

**Cass. civ. Sez. V, 23-04-2010, n. 9787**

*L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 59 - D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 4*

In tema di accise, il soggetto obbligato, per poter ottenere l'abbuono dell'imposta, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 504 del 1995 (nel testo modificato dall'art. 59 della legge n. 342 del 2000), in riferimento alla perdita o alla distruzione di prodotti in sospensione d'imposta in conseguenza di un reato commesso da terzi, non può limitarsi 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.

(In applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva escluso l'abbuono – con riferimento ad un furto di oltre 90 mila litri di alcool etilico anidro stoccato in sospensione d'accisa - ritenendo insufficiente l'esibizione del decreto di archiviazione emesso dal Gip, per essere il reato stato commesso da ignoti, in presenza di gravi negligenze nell'adempimento degli obblighi di vigilanza da parte del soggetto obbligato). (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Parma, 24/01/2008) Sez. V, sent. n. 9787 del 23-04-2010 (ud. del 12-03-2010), ... S.p.A. c. Agenzia Dogane (rv. 612648)

#### SENTENZA

**Cassazione Civile Sez. V, Sent. n. 9787 del 23-04-2010 (ud. del 12-03-2010) (rv. 612648)**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MIANI CANEVARI Fabrizio - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - rel. Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. BOTTA Raffaele – Consigliere

Dott. BERTUZZI Mario - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 10629/08 R.G. proposto da:

... S.p.A., in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in Roma, via ..., presso lo Studio ..., rappresentata e difesa dagli Avvocati ... per procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro Agenzia delle dogane, in persona del Direttore p.t., domiciliato in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che lo rappresenta e difende secondo la legge;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 174/21/07 della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna - Sezione staccata di Parma, depositata il 24.1.2008, notificata in data 11.2.2008.

Udita a relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 12 marzo 2010 dal relatore Cons. Dott. ...;

Uditi, per la ricorrente, l'Avvocato ... e, per l'Agenzia controricorrente, l'Avvocato dello Stato ...;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ..., che ha chiesto rimettersi gli atti alle Sezioni Unite di questa Corte suprema, su questione di particolare importanza o, in subordine, l'accoglimento del ricorso.

### **Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

#### **1.- Dati del processo.**

**1.1.-** ... S.p.A. ricorre, con due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe che - accogliendo l'appello proposto dall'agenzia delle dogane, ufficio di Reggio Emilia (e dichiarando assorbito quello incidentale della contribuente, relativo alla compensazione delle spese di lite disposta in primo grado) - riforma la sentenza n. 107/1/2005 della commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, che aveva accolto, previa riunione, i ricorsi di essa contribuente avverso gli avvisi di pagamento emessi il 20 ed il 28.4.2005, del rispettivo importo di Euro 616.955,59 e di Euro 59.871,74, somme pretese dall'ufficio a titolo di accise e interessi in conseguenza dell'avvenuta sottrazione, per furto ad opera d'ignoti, di merce (alcool etilico industriale) giacente nel deposito fiscale della ditta, in sospensione d'imposta.

**1.2.-** L'agenzia delle dogane resiste mediante controricorso.

Entrambe le parti hanno presentato memorie illustrative.

#### **2.- Motivi del ricorso.**

**2.1.-** Col primo motivo di censura la ditta ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n.

504, art. 4, comma 1, (T.U. delle disposizioni in materia d'imposte sulla produzione e sui consumi), per avere la commissione regionale ritenuto necessaria - per la sussistenza del diritto all'abbuono dell'imposta, e nonostante l'avvenuta archiviazione della notizia di reato per esserne rimasti ignoti gli autori - la verifica dell'assenza di elementi di dolo o di colpa grave da parte di essa ricorrente.

Il motivo si conclude col seguente quesito:

**2.1.1.-** se la norma citata, come modificata dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 59, "distingua i casi di abbuono dell'accisa per effetto della perdita o della distruzione dei prodotti gravati dall'imposta, determinata da fatti non penalmente rilevanti compiuti da terzi e non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave o da fatti imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave, con onere della prova in capo al soggetto passivo, dai casi di perdita derivanti dal verificarsi di reati ad opera di terzi, nei quali ultimi l'abbuono è concesso alla sola condizione che, dai provvedimenti che hanno concluso il procedimento penale, non risulti il coinvolgimento nel reato del soggetto passivo, indipendentemente da qualsiasi indagine sull'eventuale colpa del soggetto passivo stesso".

