

Sentenza del 05/08/2024 n. 21998 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Kuwait Petroleum Spa ha impugnato l'invito al pagamento n. 47108, riguardante accise armonizzate per prodotti energetici, per gli anni 2010, 2011, 2012 e 2013, dell'importo complessivo, comprensivo degli interessi, di euro 1.022.496,55, emesso dall'Agenzia delle Dogane.

2. La Commissione tributaria di Napoli, con sentenza n. 8925/2021 del 30 luglio 2021, ha accolto il ricorso, condannando l'Ufficio al pagamento delle spese di lite.

3. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello dell'Agenzia delle Dogane, rilevando che non vi era stata contestazione tra le parti in relazione alla correttezza dei sistemi di misurazione del carburante erogato dal deposito "Kuwait" e caricato sulle bettoline, trattandosi di sistemi certificati e controllati dalla stessa Dogana;

che, di contro, mancava un quadro probatorio certo che i sistemi di misurazione del carburante immesso nei serbatoi delle motonavi di cui all'atto impositivo impugnato fossero altrettanto certificati e controllati da enti istituzionali; inoltre, i comandanti delle navi non erano terzi estranei al rapporto commerciale e fiscale in questione, in quanto potevano essere direttamente interessati (anche nei confronti dell'armatore) a denunciare un quantitativo di carburante immesso nei serbatoi della nave stessa inferiore a quello reale per conseguire uno "sconto" sul pagamento dovuto al fornitore;

ciò che rilevava era la prova certa, univoca e concordante che un'attività elusiva fosse stata posta in essere dalla "Kuwait" ovvero da suoi dipendenti infedeli, mentre l'Amministrazione finanziaria di fatto aveva imputato una sorta di responsabilità oggettiva sul deposito fornitore del carburante senza tenere conto dei possibili comportamenti elusivi degli altri soggetti coinvolti nell'operazione commerciale (bettolina che effettuava il trasporto e motonave destinataria della fornitura); ciò trovava conferma nella circostanza che la riforma legislativa aveva previsto per le bettoline l'utilizzo di un GPS per controllare che il trasporto avvenisse in modo diretto, senza fermate e deviazioni, oltre che di idonei strumenti di misurazione del prodotto; era evidente, pertanto, che la presunta illecita immissione in commercio di carburante in esenzione d'imposta da parte della società appellata non era supportata da alcun altro elemento di prova.

4. L'Agenzia delle Dogane ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

5. La società Kuwait Petroleum Italia Spa resiste con controricorso e memoria.

Motivi della decisione 1. Il primo mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 4, lett. a), dell'art. 6, comma 4, e dell'art. 7, comma 1, lett. a), T.U.A. Il titolare di un deposito fiscale di prodotti energetici che in un porto riforniva bettoline di tali prodotti destinati a navi in transito era obbligato solidalmente quanto all'imposta alle sanzioni agli interessi e agli altri accessori con ogni responsabile di una irregolare circolazione di quanto fornito e, a tal fine, rilevavano non solo le misurazioni a monte dei contatori del deposito fiscale, ma anche quelle delle bettoline rifornite munite di contatori aventi rilevanza fiscale, per cui, in caso di ammanco di prodotto, il fornitore doveva verificare non solo le risultanze dei suoi contatori, ma anche di quelli delle bettoline rifornite che avevano rilevanza fiscale per legge non occorrendo alcuna prova in merito.

2. Il secondo mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione del decreto legislativo n. 22 del 2007 e degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ.. Il titolare di un deposito fiscale che riforniva imbarcazioni di prodotti energetici per la cui accisa era obbligato al pagamento doveva verificare non solo i propri contatori, ma anche i contatori del prodotto a bordo delle imbarcazioni visto che tali contatori avevano rilevanza fiscale e il giudice doveva comunque tenere conto delle prove del processo penale relativo alla medesima condotta tra cui le intercettazioni che provavano il caricamento di quantità difformi di prodotti soggetti ad accisa energetica dal deposito fiscale.

2.1 L'esame delle esposte censure porta all'accoglimento del primo motivo, con assorbimento del secondo.

2.2 Occorre premettere che la direttiva n. 118/2008/CE prevede all'art. 7, par. 4, comma 3, che "la distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in questione deve essere comprovata in un modo che sia ritenuto soddisfacente dalle autorità competenti dello Stato membro nel luogo in cui si è verificata la distruzione totale o la perdita irrimediabile o, quando non è possibile determinare il luogo in cui si è verificata la perdita, nel luogo in cui è stata scoperta" e al comma 4 che "Ogni Stato membro fissa le proprie norme e condizioni per la definizione delle perdite menzionate nel paragrafo 4".

2.3 Inoltre, l' art. 2 , comma 2, del decreto legislativo n. 504 del 1995 prevede che "l'accisa", per quanto sorga al momento della fabbricazione o dell'importazione, diviene "esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato", dovendosi considerare "immissione in consumo (...) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo" (lett. a) (cfr. anche Cass., 14 aprile 2004, n. 7080 , che qualifica le accise come tributi a formazione progressiva).

2.4 L' art. 2 , comma 4, del decreto legislativo n. 504 del 1995 , poi, specifica che sono obbligati al pagamento dell'accisa "il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento o i soggetti nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta" (lett. a), oltrech  "in caso di irregolarit  durante la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, il depositario autorizzato, lo spedite registrato o qualsiasi altro soggetto che ha garantito il pagamento o nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilit  dell'imposta" (lett. b-bis), con la conseguenza che pi  ampio del novero dei soggetti passivi dell'imposta   quello degli obbligati

al pagamento di essa, che rispondono del debito d'imposta, pur non avendone realizzato i fatti generatori, qualora nei loro confronti se ne sia verificata la condizione di esigibilità (cfr. Cass., 5 giugno 2020, n. 10684).

