



14361.22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Biagio Virgilio Presidente -

Enrico Manzon Consigliere Rel. -

Giuseppe Fuochi Consigliere -

Tinarelli

Angelina-Maria Consigliere -

Perrino

Giacomo Maria Consigliere -

Nonno

Oggetto:
accise olii minerali -
svincolo irregolare -
responsabilità del
depositario fiscale -
rinvio pregiudiziale ex
art. 267 TFUE

R.G.N. 25934/2012

Cron. 14361

UP - 07/12/2021

6174-cc1
2021
ha pronunciato la seguente

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n. 25934/2012 R.G. proposto da

(omissis) ora (omissis), quale incorporante della (omissis) -

(omissis) in persona del legale rappresentante

pro tempore, rappresentata e difesa dagli avvocati (omissis)

(omissis) con domicilio eletto in (omissis)

(omissis) , presso lo studio dell'avv.(omissis)

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia n. 84/11/12, depositata il 6 luglio 2012.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 dicembre 2021 dal Consigliere Enrico Manzoni;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Mauro Vitiello, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso;

udita l'avv. (omissis)

FATTI DI CAUSA

1. La società (omissis) ha impugnato l'avviso di pagamento per recupero di accisa su prodotti petroliferi in relazione a 161 spedizioni in regime di sospensione di imposta effettuate tra il 22 agosto 2005 ed il 30 giugno 2006 con destinataria la società (omissis), operatore registrato.

2. L'azione recuperatoria dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli derivava dall'accertamento della falsità delle attestazioni riportate sul retro degli esemplari n. 3 dei DAA (documenti amministrativi di accompagnamento), in base alle informazioni in tal senso fornite in sede di assistenza amministrativa fiscale dall'Autorità doganale (omissis)

3. Il procedimento penale parallelamente avviato si concludeva con decreto di archiviazione dell'A.G. territorialmente competente.

4. La Commissione tributaria provinciale di Udine accoglieva il ricorso della società contribuente; l'Ente impositore proponeva appello; la Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia lo accoglieva, osservando in particolare che, trattandosi di svincolo irregolare di prodotti petroliferi (benzina/gasolio) 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 (omissis) al cessionario di tale nazionalità), in quanto la relativa previsione

normativa (art. 4, d.lgs. 504/1995, 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.

5. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo tre motivi; ha resistito con controricorso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Le parti hanno successivamente depositato memorie illustrative, anche con riguardo alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, per questo aspetto seguendo l'invito al contraddittorio di questa Corte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

6. La decisione del giudice tributario di appello è stata impugnata per i seguenti motivi:

-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, non trattandosi di un'ipotesi 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 comunque ponendosi in contrasto con il principio costituzionale (italiano) della capacità contributiva (art. 53, Cost.);

-con il secondo motivo –ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.- la ricorrente si duole dell'omessa motivazione in ordine alla documentazione riveniente dal parallelo processo penale, conclusosi con decreto di archiviazione;

-con il terzo motivo la ricorrente denuncia, per un verso –ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- 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 la sua -errata- interpretazione di dette disposizioni del TU accise sulle indicate disposizioni della Costituzione; per altro verso -ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.- l'omessa motivazione in ordine ai plurimi riscontri documentali relativi all'attestazione di ricezione delle merci in contesto della (omissis) d.o.o.

7. Il primo ed il terzo motivo (primo profilo) implicano a giudizio di questa Corte la valutazione della compatibilità unionale della normativa e della giurisprudenza nazionale italiane, anche in rapporto alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, con riguardo all' "abbuono" dell'accisa (*id est*: estinzione dell'obbligazione d'imposta) in caso di svincolo irregolare di prodotti in regime di sospensione di tale tributo, dovuto al fatto di un soggetto terzo (nel caso in esame: falsificazione dei documenti relativi alla circolazione infracomunitaria).

Il diritto dell'Unione

8. In ragione del momento di verifica dei fatti oggetto del giudizio (22 agosto 2005/30 giugno 2006) trova applicazione la direttiva del 25 febbraio 1992, 92/12/CEE del Consiglio, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

9. Assumono rilievo in particolare:

-Articolo 6 «*L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo o della constatazione degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3. Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa: a) lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo*»;

-Articolo 14 «*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».

Il diritto nazionale

10. Le disposizioni attuative interne di detta direttiva, nel testo applicabile temporalmente, sono le seguenti:

-l'art. 2, commi 1, 2, 4, d.lgs. 504/1995, che dispone «1. 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'ammacco 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... 4. E' 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. 4, comma 1, d.lgs. 504/1995, 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, e' concesso l'abbuono dell'imposta a favore del soggetto passivo e si procede all'eventuale recupero nei confronti dell'effettivo responsabile»;

-l'art. 7, comma 1, d.lgs. 504/95, 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».

La giurisprudenza nazionale rilevante

11. Nella sua più recente giurisprudenza questa Corte, interpretando le citate norme unionali ed interne, ha stabilito che la sottrazione del prodotto ad opera di terzi (furto o rapina) 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 stesso, con onere probatorio a carico del contribuente (Cass. nn. 25990/13; 27825/13; 28377/13; 6398/14; 16966/16; 4453/20); in termini ancora più rigorosi si è affermato che il furto/la rapina non possono mai avere quale effetto l'abbuono dell'imposta, poiché tale causa estintiva dell'obbligazione tributaria si riferisce ad alcune fattispecie di ammanchi e non già allo svincolo irregolare dal regime sospensivo, appunto determinato da detti fatti illeciti di terzi (Cass. nn. 16966/16; 26419/17; 6949/22; 8820/22).

12. Questo indirizzo ermeneutico si fonda, per un verso, sulla considerazione che il presupposto dell'imposizione è l'immissione in consumo, quale indice di emersione della capacità contributiva dei fabbricanti o degli importatori (vedi, da ultimo, Cass. n. 10684/20), per altro verso, nell'affermazione che è soltanto 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.

13. Deve dunque allo stato considerarsi superato il diverso orientamento che dava invece rilevanza ai fini dell' "abbuono d'imposta" (*id est*: estinzione dell'obbligazione tributaria) l'assenza di colpevolezza (dolo/colpa) del depositario fiscale, garante del pagamento dell'accise (in tal senso, Cass. nn. 9787/10, 9279, 24912 e 24913/13).

14. Vi è tuttavia da rilevare che, in una fattispecie concreta analoga a quella oggetto del presente giudizio (elemento comune:

falsificazione della documentazione doganale), si è altresì affermato più di recente che, in applicazione del principio giurisprudenziale unionale di proporzionalità, il depositario autorizzato del prodotto assoggettato ad accise non risponde quale garante del suo pagamento, qualora dimostri e sia stato ufficialmente accertato che lo svincolo irregolare del prodotto è dipeso da un fatto illecito di terzi rispetto al quale egli è totalmente estraneo (Cass. n. 34487/2019).

La giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea rilevante

15. La Corte di giustizia, con riguardo alla direttiva n. 92/12, ha statuito che la responsabilità del depositario autorizzato è *«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, *Silcompa*, punto 52).

16. Tale arresto giurisprudenziale si fonda sul rilievo che il legislatore dell'Unione ha conferito un ruolo centrale a tale soggetto imprenditoriale (v., in tal senso, Corte giust. 2 giugno 2016, causa C-81/15, *Kapnoviomichania Karelia*, punti 31 e 32), che pertanto nell'ambito della circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e sottoposti a un regime sospensivo è gravato di una responsabilità *per tutti i rischi* inerenti alla circolazione medesima. Dunque ad una responsabilità di tipo oggettivo (così, Corte giust., *Silcompa*, cit., punto 52).

17. Tuttavia, in relazione alla responsabilità solidale del depositario/garante per il pagamento di somma pari alle sanzioni pecuniarie in caso di svincolo irregolare di prodotti assoggettati ad accisa, la sentenza in causa C-81/15, *Kapnoviomichania Karelia*, ha anche affermato che contrasta con i principi generali del diritto dell'Unione europea, in particolare i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, una normativa nazionale che non consenta allo

stesso di provare a fini esimenti la propria totale estraneità al fatto illecito (punto 54 e dispositivo).

18. Inoltre la sentenza 12 dicembre 2002, in causa C-395/00, *Distillerie Fratelli Cipriani spa* (anch'essa riguardante un caso di frode mediante contraffazione dei timbri apposti sul DAA), con l'affermazione dell'invalidità dell'art. 20, n. 3 della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, che prevedeva il termine di quattro mesi al depositario autorizzato per provare la regolarità di un'operazione a fronte delle contestazioni dell'Autorità fiscale, implicitamente presuppone che tale difesa potenzialmente abbia un'effettiva efficacia scriminante della correlativa obbligazione di garanzia.

19. Ed ancora con la sentenza 21 febbraio 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co*, la Corte di giustizia -sia pure in materia di IVA- sulla scorta della sua consolidata giurisprudenza (punto 18) ha rilevato che l'attuazione nazionale delle direttive unionali deve sempre rispettare i principi generali del diritto dell'Unione ed in particolare quelli di certezza del diritto, di proporzionalità, di tutela del legittimo affidamento, sicché ne ha in concreto statuito che il rispetto di tali principi implica che non debba rispondere del pagamento di detta imposta il soggetto passivo che nel realizzare operazioni esenti (esportazione) sia stato impossibilitato a rendersi conto, nonostante l'impiego della diligenza di un «*commerciante avveduto*», che non sussistevano le condizioni dell'esenzione «*a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente*» (punti 27-29 e dispositivo).

20. In senso sostanzialmente conforme la stessa Corte di giustizia dell'Unione europea si è espressa in un analogo caso di esenzione dell'IVA all'importazione per destinazione ad altro Stato membro, secondo la previsione di cui all'art. 143, paragrafo 1, lett. d), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/69, affermando che tale trattamento impositivo debba

comunque spettare «..all'importatore di buona fede, qualora le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva non siano soddisfatte a causa di un'evasione fiscale commessa dall'acquirente, a meno che non sia accertato che l'importatore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la sua partecipazione a tale evasione» (sentenza del 20 giugno 2018, C-108/2017, *Enteco Balti UAB*, punto 100 e dispositivo n. 4; per la motivazione e riferimenti giurisprudenziali della Corte medesima, v. punto 97).

Le ragioni del rinvio pregiudiziale

21. L'esposto contesto normativo e giurisprudenziale, unionale ed interno, inducono a questa Corte un dubbio interpretativo circa l'esatta portata delle previsioni di "abbuono" dell'accisa in caso di perdita/distruzione del prodotto svincolato irregolarmente, con particolare riguardo alla possibilità della "prova liberatoria" da parte del depositario autorizzato garante del pagamento dell'imposta e quindi, in ultima analisi, alla sfera di applicazione dei concetti di «caso fortuito» e «forza maggiore con particolare riguardo all'ipotesi del fatto illecito di un soggetto terzo che possa ingenerare un affidamento legittimo ed incolpevole del depositario autorizzato medesimo (norme specificamente e direttamente implicate: art. 14, primo periodo, direttiva 92/12/CEE; art. 4, comma 1, d.lgs. 504/1995).

22. Per un verso infatti la giurisprudenza, della Corte di giustizia e di questa stessa Corte, sembra orientata ad affermare la totale irrilevanza scriminante dell'obbligazione tributaria in questione del fatto doloso del terzo; per altro verso altra giurisprudenza unionale e nazionale di legittimità inducono ad affermarne di contro l'efficacia, nei casi di frode per contraffazione della documentazione doganale qualora sia accertata la totale estraneità del depositario

garante, quindi la sussistenza di un suo incolpevole affidamento circa la regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

23. Tali dubbi non possono peraltro considerarsi risolti dalla sentenza del 24 marzo 2022, C-711/20, *TanQuid Polska sp. z.o.o.*, della Corte di giustizia.


Anzitutto deve rilevarsi che il caso concreto affrontato in tale pronuncia è -sostanzialmente- diverso da quello all'esame di questa Corte. Nel primo infatti il destinatario "formale" degli olii minerali circolanti in regime di sospensione dell'accisa (società di diritto ceco, indicata nei prescritti documenti di trasporto), ha negato di averli mai ricevuti, mentre nel secondo è accaduto esattamente il contrario, tanto che, come detto, il destinatario "formale" dei prodotti ha addirittura restituito la terza copia del documento di trasporto, con ciò appunto ingenerando l'affidamento della depositaria fiscale circa il fatto che i prodotti stessi fossero giunti alla destinazione prestabilita. Quindi nei due casi la contraffazione dei timbri doganali assume evidentemente una rilevanza diversa.

L'affermazione di continuità con la sentenza *Silcompa*, contenuta nella citata recente pronuncia della Corte europea (v. punti 43-44-48), va dunque rapportata al diverso contesto fattuale oggetto della medesima ed inoltre risulta significativamente temperata dall'ulteriore considerazione che «*..la responsabilità del depositario autorizzato speditore viene meno solo con la prova della presa in carico dei prodotti da parte del destinatario, in particolare con il documento di accompagnamento di cui all'art. 18 di tale direttiva (direttiva 92/12, ndr), alle condizioni stabilite dall'art. 19 della stessa*». Tale affermazione della Corte di giustizia lascia quindi intatto il dubbio interpretativo del diritto dell'Unione in relazione al caso oggetto del giudizio avanti questa Corte.

La questione pregiudiziale

24. Quale giudice di ultima istanza, nutrendosi il dubbio interpretativo esposto sopra, previa sospensione del giudizio, questa Corte intende pertanto sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 267 del TFUE, la seguente questione:

«Se l'art. 14, primo periodo, della direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 debba essere interpretato nel senso che, in caso di svincolo irregolare del prodotto soggetto ad accisa, la responsabilità del depositario garante del pagamento dell'imposta sia di tipo oggettivo, senza alcuna possibilità di discarico dall'obbligazione e dalle somme corrispondenti alle correlative sanzioni, anche qualora detto svincolo dipenda da un fatto illecito - esclusivamente- imputabile ad un soggetto terzo, ovvero possa essere interpretato nel senso che l'abbuono dell'imposta e delle sanzioni correlative vada riconosciuto -quale caso fortuito ovvero forza maggiore- al depositario garante che risulti non solo del tutto estraneo al fatto illecito del terzo, ma anche legittimamente ed incolpevolmente affidato in ordine alla regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta».



PQM

La Corte,

visto l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, chiede alla Corte di giustizia dell'Unione europea di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla questione di interpretazione del diritto dell'Unione come indicata nella motivazione.

Visto l'art. 295, cod. proc. civ., dispone la sospensione del giudizio e dispone altresì che copia della presente ordinanza sia trasmessa alla cancelleria della Corte di giustizia con le modalità previste dal par. 23 della Raccomandazione 2019/C 380/01, pubblicata sulla GUUE dell' 8/11/2019.

Dispone altresì l'invio di copia del fascicolo della causa (sentenza impugnata, ricorso, controricorso, memorie difensive delle parti) ai sensi dell'art. 24 della medesima Raccomandazione.

Così deciso in Roma, 7 dicembre 2021

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 06 MAG. 2022

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella Panacchia



Il Presidente

Biagio Virgilio