**2.2.-** Col secondo motivo, subordinato, la ricorrente censura la sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per insufficiente e contraddittoria motivazione, "nella parte in cui ha proceduto all'accertamento della condotta dei responsabili di ... al fine di valutare se vi fossero i presupposti per l'abbuono o se essi versassero in situazioni di dolo o colpa grave", concludendo, senza adeguata e logica motivazione e senza tener conto degli elementi di prova contraria offerti, per la sussistenza di tale colpa grave.

### **3.- Decisione.**

**3.1.- Il ricorso è infondato e deve essere rigettato. Le spese di questo giudizio di cassazione, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.**

### **4.- Motivi della decisione.**

**4.1.-** La notte sul 29 marzo 2001, dal deposito fiscale di pertinenza della ditta ricorrente furono sottratti 95.598 litri di alcool etilico anidro stoccato in sospensione d'accisa; il 24.4.2002 la denuncia di furto fu archiviata dal giudice per le indagini penali competente, per essere rimasti ignoti gli autori del reato; l'ufficio delle dogane di Reggio Emilia, revocata la sospensione d'imposta protrattasi durante la pendenza delle indagini penali, emise gli avvisi di pagamento di cui si discute, rilevando che la contribuente non aveva dimostrato l'assenza di colpa grave nella determinazione del fatto. Queste circostanze sono pacifiche in causa.

**4.2.-** In materia di perdita o distruzione di prodotti che si trovano in regime di sospensione dell'accisa, e nell'ipotesi, ricorrente nel caso di specie, di "fatti compiuti da terzi", contemplata nel D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 4, comma 1, secondo periodo, quale si legge dopo le modifiche introdotte dalla L. n. 342 del 2000, art. 59, comma 1, lett. a), è concesso l'abbuono dell'imposta - esattamente come nel caso, cui questa ipotesi è espressamente equiparata, di perdita o di distruzione del prodotto per caso fortuito o forza maggiore -, quando il fatto non sia imputabile al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave; se il fatto è imputabile allo stesso soggetto passivo (non

a terzi), l'equiparazione al caso fortuito o alla forza maggiore, e quindi l'abbuono, conseguono qualora egli abbia agito con colpa non grave.

**4.2.1.-** La norma d'interpretazione autentica (D.L. 3 ottobre 1980, art. 22 ter, convertito con modificazioni nella L. 22 dicembre 1980, n. 891) - che distingue il caso di "sottrazione" da quello di "Sperdita" (intesa soltanto come "dispersione") del prodotto, con riferimento alla L. 15 dicembre 1971, n. 1161, art. 20, (Modificazioni al regime fiscale di alcuni prodotti soggetti ad imposta di fabbricazione) ed al D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 37, (T.U. delle leggi doganali) - non si applica alla norma qui in esame (D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 4, posteriore a quella d'interpretazione autentica) che, fin dall'origine, contemplava il fatto umano (del terzo o dello stesso soggetto passivo, quest'ultimo solo se avesse agito con colpa non grave), per equipararlo al caso fortuito e alla forza maggiore.

**4.2.2.-** La formulazione originaria del citato art. 4, comma 1, precedente alla novella (L. n. 342 del 2000, art. 59), era infatti la seguente: "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 imputabili a terzi o allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore".

**4.2.3.-** Annota condivisibilmente Cass. n. 17195/2009 (in motivazione) che, nella vigenza della norma originaria (prima della modifica introdotta dalla L. n. 342 del 2000, citato art. 59), un furto di prodotto in deposito fiscale "non avrebbe mai potuto costituire esimente dal pagamento dell'accisa", giacché il relativo obbligo diviene attuale per il mero fatto obbiettivo dell'immissione in consumo della merce, immissione che si verifica anche in caso di furto, sia pure per opera di terzi e per altra via.

Quindi la modifica introdotta dal citato art. 59 - che ha reso possibile l'abbuono a determinate condizioni, riflettenti l'atteggiamento del soggetto obbligato - "ha solo ampliato i profili soggettivi degli abbuoni di imposta, facendovi rientrare anche le ipotesi in cui il prodotto in regime di sospensione sia andato perduto a seguito di reati commessi da terzi, ove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo" (ibid), a titolo di dolo o colpa grave.

Nello stesso senso, Cass. n. 12428/2007 e S.U. n. 28536/2008.

**4.3.-** Tanto premesso, si deve rispondere negativamente al quesito (par. 2.1.1), per le seguenti ragioni.

**4.3.1.-** La norma vigente, costituita dal testo novellato, non pone affatto la distinzione, esposta dalla ricorrente nella prima parte del quesito, tra "fatti non penalmente rilevanti" e fatti penalmente rilevanti ("casi di perdita derivanti dal verificarsi di reati": ibid.) compiuti da terzi.

In realtà, la distinzione fondamentale posta dalla legge, al fine dell'abbuono, concerne la tipologia della causa determinante la perdita o la distruzione del prodotto: se simili eventi dipendono da "caso fortuito o forza maggiore" (art. 4, comma 1, primo periodo), è sufficiente che il soggetto obbligato provi le relative circostanze; se, invece, gli stessi eventi di perdita o distruzione dipendono da fatto

umano (stessa norma, secondo periodo), sia esso penalmente rilevante oppure no, è introdotta una ulteriore distinzione, a seconda che il fatto umano sia opera di terzi o dello stesso obbligato.

Nel primo caso, l'obbligato ha diritto all'abbuono, se il fatto del terzo non è imputabile (anche) a lui a titolo di dolo o di colpa grave; nel secondo caso, il beneficio gli spetta (per equiparazione al caso fortuito o forza maggiore) se abbia agito con colpa lievissima o lieve ("non grave").

**4.3.2.-** Lo stesso art. 4, comma 1, al terzo periodo, contiene poi una precisazione, concernente la specifica ipotesi - corrispondente alle circostanze del caso in esame - che la perdita o la distruzione del prodotto sia dipesa da fatto del terzo e che tale fatto costituisca reato (senza distinguere fra diversi tipi di reato; nella specie, furto): in tal caso, la norma prevede innanzitutto che, se è instaurato procedimento penale, "la procedura di riscossione dei diritti di accisa resta sospesa" fino alla conclusione del processo penale con decreto di archiviazione o con sentenza irrevocabile; in secondo luogo (quarto periodo), disciplina l'aspetto soggettivo della responsabilità fiscale (sempre che la perdita o la distruzione del prodotto siano dipese da fatto-reato del terzo) nel modo seguente: "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".

**4.3.3.-** La premessa maggiore di quest'ultima disposizione è che il soggetto passivo non sia "coinvolto" nel fatto-reato del terzo; la premessa minore, sottintesa, è che l'obbligato dimostri di non essere "coinvolto"; la conclusione è che, in tal caso, gli spetta l'abbuono (prima della novella, ciò non era consentito: v. sopra, par. 4.2.3).

La norma, sopra citata per esteso, contiene una regola ulteriore, priva d'interesse in questa causa, per cui - una volta escluso il coinvolgimento dell'originario soggetto obbligato e concessogli l'abbuono - l'ufficio recupera l'imposta nei confronti degli effettivi responsabili, ovviamente, se sono noti; ma anche se siano rimasti ignoti, "fermo il non coinvolgimento del soggetto passivo" (memoria ricorrente, pag. 4), l'abbuono è ugualmente possibile.

**4.3.4.-** Anche alla seconda parte del quesito riportato al par. 2.1.1 - se, in ipotesi di perdita della merce per fatto-reato del terzo, l'abbuono spetti al soggetto obbligato "alla sola condizione che, dai provvedimenti che hanno concluso il procedimento penale, non risulti il (suo) coinvolgimento nel reato..., indipendentemente da qualsiasi indagine sull'eventuale colpa" - si deve quindi rispondere negativamente.

In effetti, le norme di legge citate non dispongono, in alcun punto, che il decreto penale di archiviazione della procedura, per essere rimasti ignoti gli autori del reato, valga di per sè ad esentare il soggetto obbligato dall'onere di provare il "non coinvolgimento", ossia l'assenza di colpa grave.

D'altra parte, il decreto penale di archiviazione non può avere, per sua natura, alcuna rilevanza nel giudizio sull'(in)esistenza di un comportamento gravemente colposo da parte del soggetto obbligato, denunziante e parte lesa del furto (né è stato dimostrato che, nel caso specifico, i responsabili della ditta contribuente fossero stati denunziati, a loro volta, per reato e che il provvedimento penale di archiviazione riguardasse anche loro).

**4.3.5.-** Per ottenere l'abbuono, il soggetto deve dunque provare di non aver concorso con dolo e di non aver cooperato con colpa grave al verificarsi dell'evento, che deve restare ascrivibile ("imputabile") interamente al terzo, od anche indirettamente e parzialmente allo stesso soggetto passivo, purché i suoi comportamenti non raggiungano il livello di colpa grave, e tanto meno di dolo.

Partecipare con dolo alla determinazione dell'evento di perdita o distruzione del prodotto significa, ovviamente, concorrere nel reato di sottrazione di esso al pagamento dell'accisa; partecipare alla determinazione dell'evento a titolo di colpa grave vuoi dire, d'altra parte, che questo, senza il comportamento gravemente colposo del soggetto obbligato, non si sarebbe potuto verificare o si sarebbe verificato in modo diverso.

**4.3.6.-** Sul piano penale, allorché il fatto commesso da terzi costituisca reato doloso, la condotta colposa del soggetto passivo potrebbe configurare, in teoria, l'ipotesi di cooperazione colposa, sia in quanto concorra con quella dolosa del terzo alla causazione dell'evento, secondo lo schema del concorso di cause indipendenti, sia come cooperazione colposa vera e propria, purché in entrambi i casi il reato del partecipe sia previsto dalla legge anche nella forma colposa e nella sua condotta siano effettivamente presenti tutti gli elementi che caratterizzano la colpa (Cass. pen. nn. 10795/2008, 39680/2002).

Ma per la norma fiscale - e cioè ai fini propri di questa controversia - non è necessaria l'indagine sulla concorrenza di tali condizioni; anche perché, come già notato (par. 4.3.1), il fatto del terzo, determinante la perdita o la distruzione del prodotto in sospensione d'accisa, potrebbe non costituire reato; è invece indispensabile e sufficiente provare che alla produzione dell'evento di perdita o distruzione del prodotto, determinato da fatto (anche non costituente reato) del terzo, il soggetto obbligato non abbia causalmente contribuito con dolo o con colpa grave.

**4.4.-** L'accertamento di questa circostanza, nei termini in cui è stato compiuto dalla commissione regionale, è oggetto del secondo motivo di ricorso (par. 2.2); da ritenere infondato e, in parte, inammissibile, per le seguenti ragioni.

**4.4.1.-** La commissione regionale motiva, con argomenti adeguati e logici, il convincimento circa la legittimità degli atti impositivi, conseguenti al diniego dell'abbuono d'imposta, adducendo che la contribuente non aveva provato di aver diritto a beneficio e che, anzi, "possa considerarsi acclarato che il fatto sia accaduto effettivamente per colpa grave della (ditta)... sulla base delle risultanze probatorie acquisite al procedimento".

**4.4.2.-** Quanto alla distribuzione dell'onere probatorio, nessun dubbio può sussistere sul fatto che esso faccia carico al contribuente (cfr., in materie analoghe, Cass. nn. 1451/2008, 15297/2008, 12198/2008, ecc), nell'atto in cui chiede di essere ammesso al beneficio di non pagare l'accisa benché il prodotto, di cui aveva la responsabilità fiscale, sia uscito dal deposito e sia stato immesso al consumo, sia pure per vie improprie (v par. 4.2.3).

**4.4.3.-** Al fine probatorio suddetto, non ha alcuna rilevanza addurre che l'autorità giudiziaria penale ritiene inutile proseguire le indagini per la ricerca degli autori del furto (tale è il significato del decreto di archiviazione); quindi è esatta

l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, per cui "la circostanza che la Procura abbia archiviato le (recte, chiesto l'archiviazione delle) indagini per non aver identificato i responsabili non ha rilievo ai fini della questione in esame".

Avrebbe avuto rilievo, invece, la dimostrazione, da parte della contribuente, di avere attuato tutte le misure necessarie per evitare simili eventi.

**4.4.4.-** Il giudicante a quo annota, al contrario, "una sequenza di gravi negligenze nell'esercizio degli obblighi di vigilanza", ricavabili dagli atti del procedimento, come mancati controlli, inadeguata reazione alle segnalazioni provenienti da impianti d'allarme, omessa verifica delle registrazioni acquisite dagli apparecchi di videosorveglianza, mancata adozione di conseguenti e adeguate misure di sorveglianza straordinaria, esistenza o facile praticabilità di varchi nella recinzione dello stabilimento: elementi che inducono il giudice tributario di merito - con valutazione correttamente motivata, e con risultati, pertanto, sottratti al controllo di legittimità - a ritenerli "indici univoci di colpa grave, quantomeno per il mancato esercizio delle più elementari e doverose azioni di vigilanza e sorveglianza, imposte anche dalla natura dei beni custoditi e dai conseguenti obblighi di custodia".

**4.4.5.-** A fronte di questo giudizio, congruamente motivato, è inammissibile la censura di completa preterizione degli elementi di prova contraria asseritamente adottati dalla contribuente, giacché il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, senza essere tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e le circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (Cass. nn. 42/2009, 14972/2006, 12362/2006).

**4.4.6.-** D'altra parte, il mancato esame di elementi probatori, contrastanti con quelli posti a fondamento della pronunzia, costituisce vizio di omesso esame di un punto decisivo solo se le risultanze processuali non esaminate siano tali da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle altre risultanze sulle quali il convincimento è fondato, onde la ratio decidendi venga a trovarsi priva di base (Cass. n. 9368/2006).

Tale non è il caso di specie, in cui la protesta che lo stabilimento sarebbe "di moderna concezione e recente costruzione... completamente recintato e chiuso per l'intero perimetro... illuminato durante le ore notturne", assistito da "un sistema di videosorveglianza a circuito chiuso con impianto di allarme collegato al Pronto Intervento", oltre che "periodicamente ispezionato dai funzionari doganali", non è idonea ad inficiare la motivazione della sentenza impugnata, fondata sul diverso presupposto dell'incuria grave dei responsabili, che non si erano tempestivamente e correttamente avvalsi dei segnali provenienti dai sistemi di sicurezza esistenti, durante il tempo, valutato in circa tre ore, necessario ai presunti ladri per svuotare i depositi e trasbordare il prodotto sulle autocisterne.

**4.4.7.-** E' infondata, inoltre, l'osservazione che la decisione impugnata finirebbe "per imporre alla ricorrente una diligenza qualificata che non trova riscontro in alcuna disposizione normativa e che, comunque, si palesa carente ed illogica", persino alla luce della stessa pretesa dell'ufficio appellante, secondo il quale il depositario dovrebbe essere "diligente quanto il buon padre di famiglia".

In realtà il soggetto passivo, secondo il giudizio della commissione regionale, non solo è venuto meno ai doveri di diligenza del buon padre di famiglia (diligenza richiesta al comune depositario dall'art. 1768 c.c.), ma si è comportato con colpa grave, avendo violato anche quelli specifici, richiesti dalla legge a chi esercita professionalmente un deposito fiscale di sostanze alcoliche in sospensione d'imposta.

**4.4.8.-** Infine, debbono essere rigettate le istanze, formulate in udienza dalla difesa della contribuente, di giudicare non manifestamente infondata l'eccezione d'incostituzionalità della L. n. 342 del 2000, art. 59 in relazione agli artt. 3 e 53 Cost.; ovvero di richiedere il giudizio delle sezioni unite di questa suprema corte sui problemi interpretativi asseritamente indotti dalla normativa citata, come questione di particolare importanza.

L'eccezione d'incostituzionalità è, infatti, manifestamente infondata, giacché le norme in questione tendono, se correttamente interpretate, ad evitare possibili abusi, pur garantendo al contribuente un'ampia considerazione delle sue ragioni; l'art. 59 cit., in particolare, è norma favorevole al contribuente, avendo eliminato la responsabilità oggettiva del soggetto obbligato per la perdita o la distruzione del prodotto dovute a fatto del terzo (v. par. 4.2.3); quindi non contravviene, manifestamente, ad alcuno dei parametri costituzionali indicati.

D'altra parte, non si ravvisano, nella fattispecie in esame, questioni di massima di particolare importanza, meritevoli di decisione da parte delle sezioni unite.

**4.5.-** Segue la decisione, nei termini indicati al par. 3.1. 5.- Dispositivo.

P.Q.M.

**LA CORTE DI CASSAZIONE Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di cassazione, liquidate in complessivi Euro 10.200,00 (diecimiladuecento), di cui Euro 10.000,00 (diecimila) per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.**