Sentenza del 05/08/2024 n. 22041 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia accoglieva l'appello proposto dall' Agenzia delle dogane e dei monopoli, ufficio locale, avverso la sentenza n. 4/1/11 della Commissione tributaria provinciale di Udine che aveva accolto il ricorso della SI.LO.NE. - Sistema logistico nord-est Srl (ora incorporata in Shell Italia Spa) contro l'avviso di pagamento per accise olii minerali 2005-2006.

La CTR osservava in particolare che, trattandosi di svincolo irregolare di prodotti petroliferi (benzina) in regime sospensivo (deposito fiscale), il depositario doveva necessariamente rispondere dell'accisa evasa, non avendo rilievo estintivo di tale obbligazione il fatto illecito di un soggetto terzo (falsificazione della documentazione doganale di trasporto in territorio sloveno al cessionario di tale nazionalità), in quanto la relativa previsione normativa (art. 4, D.Lgs. 540/1995, TUA) prevedeva l' "abbuono" dell'imposta solo in caso di "perdita/distruzione" del prodotto soggetto ad accisa, non in quello, come nella specie in esame, di "sottrazione/svincolo irregolare";

affermava inoltre la non rilevanza dell'esito (archiviazione) del processo penale connesso. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo quattro motivi, poi illustrati con successive memorie.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, che a sua volta ha depositato memorie.

All'udienza pubblica del 23 giugno 2021 la causa è stata rinviata a nuovo ruolo per sollecitare il contraddittorio delle parti e del PM in ordine all'evoluzione della giurisprudenza della Corte UE.

All'udienza del 7 dicembre 2021 questa Corte ha disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea (ordinanza n. 14361/2022, depositata il 6 maggio 2022).

La Corte di giustizia ha pronunciato sentenza in data 7 settembre 2023, in C-323/22.

Motivi della decisione Con il primo motivo -ex art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione dell'art. 4, TUA, come modificato dall' art. 59 , legge 342/2000 , poiché la CTR ha affermato che la fattispecie concreta in giudizio non poteva essere sussunta in quella astratta evocata, trattandosi di un'ipotesi non assimilabile alla "perdita/distruzione" di merce soggetta ad accisa, bensì di "sottrazione/svincolo irregolare" della merce stessa, peraltro negando rilevanza all'archiviazione del processo penale parallelamente

instaurato al procedimento/processo tributario, così ponendosi comunque in contrasto con il principio costituzionale della capacità contributiva.

Con il terzo motivo - ex art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione degli artt. 7 , 2 , 5 , 6 , D.Lgs. 504/1995 in relazione ai principi costituzionali di cui agli artt. 2 , 3 , 53 , Cost., poiché la CTR ha ritenuto che il caso di specie dovesse essere considerato in termini di responsabilità oggettiva del depositario fiscale, fondando erroneamente la sua interpretazione di dette disposizioni del TU accise sulle indicate norme costituzionali.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

Oggetto della specifica contestazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli alla società contribuente, oggi incorporata nella ricorrente, quale depositaria fiscale e dunque responsabile (garante) dell'obbligazione d'accisa, è la mancata prova della consegna dei prodotti medesimi al destinatario sloveno indicato nei prescritti documenti di trasporto, avendo l'autorità doganale di quel Paese attestato la falsità dei timbri di ricezione in tali documenti apposti.

Tale fattispecie è senz'altro sussumibile nell'ipotesi dello "svincolo irregolare", così inegenerandosene -in astratto- la responsabilità della SI.LO.NE., poi Shell, ora KRI, appunto quale depositario del prodotto in regime sospensivo (art. 6, TUA;

in conformità all' art. 6 , n. 1, direttiva 92/12/CE , applicabile nel caso di specie, essendo i fatti verificatisi il 22 agosto 2005 ed il 30 giugno 2006; v. in questo senso, Corte di giustizia UE, C-325/99, G. van de Water).