2.5 Come è stato precisato da questa Corte, in tema di accise, il presupposto impositivo è costituito, quanto alla nascita, dalla produzione dei beni colpiti e, quanto all'esigibilità, dalla loro immissione in consumo che, esprimendo l'attitudine economica dei fabbricanti a vendere i prodotti a terzi, si traduce in indice di capacità contributiva rendendo l'imposizione compatibile con l' art. 53 Cost., (Cass., 23 luglio 2020, n. 15712); i soggetti obbligati al pagamento delle accise rispondono del debito d'imposta, pur non avendone realizzato i fatti generatori, qualora nei loro confronti se ne sia verificata la condizione di esigibilità (Cass., 5 giugno 2020, n. 10684) e, nell'ipotesi di svincolo irregolare dal regime sospensivo del prodotto energetico soggetto ad accisa, il concessionario è responsabile in solido con il gestore dell'impianto, salvo prova contraria, da parte del concessionario, del diligente esercizio dei suoi poteri di ispezione e controllo sull'impianto previsti dalla legge (Cass., 5 giugno 2020, n. 10689).

2.6 Ancora, "In tema di accise su prodotti circolanti in regime di sospensione, ai sensi del combinato disposto degli artt. 6 , comma 4, e 7, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 504 del 1995 - da interpretarsi alla luce del principio comunitario di proporzionalità nell'applicazione fattane dalla giurisprudenza unionale -, il garante del pagamento del tributo, qual è il depositario autorizzato mittente o lo spediteiro registrato ovvero, in luogo dei predetti soggetti, volontariamente, il proprietario, il trasportatore o il vettore del prodotto, è tenuto a corrispondere l'imposta, in caso di svincolo irregolare da regime sospensivo, salvo che fornisca la prova di essere completamente estraneo alla condotta degli autori dell'infrazione, anche se non deteneva tale prodotto al momento della commissione dello stesso e non era legato agli autori dell'infrazione da un contratto che li rendeva suoi mandatarî" (Cass., 30 dicembre 2022, n. 38126 ; Cass. 27 dicembre 2019, n. 34487 , pure richiamata dalla difesa erariale).

2.7 Più in particolare, in materia di prodotti sottoposti ad accise, l'esigibilità dell'imposta è sottoposta al regime sospensivo di cui all' art. 1 , comma 2, lett. g), del decreto legislativo n. 504 del 1995 , fino all'immissione in consumo dei prodotti sui quali la stessa grava, assumendo rilievo, ai fini dell'imposizione, l'attitudine economica, dei fabbricanti e produttori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, ovvero al verificarsi di una causa estintiva dell'obbligazione" (Cass., 6 novembre 2013, n. 24912) e l'imposta è esigibile, giusta l' art. 2 , comma 2, del decreto legislativo n. 504 del

1995 , all'atto dell'immissione in consumo ovvero dello svincolo, sia pure irregolare, dal regime di sospensione, che si verifica tanto ove sia riscontrata una deficienza, quanto se sia accertata una eccedenza di prodotto rispetto alle tolleranze ammesse, determinate con norme regolamentari dal Ministero delle Finanze, in quanto tutte le alterazioni quantitative rispetto alle tolleranze ammesse inducono a ritenere che il prodotto sia uscito dal regime sospensivo senza pagamento dell'accisa e, dunque, ogni qualvolta si accerti che un prodotto è uscito da un regime sospensivo senza che l'accisa sia stata assolta, si verifica l'immissione in consumo, che determina l'esigibilità dell'accisa (Cass., 7 dicembre 2016, n. 25126).

2.8 Ciò posto, la sentenza impugnata non è conforme ai principi suesposti, in quanto, ha escluso la sussistenza dell'ammanto segnalato dal comandante dell'imbarcazione rifornita solo sulla base della supposizione che il sistema di misurazione eseguito dalla nave non fosse funzionante, senza effettuare un accertamento effettivo in ordine al presunto mal funzionamento e svalutando la valenza di detta segnalazione (peraltro, prevista specificamente dall'art. 6, comma 4, della determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane n. 158235/RU del 7/10/2010); inoltre, nell'affermare espressamente che l'Amministrazione finanziaria aveva imputato, di fatto, una sorta di responsabilità oggettiva sulla società titolare del deposito del carburante, senza tener conto dei possibili comportamenti elusivi di altri soggetti coinvolti nell'operazione commerciale, la Commissione tributaria regionale ha, nella sostanza, sostenuto (in mancanza di un accertamento in concreto della avvenuta o meno immissione in commercio del carburante, anche a mezzo di svicolo irregolare), che la società appellata, in quanto titolare di un deposito fiscale di prodotti energetici, non era obbligata solidalmente in relazione all'imposta, alle sanzioni, agli interessi e agli altri accessori con il responsabile della irregolare circolazione di quanto fornito; i giudici di merito, invero, dovevano accertare se gli elementi posti a fondamento dell'avviso di accertamento fondavano la prova della illecita immissione in commercio di carburante in esenzione d'imposta, ovvero della irregolarità dello svincolo, presupposto che determinava, per quanto sopra diffusamente rilevato, la conseguente responsabilità solidale del depositario e del contribuente (Cass. 15 marzo 2022, n. 8353). 3. Per le ragioni di cui sopra, va accolto il primo motivo, con assorbimento del secondo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, con assorbimento del secondo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia la causa alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza