

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14173 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 04/05/2022



LA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto: tributi

Composta da

Ettore Cirillo	-Presidente-	N.R.G. 21471/2013
Roberta Crucitti	-Consigliere -	Cron.
Andreina Giudicepietro	-Consigliere rel.-	UC – 20/4/2022
Valentino Lenoci	-Consigliere-	
Rosanna Angarano	-Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21471/2013 R.G. proposto da

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente -

CONTRO

Canzanelli Servizi s.r.l., in persona del l.r.p.t., rappresentata e difesa dall'avv. Claudio Preziosi, elettivamente domiciliata in Roma, presso la cancelleria della Corte di Cassazione;

-controricorrente-

avverso la sentenza n.323/5/2012 della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, pronunciata in data 28 maggio 2012, depositata in data 26 giugno 2012 e non notificata.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 aprile 2022 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:

l'Agenzia delle Entrate ricorre con tre motivi contro la Canzanelli Servizi s.r.l. per la cassazione della sentenza n.323/5/2012 della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, pronunciata in data 28 maggio 2012, depositata in data 26 giugno 2012 e non notificata, che ha rigettato l'appello principale dell'ufficio ed accolto quello incidentale della società contribuente, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento relativo alle maggiori imposte Ires, Irap ed Iva per l'anno di imposta 2004;

con la sentenza impugnata, la C.t.r. riteneva che le dichiarazioni dei terzi, titolari delle aziende agricole beneficiarie delle agevolazioni sull'acquisto del carburante ad uso agricolo ed intestatarie dei relativi libretti di controllo ritrovati presso la società accertata, avessero semplice valore indiziario privo di alcun riscontro fattuale o documentale che ne confortasse la fondatezza;

la società contribuente resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 10 gennaio 2022, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

il 24 dicembre 2021 la società contribuente ha depositato memoria;

rinvio per impedimento del relatore, il ricorso veniva nuovamente fissato per la camera di consiglio del 20 aprile 2022;

CONSIDERATO CHE:



con il primo motivo, l'Agazia ricorrente denuncia la violazione degli artt.333 e 336 cod. proc. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ.;

secondo la ricorrente, i giudici di appello hanno accolto l'impugnazione incidentale della società contribuente come mera reiezione dell'appello principale dell'amministrazione finanziaria;

con il secondo motivo, l'Agazia ricorrente denuncia la violazione dell'art.36 d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ.;

secondo la ricorrente, la sentenza impugnata sarebbe del tutto priva di motivazione in ordine all'accoglimento del ricorso incidentale della contribuente;

con il terzo motivo, l'Agazia ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art.39, primo comma, lett.d) d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.;

secondo la ricorrente, i giudici di appello sarebbero incorsi in un evidente travisamento dei fatti;

invero, non era contestato il fatto della sottrazione di ingenti quantitativi di oli minerali al regime fiscale ordinario in quanto non utilizzati per scopi connessi all'agricoltura, ma solo l'addebitabilità delle relative responsabilità sotto il profilo fiscale (e penale), tant'è che la società contribuente si era limitata ad allegare le dichiarazioni rese dai suoi clienti innanzi alla G.d.F., evidenziando come questi avessero tutto l'interesse a far ricadere su di lei le conseguenze dell'accertato eccessivo consumo di gasolio agevolato in base alle estensioni coltivate;

altrettanto incontestata era la circostanza (che i primi giudici avevano definito "anomala e inquietante") che i libretti di controllo, su cui erano annotati i quantitativi di carburante agricolo venduto, erano



detenuti illegittimamente dalla stessa società Canzanelli, che provvedeva a compilarli di sua iniziativa in sede di rifornimento, in violazione dell'art. 6 del decreto ministeriale 24 dicembre 2001, n. 454, e della prassi dell'Agenzia delle Dogane (circolare del 29/07/2002 n. 49 dell'area gestione tributi e rapporti con gli utenti);

tale circostanza, secondo la ricorrente, costituirebbe un elemento indiziante che il giudice di appello avrebbe dovuto valutare, in quanto potenzialmente idoneo a fornire un adeguato riscontro all'assunto della Guardia di Finanza, secondo il quale la società contribuente aveva operato su detti libretti a suo arbitrio, sia all'insaputa dei titolari degli stessi, sia con la loro complice partecipazione;

sostiene la ricorrente che la grave e reiterata violazione dei disposti normativi finalizzati a combattere le truffe ai danni dello Stato rendeva verosimile la ricostruzione dei fatti effettuata dalla Guardia di Finanza e posta a fondamento dell'avviso di accertamento impugnato;

il terzo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del primo e del secondo;

in primo luogo va rilevato come il giudice di prime cure avesse affermato che non fosse contestato dalla società ricorrente il fatto della sottrazione di ingenti quantitativi di oli minerali al regime fiscale ordinario in quanto non utilizzati per scopi connessi all'agricoltura;

tale rilievo del giudice di primo grado non risulta impugnato in appello dalla società contribuente, secondo quanto riportato nel controricorso da quest'ultima;

del resto, la stessa C.t.r. riconosce che la difesa del fisco si basa solo sulla informativa di reato e non sulla C.t.u. espletata in sede di procedimento penale;

pertanto l'oggetto del giudizio deve ritenersi delimitato al solo accertamento dell'addebitabilità alla società controricorrente delle



violazioni fiscali contestate con l'avviso di accertamento oggetto di impugnazione;

dunque, le considerazioni critiche del giudice di appello in ordine alla poca precisione della C.t.u., espletata nel procedimento penale per determinare l'effettiva destinazione del carburante all'uso agricolo, non sembra costituire un'autonoma *ratio decidendi*, bensì un'argomentazione, per altro dal tenore generico, utilizzata per sostenere l'unica motivazione fondamentale della decisione, basata sulla considerazione della mancanza di riscontri e della poca attendibilità delle dichiarazioni rese nella fase di indagine dagli imprenditori agricoli intestatari dei libretti di controllo;

secondo l'ormai costante orientamento di questa Corte, le dichiarazioni di terzi sono ammissibili e utilizzabili nel rapporto processuale tributario, nel rispetto dell'art.6 CEDU (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6616 del 16/03/2018, Rv. 647324 - 01) con riferimento alle sanzioni e in genere del principio di parità delle armi di cui all'art.47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, espressione del principio di uguaglianza ex art.3 Cost., ed hanno valore di elemento indiziario;

tale elemento può essere fatto valere, non solo dall'Amministrazione con inserimento nel processo verbale di constatazione delle dichiarazioni raccolte in sede di verifica (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7707 del 2013; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 4746 del 26/02/2010), ma anche dal contribuente (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 3161 del 2012);

tuttavia, affinché un indizio divenga piena prova assurgendo a presunzione semplice (Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 2482 del 29/01/2019, Rv. 652386 - 02; Sez. 5 , Sentenza n. 15454 del 07/06/2019, Rv. 654383 - 01) è necessario che si qualifichi sotto il profilo della "gravità", quale continuità logica tra il fatto noto e l'ignoto,



della "precisione" (storica dei fatti noti) e, in caso di pluralità di fonti, della "concordanza";

sul punto, con una recente decisione, questa Corte, confermando il proprio consolidato indirizzo, ha ulteriormente precisato che <<nel processo tributario in tema di prova per presunzioni semplici, valgono i medesimi criteri di cui all'art. 2729 c.c. e, pertanto, non è sufficiente il fatto che le dichiarazioni del terzo sostitutive di atto notorio prodotte nel processo siano plurime e di contenuto analogo ("concordanza") perché l'indizio in esse contenuto assurga a prova critica, essendo necessario un approfondimento da parte del giudice circa la precisione del fatto storico noto, desunta dalla sua contestualizzazione anche con riferimento agli ulteriori elementi di prova raccolti nel processo, nonché riguardo alla sua gravità riconnessa alla probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola di esperienza adottata, è possibile desumere da quello noto>> (Cass. Sez. 5 , Ordinanza n. 31588 del 04/11/2021);

ai fini della prova presuntiva, non basta, dunque, che vi siano numerose dichiarazioni rese da terzi e tra loro concordanti (nella specie sul fatto che la quantificazione del carburante con destinazione agricola sui libretti di controllo venisse fatta dal legale rappresentante della società Canzanelli), ma occorre che tali dichiarazioni rivestano i caratteri della precisione e gravità, secondo la valutazione del giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità;

nel caso di specie, il giudice di appello ha ritenuto che le dichiarazioni fossero nel loro complesso inattendibili, perché provenienti da soggetti in potenziale conflitto di interessi con il Canzanelli e che, in alcuni casi, avevano anche parzialmente ritrattato nel corso del procedimento penale;

tuttavia, la valutazione della C.t.r. parte dalla premessa che le dichiarazioni fossero prive di ulteriori elementi di riscontro, omettendo



del tutto di esaminare, sia pure eventualmente per ritenerne l'infondatezza, l'intero quadro indiziario posto a base dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria;

invero, risulta pacifico che la G.d.F., non solo ha raccolto cinquantasei dichiarazioni concordanti degli imprenditori agricoli titolari dei libretti, ma ha anche accertato che, almeno in quattro casi, Canzanelli Carlo, nel proprio ruolo di amministratore unico e legale rappresentante della Soc. Canzanelli Servizi s.r.l., aveva provveduto, attraverso altra società di disbrigo pratiche (Futura Servizi s.a.s.) intestata a propri familiari, ma di fatto gestita dallo stesso, a richiedere al Servizio Primario — Ufficio Carburanti e Rapporti con il territorio — della Provincia di Salerno il rilascio dei "libretti di controllo" in favore dei propri operanti nel settore agricolo, orticolo e florovivaistico, destinatari delle agevolazioni previste dal T.U. delle disposizioni legislative concernenti le accise;

i "libretti di controllo", rinvenuti presso la sede della Canzanelli Servizi s.r.l. ed intestati a diverse imprese agricole, riportavano, oltre ai dati identificativi delle aziende, l'estensione dei terreni coltivati, i mezzi agricoli utilizzati, l'indicazione in metri quadrati delle superfici protette e riscaldate, il carburante agevolato assegnato dall'UMA per l'anno di riferimento e il combustibile ritirato;

i militari operanti avevano eseguito sopralluoghi presso tutte le aziende agricole, al fine di quantificare l'effettivo fabbisogno di carburante agevolato necessario per l'esercizio dell'attività agricola, ed avevano accertato la sottrazione al pagamento dell'accisa del carburante che, pur essendo stato dichiarato ai fini dell'agevolazione, non era destinato all'uso agricolo;

dalle dichiarazioni rese dai titolari dei "libretti di controllo", era emerso che questi ultimi non erano a conoscenza dei dati riportati, in



quanto i libretti erano gestiti e custoditi direttamente dalla soc. Canzanelli Servizi s.r.l.;

in effetti, i libretti risultavano tutti custoditi presso la società contribuente in violazione dell'art.6, comma 5, del d.m. 24 dicembre 2001 n.454, come confermato dalla prassi amministrativa di cui alla circolare n.49/D del 29 luglio 2002, che prevedeva: <<5. Il libretto di controllo e' tenuto nel rispetto dei principi fissati dall'articolo 2219 del codice civile ed e'custodito presso la sede dell'impresa, unitamente ai documenti fiscali a corredo, per un periodo di cinque anni dalla data dell'ultima scritturazione>>;

tali elementi non sono stati in alcun modo considerati dalla C.t.r., che ha escluso, senza esaminare l'intero quadro indiziario a base dell'accertamento, che le dichiarazioni dei titolari dei libretti potessero trovare riscontro in ulteriori elementi fattuali, così incorrendo nella denunciata violazione di legge;

in conclusione, il terzo motivo di ricorso va accolto, con assorbimento del primo e del secondo, con rinvio alla C.t.r. della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente procedimento;

P.Q.M.

la Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbiti i primi due, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.t.r. della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 20 aprile 2022.

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