Ciò posto in fatto, va rilevato in diritto che in base all' art. 14 della direttiva n. 92/12, applicabile all'epoca dei fatti "Il depositario 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".

Le disposizioni legislative interne attuative che si correlano direttamente a tale parte della direttiva de qua, nella versione applicabile ratione temporis, sono le seguenti:

- l'art. 4, comma 1, TUA, che dispone "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 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 decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile ai sensi dell' articolo 648 del codice di procedura penale. In tal caso resta altresì sospesa la procedura di riscossione

dell'imposta sul valore aggiunto gravante sulle accise stesse. 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";

- l'art. 2, commi 1-4, TUA, che dispone "Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o della importazione. 2. L'accisa È esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche: a) l'ammanco in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4; b) lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo;

c) la fabbricazione o l'importazione, anche irregolare, avvenuta al di fuori di un regime sospensivo"; "È obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta. Per i prodotti di importazione il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è individuato in base alla normativa doganale";

- l'art. 7, comma 1, che dispone "In caso di irregolarità o di infrazione, per la quale non sia previsto un abbuono d'imposta ai sensi dell'articolo 4, commessa nel corso della circolazione di prodotti in regime sospensivo, si applicano, salvo quanto previsto per l'esercizio dell'azione penale se i fatti addebitati costituiscono reato, le seguenti disposizioni: a) l'accisa è corrisposta dalla persona fisica o giuridica che si è resa garante per il trasporto; b) l'accisa è riscossa in Italia se l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa nel territorio dello Stato; c) se l'irregolarità o l'infrazione è accertata nel territorio dello Stato e non è possibile stabilire il luogo in cui è stata effettivamente commessa, essa si presume commessa nel territorio dello Stato; d) se i prodotti spediti dal territorio dello Stato non giungono a destinazione in un altro Stato membro e non è possibile stabilire il luogo in cui sono stati immessi in consumo, l'irregolarità o l'infrazione si considera commessa nel territorio dello Stato e si procede alla riscossione dei diritti di accisa con l'aliquota in vigore alla data di spedizione dei prodotti, salvo che, nel termine di quattro mesi dalla data di spedizione, non venga fornita la prova della regolarità dell'operazione ovvero la prova che l'irregolarità o l'infrazione è stata effettivamente commessa fuori dal territorio dello Stato".

Nell'interpretare la normativa interna alla luce di quella unionale, questa Corte, nella giurisprudenza più recente, ha stabilito che il furto del prodotto ad opera di terzi e senza coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo di per sé non esime dal pagamento dell'imposta, che resta abbuonata solo nell'ipotesi di dispersione o distruzione del prodotto, con onere probatorio a carico del contribuente (Cass. nn. 25990/13 ; 27825/13 ; 28377/13 ; 6398/14 ; 16966/16 ; 4453/20).

Il presupposto dell'imposizione, si è affermato, nel caso delle accise è infatti l'immissione in consumo, la quale evidenzia la capacità contributiva dei fabbricanti o degli importatori (vedi, da ultimo, Cass. n. 10684/20).

Sicché, si è argomentato, è nel caso della distruzione o della dispersione che l'immissione in consumo resta impedita, mentre 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.

Si è, peraltro, sviluppato nella giurisprudenza di questa Corte un altro orientamento, secondo il quale la novella dell' art. 4 del D.Lgs. n. 504/95 va esaminata in combinazione con l'art. 1, lett. g), del medesimo testo unico.

Orbene, tale disposizione legislativa nel definire come regime sospensivo il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa fino al momento dell'esigibilità dell'accisa, o del verificarsi di una causa estintiva del debito d'imposta, ancora il momento dell'esigibilità, alternativamente, all'immissione in consumo oppure al verificarsi di una causa estintiva.

Le ipotesi contemplate dall' art. 4 del D.Lgs. n. 504/95 , compreso il furto, costituirebbero dunque cause di estinzione dell'obbligazione:

il termine abbuono dell'imposta è difatti del tutto equivalente all'espressione estinzione dell'obbligazione tributaria, al netto dell'a-tecnicità della formulazione normativa.

Coerentemente, d'altronde, a norma dell'art. 2, comma 2, lettera a) del testo unico in questione, nei casi di ammanco previsti dall'art. 4 - e alle condizioni da tale norma fissate- non si ha immissione in consumo, il che implica la non esigibilità definitiva dell'imposta e quindi l'estinzione della relativa obbligazione. Per conseguenza, si è sottolineato, il comma 2 dell'art. 2 contempla casi di assimilazione all'immissione in consumo, che si traducono in fictiones iuris dell'immissione in consumo, utili a rendere esigibili le accise, e casi di estinzione dell'obbligazione nonostante l'immissione in consumo, come avverrebbe, appunto, per l'ipotesi del furto (v. Cass. nn. 24912 e 24913 /13).

Nello stesso senso sostanzialmente si colloca l'indirizzo in base al quale 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 dall' art. 59 della L. n. 342/00 , 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 suo verificarsi; ipotesi, quest'ultima, che si verifica quando, senza il comportamento gravemente colposo dell'obbligato, il reato non si sarebbe verificato o si sarebbe verificato in modo diverso (v. Cass. nn. 9787/10 e n. 9279/13).

La lettura dell' art. 4 del D.Lgs. n. 504/95 in base a questo secondo orientamento ha risentito dell'evoluzione della nozione del fortuito e della progressiva identificazione del caso fortuito e della forza maggiore con la causa non imputabile.

Per conseguenza, si è evidenziato, chi esercita una qualsiasi attività professionale deve adottare le cautele ad essa consone, in quanto conosce o può conoscere i rischi tipici della sua sfera professionale, di modo che deve porre in essere i mezzi idonei alla loro eliminazione.

Ciò non implica, tuttavia, una sua indiscriminata responsabilità per ogni rischio.

La causa estranea si riconduce così alla causa non imputabile; e la causa non imputabile viene ad abbracciare le due nozioni di caso fortuito e di forza maggiore: causa non imputabile è l'evento di cui il debitore non deve rispondere; fortuito è lo specifico, tipico evento liberatorio estraneo alla sfera di attività delle parti (coerente, nella giurisprudenza civile, Cass. n. 11526/17 , che, finanche in tema di responsabilità ex art. 2051 c.c., punta sull'obbligo, incombente sul danneggiato, di tenere un comportamento di cautela correlato alla situazione di rischio percepibile con l'ordinaria diligenza);

la forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta, ma si estende a condotte non ascrivibili, direttamente o indirettamente, al soggetto obbligato, che si sia attivato con l'adozione di tutte le precauzioni del caso (cfr. Cass., sez. un., n. 8094/20 , con riguardo al mutamento della maggioranza del consiglio comunale e al rifiuto della nuova amministrazione di dare seguito alla convenzione di lottizzazione stipulata dalla precedente amministrazione).

Questa ricostruzione, tuttavia, per quanto coerente con le categorie dell'ordinamento interno, è stata in realtà superata dalla giurisprudenza unionale più recente.

La Corte di giustizia, con riguardo alla direttiva n. 92/12, ha difatti stabilito che la responsabilità del depositario autorizzato è proprio "di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica..." (Corte giust. 24 febbraio 2021, causa C-95/19, Soc. Silcompa, punto 52).

Difatti, ha argomentato quella Corte, il legislatore dell'Unione ha conferito un ruolo centrale al depositario autorizzato (v., in tal senso, Corte giust. 2 giugno 2016, causa C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, punti 31 e 32), in virtù del quale il regime di responsabilità nell'ambito della procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e sottoposti a un regime sospensivo si traduce in un regime di responsabilità per tutti i rischi inerenti a tale circolazione.

Soltanto in relazione a responsabilità diverse da quella concernente il pagamento dei diritti di accisa, il depositario autorizzato può sottrarvisi provando di aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a essere partecipe di un'evasione fiscale: è in questo caso, estraneo e ulteriore all'ipotesi di responsabilità per il pagamento dei diritti di accisa, che la giurisprudenza unionale (Corte giust. in causa C-81/15, cit., a proposito di sanzioni scaturenti da attività di contrabbando) ha disposto che occorre considerare che detta responsabilità aggravata del depositario autorizzato implica che costui possa essere dichiarato responsabile in solido per il pagamento delle somme corrispondenti alle sanzioni pecuniarie inflitte, anche se l'atto di contrabbando è stato commesso da persone con cui egli non ha scelto di collaborare e che essa dà origine, de facto, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva, che deve essere considerata come sproporzionata.

È in questa cornice, quindi, che va inquadrata la nozione di forza maggiore che la Corte di giustizia (con la sentenza 18 dicembre 2007, causa C-314/06, Société Pipeline Méditerranée et Rhone (SPMR)) riferisce a circostanze estranee al depositario autorizzato, anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso da parte sua, che possono anche oggettivamente sfuggire al suo

controllo o situarsi al di fuori del suo ambito di responsabilità. In ambito contiguo, d'altronde, anche con riguardo ai bolli fiscali, si è stabilito che né la direttiva del Consiglio n. 92/12/CEE , né 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 del tabacco, 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 perdita di bolli fiscali sul loro acquirente (Corte giust. 15 giugno 2006, causa C-494/04, Heintz van Landewijck SARL).

E questa Corte, in applicazione di tale giurisprudenza, ha specificato che, in caso di sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti (nella specie alcolici) soggetti a tassazione, non è configurabile l'immissione in consumo, con conseguente inesigibilità dell'imposta, trattandosi di beni ancora commercializzabili e, quindi, potendo ancora sorgere il presupposto impositivo. Sicché ai fini dell'inesigibilità dell'imposta non è sufficiente provare la sola sottrazione dei contrassegni fiscali prima della loro apposizione sui prodotti soggetti a tassazione, dovendosi provare altresì l'avvenuta distruzione degli stessi oppure la loro definitiva inutilizzabilità e, quindi, l'impossibilità del loro utilizzo (Cass. nn. 420/20 ; n. 15975/21).

Il legislatore dell'Unione ha quindi progressivamente affinato un quadro sistematico coerente, al centro del quale campeggia la responsabilità del detentore dei beni soggetti ad accisa.

Sicché dapprima la giurisprudenza della Corte di giustizia ha definito portata e obblighi dei debitori dell'accisa in relazione alla direttiva n. 92/12/CE e, poi, il legislatore ha provveduto ad esplicitarli.

Così, l'art. 8, paragrafo 1, lett. b), e l'art. 33, par. 3, della direttiva n. 2008/118 , pur non contenendo alcuna definizione espressa della nozione di "detenzione", non richiedono che il detentore sia titolare di un diritto o abbia un qualsivoglia interesse sui prodotti da essa detenuti né che sia consapevole o avrebbe dovuto ragionevolmente essere consapevole dell'esigibilità dell'accisa. Per conseguenza, ha stabilito la Corte di giustizia, l'art. 33, par. 3, deve essere interpretato nel senso 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, ai sensi di tale disposizione, 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. 10 giugno 2021, causa C-279/19, WR).

E, da ultimo, la direttiva n. 2020/262 , premesso, col considerando 7, che "Poiché 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 definitivamente chiarito (art. 6, par. 5 e 6) 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 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".

Peraltro questa Corte, con la citata ordinanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, ha inteso fugare ogni dubbio che potesse ragionevolmente essere prospettato, anche in considerazione della non sovrapponibilità al caso di specie della sentenza 24 marzo 2022, C-711/20, TanQuid Polska sp. z.o.o. (letta in continuità con la sentenza Silcompa) della Corte medesima.

Ma la risposta data dai giudici lussemburghesi è stata netta e dirimente:

"L' articolo 14 , paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, dev'essere interpretato nel senso che: l'abbuono d'imposta ivi previsto non si applica al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto ad un atto illecito, nemmeno qualora il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, imputabile esclusivamente a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta".

Queste le spiegazioni, argomentazioni e conclusioni:

"46. Secondo una giurisprudenza costante, i termini di una disposizione del diritto dell'Unione che non contenga alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del proprio significato e della propria portata devono di norma essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme, da effettuarsi conformemente al loro significato abituale nel linguaggio corrente, tenendo conto del contesto in cui essi sono utilizzati e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essi fanno parte (v., in tal senso, sentenze del 10 giugno 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole), C-279/19, EU:C:2021:473, punto 23nonché giurisprudenza ivi citata).

47. Dalla formulazione dell' articolo 14 , paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 risulta che il depositario è esonerato quando sono soddisfatte due condizioni. Infatti, quest'ultimo deve dimostrare, in primo luogo, l'esistenza di una "perdita" verificatasi durante il regime sospensivo e, in secondo luogo, che tale "perdita" è imputabile a caso fortuito o forza maggiore.

48. Conformemente al significato abituale del termine "perdita" nel linguaggio corrente, la perdita subita dal depositario autorizzato rinvia al fatto di essere privato, in tutto o in parte, di un bene di cui quest'ultimo aveva il godimento o il possesso. Ne consegue che costituisce una "perdita" ai sensi di tale articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, la scomparsa di un prodotto nel corso della sua produzione, trasformazione, detenzione o circolazione.

49. Poiché l'abbuono d'imposta previsto dall' articolo 14 , paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 92/12 è distinto da quello previsto dal primo periodo di tale paragrafo, il primo abbuono non può essere interpretato in modo estensivo (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhone, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 43).

Inoltre, l'abbuono previsto all' articolo 14 , paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 per le perdite imputabili a caso fortuito o di forza maggiore costituisce una deroga alla regola generale, che deve quindi essere oggetto di un'interpretazione restrittiva (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhone, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 30).

50. Pertanto, la scomparsa di un prodotto che si trovi in regime sospensivo non può che significare impossibilità materiale per tale prodotto di essere immesso in consumo, o di entrare nel circuito commerciale dell'Unione.

51. Orbene, un prodotto che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, viene svincolato in modo irregolare dal regime sospensivo rimane comunque nel circuito commerciale dell'Unione.

52. Pertanto, un siffatto svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto soggetto ad accisa non soddisfa la prima delle due condizioni cumulative citate al punto 47 della presente sentenza affinché al depositario autorizzato sia concessa un'esenzione dal pagamento dell'imposta.

53. Pertanto, in assenza di "perdita", un abbuono d'imposta ai sensi dell' articolo 14 , paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 non può essere concesso al depositario autorizzato in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo, nemmeno qualora tale svincolo derivi da un atto illecito imputabile esclusivamente a un terzo e tale depositario nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

54. L'interpretazione di tale disposizione e corroborata sia dal contesto in cui essa si inserisce sia dagli obiettivi perseguiti dalla direttiva 92/12.

55. In particolare, dall'economia della direttiva 92/12 e segnatamente dall'articolo 13, dall'articolo 15, paragrafi 3 e 4, nonché dall'articolo 20, paragrafo 1, della stessa risulta che il legislatore ha conferito al depositario autorizzato un ruolo centrale nella procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e posti in regime di sospensione (sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punto 31).

56. Tale depositario, nella sua qualità di persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro a produrre, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo nell'esercizio della sua attività professionale, è, di conseguenza, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione, che determini l'esigibilità di tali diritti, sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Tale responsabilità è, inoltre, di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 52).

57. Peraltro, come risulta dal primo e dal quarto considerando della direttiva 92/12, uno degli obiettivi perseguiti da quest'ultima consiste nell'assicurare che l'esigibilità delle accise sia

identica in tutti gli Stati membri ai fini del buon funzionamento del mercato interno, il quale implica la libera circolazione delle merci, comprese quelle soggette ad accisa. Inoltre, tra tali obiettivi figura anche la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi (v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevoli C-279/19, EU:C:2021:473, punto 31).

58. Orbene, un'interpretazione della nozione di "perdita", ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, di tale direttiva, come includente lo svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto soggetto ad accisa, non sarebbe conforme agli obiettivi ricordati al punto precedente della presente sentenza. Infatti, da un lato, una simile interpretazione indebolirebbe il carattere oggettivo della responsabilità conferita al depositario da detta direttiva nell'ambito del regime sospensivo e, pertanto, il ruolo centrale di quest'ultimo al fine di garantire l'esigibilità delle accise e, in definitiva, la libera circolazione delle merci soggette ad accisa.

D'altro lato, un tale indebolimento comprometterebbe anche l'obiettivo di lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli abusi rendendo più difficile in pratica la riscossione delle accise presso tale depositario in caso di irregolarità o di infrazione (v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole), C-279/19, EU:C:2021:473, punto 34).

59. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l' articolo 14 , paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che l'abbuono d'imposta ivi previsto non si applica al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, nemmeno qualora il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, imputabile esclusivamente a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta".

Chiara dunque ed inequivocabile l'affermazione che in casi, quali quello di specie, la responsabilità fiscale del depositario di prodotti in regime di sospensione di accisa ha natura "oggettiva" e non derogabile, se non appunto nel caso di "perdita" fisica del prodotto stesso e quindi di materiale impossibilità che lo stesso venga immesso nel consumo unionale.

Nel caso in esame, allora, la norma interna va interpretata in modo conforme a quella unionale, che risponde, si è visto, a un quadro sistematico coerente; il che conduce ad escludere che di per sé lo stesso furto esoneri il soggetto passivo dal pagamento dei diritti di accisa, anche se questi risulti del tutto estraneo alla condotta dei terzi, qualora non abbia determinato la distruzione o la perdita irrimediabile dei prodotti.

Una tale interpretazione risulta comunque vincolata, per il principio di primazia del diritto dell'Unione, non ravvisandosi la sussistenza di "controlimiti".

In particolare, non si pone, d'altronde, in frizione col principio di uguaglianza stabilito dall' art. 3 Cost., né con quello di capacità contributiva fissato dall' art. 53 Cost.

La Corte costituzionale, difatti, ha già avuto occasione di escludere, con riguardo all'art. 37, t. u. 23 gennaio 1973, n. 43, interpretato autenticamente dall'art. 23-ter del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693 convertito con L. 22 dicembre 1980, n. 891 , la violazione dell' art. 3 cost., nella parte in cui dispone che l'obbligazione tributaria doganale è esclusa solo nel caso di perdita della merce, da intendere come dispersione e non come sottrazione della disponibilità della cosa; e, quanto al principio di capacità contributiva, ha rimarcato 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. Sicché 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, ad escluderne la sussistenza.

Conseguentemente risulta del tutto irrilevante che in concreto il contribuente consegua o no l'utilità sperata, restando inalterato, per quanto si è detto, il rapporto tributario.

Le considerazioni in diritto che precedono rendono irrilevanti, quindi inammissibili le censure articolata con il secondo e con il quarto mezzo - ex art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. -, recanti, rispettivamente, la critica della sentenza impugnata per omessa motivazione in ordine agli atti ed agli esiti (archiviazione) del parallelo processo penale e per omessa valorizzazione dei riscontri documentali circa la consegna dei prodotti al destinatario sloveno, trattandosi di punti non decisivi, poiché superati sul piano del diritto applicabile secondo interpretazione "conforme".

In conclusione il ricorso va rigettato.

Stante l'evoluzione progressiva della giurisprudenza interna ed unionale in ordine alla questione centrale del giudizio ossia quella dell'applicabilità dell' "abbuono", le spese possono essere compensate.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater del D.P.R. 115 del 2002 , dà atto 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 il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza