/iter si è occupata del fenomeno, della qualificazione giuridica della materia come rifiuto, degli obblighi derivanti dalla sua disponibilità e delle conseguenze sanzionatorie nell'ipotesi di violazione della disciplina. Si è infatti affermato che in tema di gestione dei rifiuti, i rottami ferrosi, anche a seguito dell'entrata in vigore del regolamento UE del 31 marzo 2011, n. 333, rientrano nel campo d'applicazione della disciplina dei rifiuti, salvo che gli stessi provengano da un centro autorizzato di gestione e trattamento di rifiuti e presentino caratteristiche rispondenti a quelle previste dai decreti ministeriali sul recupero agevolato di rifiuti pericolosi e non pericolosi, assumendo in tal caso la qualificazione di materia prima secondaria (Cass. pen., 9 aprile 2015, n. 49982).

La necessità del preventivo trattamento del materiale ferroso è dunque presupposto della liceità della loro cessione già nella giurisprudenza formatasi all'epoca dei fatti di causa e comunque con riferimento alla normativa applicabile ratione temporis. Così si è affermato che a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 16 gennaio 2008, n. 4 al D.Lgs. n. 152 del 2006 (cosiddetto Testo Unico ambientale), i rottami ferrosi rientrano nel campo d'applicazione della disciplina dei rifiuti, salvo che gli stessi provengano da un centro autorizzato di gestione e trattamento di rifiuti e presentino caratteristiche rispondenti a quelle previste dai decreti ministeriali sul recupero agevolato di rifiuti pericolosi e non pericolosi e relativo regolamento, assumendo in tal caso la qualificazione di materia prima secondaria (Cass. pen., 4 dicembre 2008, n. 833). Più ancora chiaramente si è affermato che in tema di gestione dei rifiuti, l'attività di stoccaggio di rottami ferrosi in attesa dell'avviamento alle operazioni di recupero senza l'osservanza delle prescrizioni di legge (D.M. Ambiente 5 febbraio 1998), anche dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, integra il reato d'inosservanza delle prescrizioni, in quanto i predetti materiali non si sottraggono alla qualificazione di rifiuto non rilevando la loro riutilizzazione da parte dei terzi acquirenti, nè gli stessi sono classificabili come materie prime secondarie ovvero sottoprodotti, essendosi il detentore disfatto di tali materiali avviandoli alle operazioni di recupero (Cass. pen., 25 giugno 2008, n. 35911). Sotto tale profilo non costituisce neppure un orientamento di segno contrario quella giurisprudenza, pur invocata dalla contribuente ed indirettamente dalla Procura Generale, secondo cui, quando non vi sia necessità di trattamento dei residui, ma possibilità di riutilizzo immediato nel ciclo produttivo, non può più parlarsi di

rifiuto, atteso che la sostanza può essere trattata allo stesso modo di una materia prima (Cass. pen., 13 dicembre 2002, n. 8755). A parte che l'orientamento da ultimo riportato è stato poi del tutto disatteso dalla successiva giurisprudenza penalistica, con argomentazioni che questo collegio ritiene più persuasive alla luce della rigorosa normativa vigente sul trattamento, sullo stoccaggio e sulla cessione dei metalli ferrosi, in ogni caso, per assumere rilevanza nel caso di specie, occorreva dare prova che nel caso concreto si trattasse di ferro che non richiedesse alcun trattamento preliminare e che fosse stato inserito immediatamente nel ciclo produttivo. Ebbene, l'assenza di tracciabilità del materiale ceduto da soggetti sconosciuti, l'assenza di qualunque riscontro documentale delle caratteristiche della materia, l'assenza di qualunque prova che quel materiale fosse stato immediatamente inserito dalle società terze acquirenti nel ciclo produttivo, dati e fatti il cui onere probatorio doveva necessariamente gravare sulla contribuente, se non altro per un principio di vicinanza della prova nonchè per gli obblighi di tracciamento comunque esigibili esclusivamente dalla CMPS, impedisce di prendere anche solo astrattamente in considerazione un orientamento interpretativo della disciplina di tutela ambientale, peraltro minoritario e superato.

Questi i fatti alla luce della normativa vigente, così come interpretata dalla giurisprudenza, la decisione del giudice d'appello non sembra aver tenuto conto dei predetti riferimenti normativi, dai quali doveva evincere il concetto di rifiuto, con riguardo al materiale ferroso, e gli obblighi gravanti sulla contribuente. Al contrario lo sviluppo argomentativo della decisione impugnata, nel limitarsi a considerazioni che nel concreto sembrano, per quanto comprensibile, privilegiare dati fattuali del tutto privi di rilevanza e soprattutto privi di riscontri (come ad es. l'acquisto del materiale ferroso da sconosciuti, che sarebbe stato "immediatamente" ceduto alle società in possesso delle autorizzazioni ambientali deputate alla lavorazione e trattamento del materiale ferroso, dato della cui obiettività non è dato comprenderne la fonte), ha erroneamente interpretato la disciplina e i principi di diritto enucleati in materia dalla giurisprudenza.

Si aggiunga che sempre nella giurisprudenza penale si è affermato che per la configurabilità del reato di traffico illecito di rifiuti il profitto ingiusto può consistere anche solo nella riduzione dei costi aziendali e comunque non deve assumere necessariamente carattere patrimoniale, potendo essere costituito anche da vantaggi di altra natura (cfr. Cass. pen., 28 giugno 2017, n. 53136, in una fattispecie in cui il vantaggio del trasporto illecito è stato ravvisato nello sgravare le società appaltatrici dagli oneri derivanti dalla regolarizzazione della movimentazione del materiale e nella maggiore celerità dei lavori appaltati), e, con specifico riguardo alla disciplina vigente all'epoca dei fatti per cui è causa, si è affermato che, ai fini della configurabilità del delitto di cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 53 bis costituisce ingiusto profitto non soltanto quello esplicitamente contra legem, ma anche quello collegato a mediazioni o traffici illeciti, o ad operazioni volte a manipolazioni fraudolente dei codici tipologici (Cass. pen., 6 ottobre 2005, n. 45598).

Ne consegue che una diversa ricostruzione dei fatti e della condotta tenuta dalla C.M.P.S., e in particolare l'esclusione della natura di rifiuto del materiale ferroso acquisito da soggetti sconosciuti da parte di una società priva delle autorizzazioni ambientali e poi commercializzato a società terze dotate di tali autorizzazioni, doveva richiedere una specifica allegazione di prove adeguate, di cui non poteva che essere onerata la società controricorrente. Anche sotto questo

profilo la decisione del giudice regionale è del tutto errata, così che trova accoglimento anche il secondo motivo del ricorso.

Il terzo motivo, con il quale l'Agenzia delle entrate ha lamentato la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per motivazione apparente, è assorbito dall'accoglimento dei primi due motivi.

La sentenza va pertanto cassata e rinviata alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, che, in diversa composizione, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità, provvederà a riesaminare la controversia attenendosi al seguente principio di diritto "In tema di indeducibilità dei costi ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, e con riferimento al commercio e gestione di materiale ferroso acquistato da soggetti non identificati e rivenduto a terzi, la prova dell'esclusione della fattispecie delittuosa del traffico di rifiuti, prevista dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 53 bis, ratione temporis vigente - attualmente disciplinata dall'art. 452 quaterdecies, c.p. per il principio di vicinanza della prova incombe sul contribuente, qualora si tratti di società priva delle necessarie autorizzazioni ambientali".

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo, assorbito il terzo.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 11 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza