

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 60/31/2012

FATTO

Con il ricorso in epigrafe la LOMBARDA PETROLI S.p.A. impugnava l'avviso di pagamento nonché il connesso atto di contestazione sanzioni, meglio specificati nel frontespizio di questa sentenza, notificati rispettivamente il 31 maggio ed il 15 giugno 2011, emessi dall'agenzia delle dogane, ufficio delle dogane di Milano 2 sulla base del pvc del 17 maggio 2011, chiedeva il pagamento della somma di € 5.680.777,46 a titolo di ACCISE OLI MINERALI nonché € 1.450.747,07 come sanzioni

L'accertamento e il conseguente atto sanzionatorio traggono spunto da una vicenda accaduta nel febbraio 2010 che vide il deposito della ricorrente sito nel comune di Villasanta oggetto di atto vandalico ad opera di ignoti che aprirono le valvole di 4 serbatoi facendone fuoriuscire una grande quantità di gasolio ed olio combustibile. La procura della repubblica poneva sotto sequestro l'area ed iniziava una verifica da parte dell'Ufficio delle dogane al fine di accertare, quanto prodotto era effettivamente fuoriuscito dai serbatoi. La verifica si concludeva con un pvc che accertava, oltre ad alcune violazioni di carattere amministrativo, il mancato pagamento dell'accisa rilevando la commissione del reato di cui all'art. 47 TUA per sottrazione di prodotti energetici all'accertamento ed al pagamento delle accise.

Era emesso un primo avviso di pagamento e correlato atto di contestazioni sanzioni, impugnato presso questa Commissione tributaria e l'Agenzia delle dogane, sulla base degli elementi, acquisiti in sede penale, estendeva la verifica anche alle annualità pregresse fino al 2001, rilevando irregolarità nella gestione del deposito e movimentazione del prodotto. Parte della ricostruzione era fondata su una cd contabilità parallela nella quale sarebbero state indicate, a parere dei verificatori, le effettive quantità di prodotto stoccato. L'Ufficio metteva in rilievo anche altri comportamenti volti ad eludere i controlli della dogana ed informava di tali fatti la procura della repubblica emettendo infine gli atti impositivi di cui si tratta

A sostegno del ricorso la società ricorrente, premesso di aver cambiato oggetto sociale nel 2004 includendovi l'attività immobiliare, di aver sviluppato un progetto con il comune di Villasanta che prevedeva la totale dismissione dell'attività petrolifera e la bonifica dell'area dell'ex raffineria con conseguente riduzione del personale addetto alla raffineria e dell'attività svolta nel settore petrolifero, eccepiva i seguenti motivi:

- nullità dell'avviso di pagamento per violazione del comma 5 dell'art. 12 l. 212/00. I verificatori sono stati presenti continuativamente nell'area interessata per 67 giorni ben oltre il limite temporale di 30 giorni previsto dal legislatore;
- nullità dell'avviso di pagamento per violazione del c.7 dell'art. 12 l. 212/00. L'Agenzia delle entrate ha notificato l'avviso di pagamento e l'atto di contestazione ben prima che decorresse il termine di 60 giorni dalla notifica del pvc posto a base della ripresa, precludendo alla ricorrente la possibilità di instaurare un contraddittorio come previsto dalla normativa nazionale e come affermato anche dalla Corte di giustizia della UE. L'atto impositivo notificato prima del termine suddetto è nullo salvo che ricorrano particolari e motivate ragioni di urgenza. Non possono ritenersi tali quelle indicate sinteticamente dall'ufficio negli atti impugnati;
- decorrenza del termine prescrizione o decadenziale per violazione dell'art. 15 TUA termine prescrizione di 5 anni dalla scoperta del fatto omissivo o dalle data del verbale di accertamento, prescrizione che si interrompe a seguito dell'esercizio dell'azione penale. Le riprese riguardano anche eventi che risalgono al 2001. La segnalazione dell'illecito

dovrebbe essere fatta entro il termine decadenziale ed in ogni caso rilevano solo comportamenti dolosi e/o fraudolenti attuati ai fini dell'evasione parziale o totale del tributo; l'apertura delle indagini deve intervenire prima e non dopo lo spirare del termine di legge: gli atti impugnati relativi al 3 quadrimestre 2001 fino al 1 quadrimestre 2006 sono illegittimi

- violazione degli artt. 4 e 8 TUA. Ufficio determinato l'imposta rettificando la contabilità della società sulla base di documenti redatti a mano da un dipendente che avrebbero evidenziato cali ed eccedenze oltre i limiti di abbuono. La determinazione di eventuali cali od eccedenza deve essere, fatta sul raffronto tra due giacenze accertate e non, come nel caso di specie, presunte. In base all'art. 3 del decreto n. 55/2000 il conteggio doveva essere fatto confrontando le giacenze accertate in sede di verifica e quelle risaltanti dall'ultimo verbale redatto dal funzionario doganale nel 2008. Ogni quadrimestre i funzionari doganali provvedevano a redigere verbale relativo all'inventario dopo aver effettuato la misurazione delle giacenze in contraddittorio con un rappresentante della società. L'ufficio ha operato in modo del tutto difforme senza tenere conto del verbale redatto nel 2010 relativo al periodo 2008/2010 disconoscendo gli inventari redatti dai suoi stessi funzionari in servizio presso la società;

- la procedura per determinare i cali e le eccedenze è fondata su una doppia presunzione, pertanto essa è illegittima; ha presunto in base al criterio su indicato cali ed eccedenze ed ha applicato la presunzione di cui all'art. 2, comma 2, lett. b) di immissione in consumo delle quantità di prodotto accertate;

- violazione del principio di non contraddizione poiché sono stati disconosciuti i verbali ordinari redatti dai funzionari dello stesso ufficio che accertavano la regolarità della gestione non rilevando ammanchi. I verbali de quibus fanno fede sino a querela di falso ed hanno creato in capo alla società un legittimo affidamento sulla correttezza del suo operato alla quale non può essere imputata alcuna volontà colpevole

- inattendibilità della documentazione interna rinvenuta che è documento interno assolutamente influente. Le schede non hanno alcuna valenza probatoria e sono inficiate da una quantità di errori gli inventari sono redatti con impianto fermo mentre le schede utilizzate dall'Ufficio fanno riferimento a rilevazioni effettuate con impianto in movimento ciò che rende ancor più inattendibili le misurazioni effettuate. La stessa ricostruzione dell'Ufficio basata su tali brogliacci contiene numerosi errori e trattandosi di ricostruzione a catena ciò ha determinato il riverberarsi degli errori gli uni sugli altri,

- duplicazione dell'imposta

- in materia di sanzioni insussistenza del presupposto soggettivo mancando la colpa o il dolo

- obiettive incertezze sulla portata e l'ambito applicativo della norma

- mancata applicabilità all'ipotesi di specie della definizione agevolata della sanzione; errata applicazione della prescrizione decennale anziché del termine di 5 anni previsto dall'art. 20 d.lgs. 472/07

La ricorrente concludeva per l'annullamento degli atti impugnati.

L'ufficio si costituiva e replicava puntualmente a tutte le contestazioni di parte ricorrente

La ricorrente depositava memoria di replica alle controdeduzioni dell'Ufficio e chiedeva la sospensione del giudizio fino alla definizione del procedimento penale. Insisteva nel merito per l'accoglimento dei ricorsi riuniti.

Alla pubblica udienza del 13 gennaio 2012 i rappresentanti della parti insistevano sulle rispettive posizioni.

DIRITTO

Il ricorso è infondato

La Commissione rigetta innanzitutto le due eccezioni preliminari sollevate dalla Società e relative rispettivamente alla violazione dei commi 5 e 7 dell'art. 12 l. 212/00.

La prima eccezione, con la quale si lamenta la violazione dell'art. 12, comma 5 della L. n. 212/00 per essersi l'attività di verifica protratta oltre i trenta giorni previsti dalla norma, ben oltre il limite temporale di 30 giorni fissato dal legislatore, non è, a parere di questo Collegio, fondata.

L'art. 12, comma 5 della L. n. 212/2000 prevede che La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo; per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

Secondo la ricorrente la verifica si sarebbe protratta per diversi mesi - i verificatori sarebbero stati presenti continuativamente nell'area interessata per 67 giorni violando la previsione normativa con conseguente nullità dell'accertamento.

In realtà, come dimostrato dall'Ufficio, la permanenza degli operatori nella sede della società si è limitata a due soli accessi a cui si aggiunge un altro accesso per la notifica del pvc. Difficile ipotizzare che nel caso specifico gli accessi effettuati abbiano concretizzato la fattispecie di permanenza degli operatori civili dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente oltre i trenta giorni lavorativi.

La norma, infatti, fa riferimento alla presenza giornaliera e costante dei funzionari verificatori devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente che, ininterrottamente per trenta giorni, si recano presso la sede del contribuente.

In questo senso la giurisprudenza ha interpretato l'art. 12 e la recente riforma della disposizione in oggetto il comma 5 è stato modificato dall'art. 92, comma 2, D.L. 24 gennaio 2012 n. 1 ha esplicitato tale interpretazione parlando di giorni di effettiva presenza che devono essere intesi come lavorativi e consecutivi.

Del resto nell'interpretazione della norma di cui si tratta non può non tenersi conto della sua ratio, che è duplice: tutelare, da un lato, l'interesse della società verificata a subire la minore turbativa possibile allo svolgimento delle proprie attività, dall'altro non pregiudicare l'interesse dell'Ufficio, tenuto a svolgere adeguatamente le ispezioni autorizzate.

La norma, come chiarito dal comma 1 dell'art. 12, vuole tutelare l'interesse del soggetto societario verificato a subire il minore disagio possibile, nello svolgimento della sua attività economica, dalla presenza dei verificatori.

Poiché, nella fattispecie, la sede della società era sottoposta a sequestro da parte dell'autorità giudiziaria e gli stessi verificatori per poter accedere ai locali hanno dovuto ottenere l'autorizzazione della Procura della repubblica, non si vede come possa affermarsi che la presenza dei funzionari delle dogane fosse d'intralcio allo svolgimento dell'attività societaria, dato che in quei locali, per le ragioni appena esposte, non si svolge alcun alcuna attività.

Per questi motivi la Commissione respinge l'eccezione formulata dalla ricorrente non essendosi verificata alcuna violazione dello Statuto del contribuente che giustifichi l'annullamento dell'atto impositivo.

Analoga sorte tocca alla seconda eccezione di carattere preliminare, relativa alla mancata instaurazione del contraddittorio per avere l'Agenzia delle entrate notificato l'avviso di pagamento e l'atto di contestazione prima che decorresse il termine di 60 giorni dalla notifica del pvc posto a base della ripresa.

La società richiama la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia, affermando la nullità dell'atto impositivo notificato prima del termine indicato dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, salvo che ricorrano particolari e motivate ragioni di urgenza che, a parere della ricorrente, nel caso di specie, non sussistono, non potendosi ritenere tali quelle sinteticamente indicate dall'Ufficio negli atti impugnati.

Questa Commissione condivide l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di cassazione che, nel corso del 2010, si è ripetutamente pronunciata sugli effetti nel diritto nazionale della sentenza del 18 dicembre 2008 causa C-349/07 della Corte di Giustizia, giungendo ad un'apertura ed un'applicazione generalizzata del principio del diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa, per il fatto che esso costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

A parere della Corte di cassazione, in aderenza ai principi espressi dalla Corte di Giustizia, solo il contraddittorio che precede l'adozione del provvedimento impositivo è idoneo ad assicurare al contribuente un'adeguata partecipazione, finalizzata a un'istruttoria completa ed efficiente non avendo, invece, la stessa garanzia di tutela la facoltà concessa al contribuente di contestare in sede di ricorso amministrativo un provvedimento già emesso.

Il principio fissato dall'art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente prevede, peraltro, una mitigazione nel caso in cui vi siano particolari e motivate ragioni di urgenza che devono essere espressamente specificate volta per volta, non potendo esse essere genericamente sintetizzate nell'imminente scadenza dei termini decadenziali stabiliti per esercizio della funzione impositiva.

Nel caso che ci occupa l'Ufficio ha indicato ben tre ragioni che giustificavano, all'epoca dell'emissione del provvedimento, l'inosservanza del termine di 60 giorni prescritto:

- pendenza di procedura fallimentare riguardante la società presso il tribunale di Monza;
- esistenza di un procedimento penale in corso riguardante la società;
- preesistenza di un debito della società nei confronti dell'erario per € 992.159,18

La Commissione ritiene che questi tre motivi, evidenziati sia nell'avviso di rettifica sia nell'atto di contestazione sanzioni, configurino quelle particolari e motivate ragioni di urgenza che hanno consentito all'Ufficio di anticipare l'emissione degli atti impositivi senza attendere il decorso del 60 giorni dalla notifica del pvc.

Il fatto che l'istanza fallimentare sia stata archiviata dal giudice competente non è elemento che può operare in favore della ricorrente dato che è stato provato documentalmente che tale provvedimento è successivo all'emissione dell'atto in contestazione.

Per quanto riguarda il procedimento penale richiamato dall'ufficio, a ricorrente ha ripetutamente ribadito di essere coinvolta in tale indagine come parte lesa, ciò non toglie che un procedimento penale sia in corso tant'è che la ricorrente, dopo aver precisato che

allo stato nessun provvedimento di rinvio a giudizio è stato emesso nei confronti dei legali rappresentanti della società lamenta l'uso parziale della documentazione fatto dall'Ufficio impositore che avrebbe selezionato soltanto i documenti a sostegno del proprio accertamento fiscale e che rappresentano soltanto una parte di quelli appartenenti al fascicolo delle indagini penali. In ogni caso è proprio in considerazione del fatto che la ricorrente non ha avuto accesso alla documentazione acquisita nel corso delle indagini penali evidenziando anche un'evidente disparità nelle posizioni difensive – la ricorrente chiede la sospensione del presente giudizio in attesa della definizione e/o dello svolgimento del procedimento penale.

Per quanto riguarda, infine, il credito che l'Erario vanta nei confronti della ricorrente, esso sta nei fatti ed è difficilmente contestabile. Pertanto, anche sotto questo profilo, il ricorso deve ritenersi infondato.

Con un ulteriore motivo di impugnazione la ricorrente afferma l'illegittimità degli atti relativamente al periodo tra il terzo quadrimestre 2001 ed il primo quadrimestre 2006 per decorso del termine prescrizione o decadenziale di cui all'art. 15 TUA, per il quale il credito dell'Amministrazione finanziava per l'accisa si prescrive in cinque anni (...). In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito.

La ricorrente contesta l'applicazione, nel caso di specie della seconda parte del comma dell'articolo, citato sottolineando la contraddittorietà dell'Ufficio che parla di comportamenti omissivi e di commissione di illeciti della LOMBARDA PETROLI, senza aver dimostrato alcuna omissione da parte della società e dando, invece, per scontata la realizzazione di illeciti penalmente rilevanti da parte della stessa ed imputandole, in definitiva, una condotta commissiva. Inoltre, ritiene che non sia possibile invocare l'interruzione della prescrizione dato che il procedimento de quo è ancora in fase di indagine.

Secondo la ricorrente la segnalazione dell'illecito che consente l'interruzione della prescrizione dovrebbe avere luogo entro il termine decadenziale ed in ogni caso avrebbe rilevanza solo i comportamenti dolosi e/o fraudolenti attuati ai fini dell'evasione parziale o totale del tributo.

La Commissione non condivide le argomentazioni svolte dalla società.

Preliminarmente si osserva che l'illecito di cui all'art. 15 TUA sussiste ogni qualvolta il comportamento sia oggetto di sanzione, sia di natura penale, amministrativa o tributaria. Ne consegue che qualora l'Ufficio rilevi un comportamento omissivo, anche senza che sussistano i presupposti del reato, l'Amministrazione può procedere legittimamente al recupero dell'imposta, facendo decorrere il termine di prescrizione quinquennale dalla data in cui è stato scoperto il fatto illecito.

Nel caso di specie, l'Ufficio ha ritenuto che la ricorrente abbia tenuto un comportamento omissivo, che, evidentemente, non si sostanzia solo nell'omissione della dichiarazione e/o del versamento del dovuto, ma che trova la sua ragione d'essere nella omessa o incompleta segnalazione di fatti che avrebbero inciso significativamente sulla misura del diritto da versare e che sono stati ricostruiti solo grazie all'individuazione di una contabilità parallela, occultata alla dogana per coprire la reale consistenza di prodotto gravato da imposta, concretizzando così una condotta omissiva che ha portato al mancato e/o ridotto versamento delle imposte.

L'Ufficio ha, quindi, legittimamente determinato il dies a quo del termine di prescrizione facendo riferimento al momento della scoperta del fatto illecito, in applicazione al richiamato art. 15 secondo cui, in caso di comportamenti omissivi, la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito.

Dunque il termine quinquennale de quo, non può dirsi prescritto neppure in relazione al periodo controverso - dal terzo quadrimestre 2001 al primo quadrimestre 2006 - considerato che l'Ufficio ha effettuato una serie di verifiche a seguito dell'atto vandalico di cui in premessa, verificatosi nel febbraio 2010 e della successiva inchiesta promossa dalla Procura della Repubblica presso il tribunale di Monza.

È in quella circostanza, ampliando il proprio raggio di verifica fino dal 2009, che sono emerse le schede di contabilità parallela che facevano supporre irregolarità nella gestione del deposito e nella movimentazione del prodotto, cui è seguita l'emissione degli atti oggi in contestazione.

Così inquadrato il problema appare inconferente la contestazione circa l'operatività o meno dell'istituto dell'interruzione, collegato, a detta della LOMBARDA PETROLI, alla commissione di un reato.

Il comma 3 dell'art. 15 d.lgs. 504/95 prevede che La prescrizione del credito d'imposta è interrotta quando viene esercitata l'azione penale; in questo caso il termine di prescrizione decorre dal passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale.

A pare della Commissione perché possa scattare l'interruzione della prescrizione è sufficiente la notizia criminis, considerata come il primo atto che esterno che collega il comportamento illecito, suscettibile di azione giudiziaria, al presupposto di imposta, la cui definizione ed accertamento avverrà solo all'esito del giudizio penale.

La Corte di Giustizia con sentenza 18 dicembre 2007 C-26106, Fazenda Publica – ha affermato che la qualificazione di un atto come passabile di azione giudiziaria repressiva non costituisce accertamento dell'effettiva commissione di un'infrazione al diritto penale ma rappresenta solo un mezzo impiegato nell'ambito di un procedimento di natura amministrativa, avente la finalità esclusiva di consentire all'autorità doganale di porre rimedio ad una percezione scorretta od insufficiente delle imposte. Naturalmente il beneficio concesso all'Amministrazione di procedere all'attività di accertamento delle infrazioni fruendo del prolungamento del termine prescrizionale quando un fatto costituisca al tempo stesso fonte di obbligazione doganale e fatto reato deve essere collegato all'apertura delle indagini: queste devono iniziare prima e non dopo lo spirare del termine di legge. Ciò che, nella fattispecie che, ci occupa, si è concretamente verificato. Dunque anche sotto questo profilo il ricorso non può essere accolto.

Venendo - alle successive contestazioni di parte che riguardano sia l'erronea rideterminazione dei quantitativi di prodotto soggetto ad accisa sia , la violazione del divieto di doppia presunzione nonché la violazione del principio di non contraddizione e l'inattendibilità della documentazione provvisoria ed informale interna, la ricorrente sottolinea innanzitutto l'esistenza degli inventari redatti da dirigenti e funzionari dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza che nel corso degli anni hanno certificato la misurazione delle giacenze con le procedure previste dalla legge ed in contraddittorio con la società senza mai rilevare irregolarità.

A parere di LOMBARDA PETROLI l'Ufficio avrebbe potuto disattendere tale imponente mole documentale, assistita da fede privilegiata, in quanto atti redatti da pubblico ufficiale nello svolgimento delle sue funzioni, dotato di potestà certificativa ed attestante i fatti e le operazioni compiute dallo stesso, solo proponendo querela di falso.

Invero l'Amministrazione senza nulla contestare in proposito avrebbe attribuito valore ad una documentazione pre - inventariale, ponendola a base del recupero di imposta.

Si tratterebbe, a detta della ricorrente, di documenti redatti da un dipendente della società senza alcun intervento della proprietà e/o dell'organo amministrativo della società e senza

alcuna garanzia di correttezza ed autenticità, pieni di errori di calcolo ed in contrasto sia con le rilevazioni effettuate dai funzionari pubblici a ciò abilitati sia con le dichiarazioni rese dai dipendenti della ricorrente nel corso del procedimento innanzi ai Carabinieri e alla Procura della repubblica di Monza.

Inoltre l'Ufficio avrebbe rideterminare gli eventuali cali od eccedenze in base all'art. 3 del decreto n. 55/2000, confrontando le giacenze accertate in sede di verifica con quelle risultanti dall'ultimo verbale redatto dal funzionario doganale nell'agosto 2008. Invece l'Ufficio ha fondato la sua ricostruzione su una doppia presunzione, presumendo cali ed eccedente in base alla documentazione pre - inventariale interna ed applicando ulteriormente la presunzione di immissione in consumo delle quantità di prodotto accertate.

Gli inventari redatti dai pubblici ufficiali ogni quadrimestre non hanno mai rilevato ammanchi, ingenerando in campo alla società un legittimo affidamento, violato dall'Amministrazione fiscale con l'emissione degli atti in contestazione.

Infine la società rileva che gli inventari quadrimestrali sono stati redatti, con impianto fermo mentre le schede utilizzate dall'Ufficio si riferirebbero a rilevazioni effettuate con impianto in movimento, ciò che renderebbe ancor meno attendibili le misurazioni effettuate.

La LOMBARDA PETROLI conclude affermando che la documentazione rinvenuta, per le ragioni esplicitate, non può essere posta a base dell'accertamento e rappresentare prova certa dell'esistenza dei cali e delle eccedenze di prodotto contestati per le annualità di cui si tratta, in contrasto: con quanto rappresentato dagli inventari quadrimestrali.

In proposito la Commissione osserva:

come reiteratamente affermato dalla Corte di cassazione, la contabilità in nero, costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, considerato che tra le scritture contabili ex artt. 2709 e ss. cod. civ. rientrano tutti i documenti che registrino, in termini, quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, o rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato - economico dell'attività svolta vedi .in questo senso sent. n. 14770 del 5 luglio 2011; n. 24051 del 16 novembre 2011; n. 6949 del 27 marzo 2006; n. 256.10 del 1 dicembre 2006. In tali circostanze sta al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli.

La Cassazione, con la sentenza n. 19329 dell'8 settembre 2006 ha ulteriormente affermato che la .documentazione extracontabile legittimamente reperita presso; la. sede dell'impresa, costituisce elemento probatorio, sia pure meramente presuntivo, utilmente valutabile, indipendentemente dal riscontro di irregolarità nella tenuta della contabilità e nell'adempimento degli obblighi di legge. Se, a seguito di ispezione, è rinvenuta presso la sede dell'impresa documentazione non obbligatoria, astrattamente idonea ad evidenziare l'esistenza di operazioni non contabilizzate, il giudice non può ritenere tale documentazione, di per sé probatoriamente irrilevante, senza averne prima analizzato l'intrinseco valore ed averla comparata con gli altri dati acquisiti e ori quelli emergenti dalla contabilità ufficiale del contribuente.

Ed ancora, i giudici di legittimità - senta n. 1543 del 3 febbraio 2003 - hanno ritenuto che gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico.

Inoltre, con la sentenza n. 25104 del 13 ottobre 2008, la Corte di cassazione, da un lato, ha ribadito che gli appunti rinvenuti in sede di verifica sono riconducibili nel novero dei documenti riepilogativi e costitutivi della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa e che ne è legittimo, l'utilizzo, in qualità di indizio avente caratteri di gravità, precisione e concordanza, al fine di valutare l'attendibilità delle scritture contabili che contemplano tutti i documenti che rilevano fatti di gestione, con la conseguenza che grava sull'imprenditore assolvere l'onere probatorio circa l'esclusione dei movimenti indicati dal contesto dell'attività esercitata.

Dall'altro, la Corte ha affermato che il giudice tributario deve valutare anche le dichiarazioni di terzi, anche assunte in sede di verifica, e nel disattendere il contenuto ha l'obbligo di motivarne gli aspetti ritenuti non veridici.

Chiarito così il quadro giurisprudenziale in materia, e tornando alla fattispecie che ci interessa, deve rilevarsi che nel corso della verifica presso la sede della società, svolta dal Comando Carabinieri Tutela dell'Ambiente Nucleo Operativo Ecologico di Milano nell'ambito del procedimento penale aperto dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Monza a seguito dell'episodio vandalico più volte ricordato, era stata rinvenuta documentazione extracontabile riconducibile ad una contabilità parallela.

Tale contabilità, riferita al periodo dal dicembre 2001 al mese di aprile 2009, è costituita da 183 schede che riportano i dati degli sviluppi volumetrici dei serbatoi in relazione ad operazioni di misurazione degli stessi, effettuate sempre con alcuni giorni di anticipo rispetto alla data prevista, per l'inventario periodico. In calce alle schede, compilate su carta intestata della società, sono specificate - attraverso l'indicazione: quantità fisica/quantità contabile/differenza - le differenze di oli minerali (eccedenze e/o deficienze) non rilevate in occasione dei controlli quadrimestrali ufficiali.

Le schede sono state riconosciute, come autografe dal signor Ma. Vi. responsabile del deposito di Villasanta fino all'aprile del 2008 e che partecipava alle operazioni per la redazione degli inventari quadrimestrali, ex art. 6 della C.M. 335 prot. 1570/I del 30 dicembre 1992, quale rappresentante della ditta

Le dichiarazioni rese dal signor Vi., in prima istanza davanti ai Carabinieri e confermate in sede d'interrogatorio svolto innanzi al . Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Monza, non lasciano adito a dubbi sulle ragioni di tale contabilità parallela e neppure sul coinvolgimento della società, che risulta a conoscenza delle differenze tra il dichiarato e il prodotto reale - tesa ad occultare l'effettiva consistenza di prodotto gravato da imposta.

A pagina 6 del verbale d'interrogatorio del 31 gennaio 2011 il signor Vi. afferma di aver fornito al signor Pi., che lo avrebbe sostituito dopo il suo pensionamento, le schede, invitandolo, ai fini della gestione delle differenze di oli minerali che si reiteravano nel corso degli anni, a cercare di riallineare il contabile al fisico nei limiti del possibile. Ciò poteva essere fatto lavorando sulle miscele e cioè dichiarando quantitativi di flussanti immessi maggiori di quelli reali. La miscela veniva effettuata sotto il controllo dei funzionari dell'agenzia delle dogane ai quali venivano comunicare delle misure differenti da quelle reali. Questo poteva avvenire quando il funzionario non chiedeva di partecipare direttamente alla misurazione. In questi casi venivano date le misure effettive. Escludo per quanto è a mia conoscenza comportamenti infedeli da parte dei funzionari delle dogane, che, secondo me non sapevano delle differenze tra contabile e fisico e si fidavano della veridicità dei dati forniti dall'Azienda. Il recupero effettuato con questo sistema era minimo ma nel tempo, visto che le miscele effettuate erano parecchie,. poteva diventare significativo. La politica aziendale in relazione agli ammanchi e alla necessità di riallineamento era questa e Ta. Gi. ci aveva dato questa indicazione.

Il signor Vi. continua affermando di essere occupato personalmente della parte contabile, mentre della parte fisica si occupava il signor Ca.: a pagina 8 dell'interrogatori si legge testualmente Con riferimento alle miscele, come ho già accennato sopra gli operai comunicavano a me le misure reali dei serbatoi e le stesse venivano riportate correttamente in caso di partecipazione diretta del funzionario delle dogane alle operazioni di misura. Se il funzionario, invece, non aveva partecipato, le misure venivano ritoccate nel verbale di miscelazione in relazione alla necessità di recuperare il prodotto mancante. Questo era fatto su disposizione della direzione in quanto era l'unico modo per riallineare il contabile al fisico.

Tali affermazioni sono state confermate anche dal signor Pi. il quale, pur negando una sua responsabilità diretta, ha affermato che nell'agosto 2008 era stato effettuato l'ultimo inventario con il controllo della dogana, poiché dal dicembre 2008 il deposito era diventato deposito fiscale.

L'unico serbatoio dove c'erano ammanchi nel 2008 non è stato misurato dal funzionario. Non ricordo bene, ma sicuramente venivano falsificate le misure dei serbatoi (...) quando ho, assunto queste mansioni, mi era stato assicurato che la responsabilità dei serbatoi era in capo a Ca. ed ho soltanto eseguito e continuato a fare le cose che si facevano in Lombardia. I sistemi più semplici per non far risultare il quantitativo era, a seconda del prodotto, quella di immettere acqua nel serbatoio. L'altra cosa di cui ho sentito, era quella di bloccare il segnalatore del galleggiante, artificio che può funzionare soltanto se chi deve controllare non sale sul serbatoio. Quando ho visto fare per la prima volta queste cose, ho pensato che un funzionario attento dovrebbe capire se è stata introdotta acqua o se il galleggiante è stato bloccato. Io non ho mai fatto una misura in vita mia. Queste pratiche venivano utilizzate in fase di inventario. Io non ricordo di aver dato disposizione nel 2008 di aggiungere acqua ai serbatoi. (pagina 2 del verbale di sommarie informazioni rese dinanzi ai Carabinieri il 15 giugno 2010)

Le dichiarazioni rese in quella sede sono state successivamente confermate innanzi al Procuratore della repubblica e danno atto della conoscenza da parte della società della reale situazione di ammanchi, soprattutto relativa al prodotto gasolio da riscaldamento.

Che vi fossero due contabilità parallele, una fiscale e una reale, è ulteriormente attestato da altro dipendente della ditta, il signor CA., che in merito alle modalità utilizzate per occultare gli ammanchi all'Agenzia delle dogane afferma che Quelli delle Agenzie delle Dogane non si sono mai accordati degli ammanchi perché salivamo noi sopra i serbatoi e comunicavamo noi i quantitativi. La prassi era questa: l'ufficiale delle dogane arrivava in azienda che chiudeva per ispezione, l'ufficiale delle dogane andava con Vi. e dal 2007 in poi con Pi. fino a quando è cambiata la legge che prevedeva che fosse l'azienda a comunicare. Il funzionario con il responsabile dell'azienda andava con il serbatoio per la misurazione, in alcuni casi il funzionario saliva sul serbatoio e con la "picciona" che è uno strumento per misurare la temperatura e con un metro si rilevava la misura del serbatoio per i quantitativi. Dopo andavano in ufficio e facevano lo sviluppo con delle tabelle di conversione calcolavano il quantitativo. Molto spesso funzionamento non saliva sul serbatoio per cui si riusciva a scrivere dati diversi e comunque anche quando saliva sul serbatoio si riusciva a scrivere dati sbagliati in quando il funzionario si distraeva. A volte si aggiungeva anche dell'acqua nei serbatoi per aumentare il quantitativo di prodotto (pagina 3 verbale di sommarie informazioni dei carabinieri)

A pagina 3 del verbale sottoscritto presso la Procura; della repubblica lo stesso afferma di essere stato in possesso della documentazione parallela perché, volevo capire la situazione e quindi me la ero portata a casa, quando Gi. Ta. mi ha chiesto di diventare il nuovo capo deposito (...). Gi. Ta. era a perfetta conoscenza della contabilità parallela ed

era deluso del fatto che Vi. non riuscisse a risolvere la situazione, (...) Preciso che Vi. si portava, a casa la documentazione parallela tutte le sere, mettendole nella sua valigetta. In Azienda restava solo la contabilità regolare.

La metodologia sopra indicata era una consuetudine per la LOMBARDA PETROLI, come testimoniato da altri soggetti, tutti concordi nell'affermare che, in occasione degli inventari, le misurazioni dei livelli erano affidate all'operaio all'uopo incaricato, il quale si limitava ad annotare sul blocchetto delle manutenzioni i dati precedentemente indicati dal responsabile del deposito, successivamente trascritti nell'inventario redatto e sottoscritto dal funzionario pubblico e dal rappresentante della società.

Basta leggere i verbali di interrogatorio che l'Ufficio ha allegato alle proprie controdeduzioni per non dubitare della valenza probatoria della documentazione contabile reperita e dei motivi della sua esistenza. Alla luce di quanto emerso non stupisce che le schede non siano più state compilate dal momento in cui, avvenuta la trasformazione del deposito in deposito fiscale, sono cessate le verifiche e gli inventari quadrimestrali ad opera dall'Agenzia delle dogane.

Fermo restando che le ragioni di tale operato e i loro riflessi penali verranno valutati se e quando nelle competenti sedi, è indubbio che la documentazione reperita in occasione della verifica effettuata dopo lo sversamento presenta caratteristiche tali da poter essere posta a base della rettifica operata dall'Ufficio, e ciò indipendentemente dalla circostanza, reiteratamente sottolineata dalla ricorrente, che gli inventari redatti a seguito delle verifiche quadrimestrali indicavano valori diversi da quelli registrati nella contabilità in nero.

inseriti.] dati reali delle movimentazioni di prodotto, che presenta tutti requisiti di gravità, precisione e concordanza che la legge prescrive per disattendere la contabilità ufficiale.

Nel caso specifico non si intende disconoscere la portata probatoria degli inventari sottoscritti del pubblico ufficiale e riversati nella contabilità fiscale, ma prendere atto del fatto incontestabile che in LOMBARDA PETROLI esisteva una contabilità informale, nella quale erano inseriti i dati reali delle movimentazioni di prodotto, che presenta tutti requisiti di gravità, precisione e concordanza che la legge prescrive per disattendere la contabilità ufficiale.

A parere del collegio la ricorrente non può pensare di difendersi facendosi scudo della valenza probatoria delle misurazioni effettuate in presenza del funzionario pubblico, quando è emerso che il personale della LOMBARDA PETROLI addetto al deposito agiva, su input del responsabile dello stesso e con l'avallo dalla dirigenza societaria, allo scopo di indurre in errore i funzionari doganali per falsarne le rilevazioni e giungere al riscontro che il calo accertato era sempre al disotto della percentuale stabilita ed attribuibile solo a calo naturale di giacenza.

Infatti a fronte di dati registrati, sia pure da un pubblico ufficiale con le modalità truffaldine sopra descritte e poste in atto al solo scopo di fornire una rappresentazione della realtà diversa da quella effettiva per occultare eccedenze, o cali non dichiarabili le schede informali di cui si tratta, per il loro valore probatorio, suffragato da una serie concordante di dichiarazioni rese dal personale della società davanti ai Carabinieri e confermate al magistrato, legittimano l'accertamento dell'Ufficio ed il disconoscimento della contabilità ufficiale che sugli inventari quadrimestrali si fondava, a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento.

Né, del resto, la ricorrente, come era suo onere, ha fornito elementi inequivocabili dai quali emergesse la rispondenza tra la contabilità ufficiale a quella reperita, tali da far ritenere che quest'ultima avesse una valenza meramente preparatoria in vista, dei controlli ufficiali: che avrebbero avuto luogo di lì a poco.

Le differenze riscontrate e puntualmente annotate sulle schede de quibus, infatti non si giustificano nell'arco di poche ore, così da confortare l'assunto dell'Ufficio che le verifiche interne avessero, sì, una finalità propedeutica ma volta esclusivamente alla dissimulazione della reale consistenza dei prodotti in giacenza.

Accertata la legittimità dell'operato dell'Ufficio nell'aver fondato, l'accertamento sulla documentazione informale de qua, la Commissione rigetta le eccezioni svolte dalla ricorrente sopra richiamate.

Con riferimento alle prime, relative all'erronea rideterminazione dei quantitativi di prodotto soggetto ad accisa ed alla violazione del divieto di doppia presunzione, la Commissione rileva che l'art. 50 del TUA prescrive al comma 2 che La tenuta della contabilità e dei registri si considera irregolare quando viene accertata una differenza tra le giacenze reali e le risultanze contabili superiore ai cali e alle perdite di cui all'art. 4

L'Ufficio, ritenutele schede informali come indicative della giacenza reale per tutti gli anni oggetto di contestazione, ha effettuato i propri riscontri prendendo a base di tali dati e confrontandoli con quelli evidenziati nei corrispondenti registri di carico e scarico - risultanze contabili ufficiali redatte dalla società – per gli stessi anni: rilevata la sussistenza di prodotto mancante, si è limitato ad applicare la presunzione di cui all'art. 2 comma 2 lett. b) di immissione in consumo delle quantità di prodotto accertate.

Deve rilevarsi che il divieto di doppia presunzione sussiste solo in caso di correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice mentre non sussiste violazione quando da un fatto noto si risalga a un fatto ignorato, che costituisce la base di una presunzione legale.

Dunque anche sotto questo duplice profilo il ricorso della ricorrente non può essere accolto.

Per quanto attiene alla violazione del principio di non contraddizione, per aver l'Ufficio disatteso i verbali redatti dai funzionari della stessa agenzia questa Commissione si è già pronunciata in merito alla contestazione nella prima parte di questa sentenza mentre riguardo alla pretesa violazione del principio del legittimo affidamento, il collegio non può non sottolineare che il legittimo affidamento presuppone la buona fede e la correttezza del comportamento della contribuente che, nel caso di specie, ha tenuto una condotta volta ad occultare le reali giacenze del deposito, alterando, con lo schema esaustivamente descritto dai dipendenti della società, le risultanze delle verifiche ufficiali. Appare incongruente che, allo stato, la ricorrente lamenti la violazione del legittimo affidamento che si sarebbe creato sugli inventari certificati dall'Ufficio, nei quali erano riportati dati che la stessa società aveva contribuito a viziare e che poi erano trasfusi sui suoi registri contabili ufficiali.

Per queste ragioni, fare riferimento all'ultimo inventario del 31 agosto 2008, come pretenderebbe la ricorrente, considerato che lo stesso sconta le irregolarità già rilevate per tutti gli inventari precedenti, non ha senso.

Per quanto riguarda l'ulteriore contestazione relativa alla circostanza che le schede non avrebbero alcuna valenza probatoria poiché le misurazioni ivi registrate sono state effettuate con il deposito in movimento ed esse conterrebbero numerosi errori di calcolo che si sono riverberati a catena sui dati ripresi dall'Ufficio, tale affermazione è contraddetta dal fatto che la stessa ricorrente limita gli errori ad un numero di schede così modesto da non poter inficiare l'attendibilità della ripresa nella sua interezza. I serbatoi non conteggiati nelle schede della contabilità gin nero erano vuoti o di smessi e non formavano oggetto di valutazione neppure da parte della dogana durante i controlli periodici

In particolare l'Ufficio dà conto del criterio utilizzato per pervenire alla determinazione di quanto oggetto della ripresa fiscale. A pag. 20 delle controdeduzioni esplicita il metodo seguito: partendo dalle rimanenze fisiche risultanti dalle schede contabili relative al 2001 i verificatori hanno proceduto

- al riscontro con i registri di carico e scarico al fine di evitare errori nelle date di riferimento alla somma ed alla sottrazione rispettivamente di prodotti introdotti in deposito e di prodotti estratti- nel periodo intercorrente tra le date nelle quali sono state effettuate le misure la data dell'inventario ufficiale

- al successivo raffronto del risultato della operazione precedente con le giacenze contabili risultati dei registri di carico e scarico in corrispondenza della data degli inventari ufficiali, dimostrando per tale via di aver tenuto conto dei prodotti introdotti ed estratti nei periodi corrispondenti.

Per quanto attiene alla duplicazione di imposta per le eccedenze riscontrate per cui l'Ufficio avrebbe contemporaneamente richiesto il pagamento dell'imposta e provveduto alla presa in carico del prodotto sulla contabilità della società, l'Ufficio non ha effettuato alcuna presa in carico delle eccedenze ma ha rielaborato i quantitativi in riferimento ai singoli anni per il calcolo della eccedenza complessiva. L'aver riportato nelle varie tabelle di calcolo i valori di prodotto eccedente non ha determinato la loro presa in carico.

L'Ufficio ha espressamente specificato nel pvc che per le eccedenze non giustificate dalla prescritta documentazione che dimostra la legittima provenienza dei prodotti e che non risultano prese in carico sul registro di carico e scarico tenuto dal depositario autorizzato, ai sensi dell'art. comma 2 del TUA, ha applicato le pene previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento previste dall'art. 40 comma 1 lett. b del TUA, mentre sulle quantità di prodotto eccedente, non contabilizzate e che si presumono immesse in consumo in evasione di accisa, è dovuta l'accisa.

Rilevato che le eccedenze non erano state assunte in carico nei registri, l'Ufficio ha legittimamente proceduto al recupero dell'imposta. Anche sotto questo profilo il ricorso è infondato.

Analogamente il ricorso deve essere respinto per quanto riguarda le contestazioni specificamente mosse all'atto di contestazione sanzioni.

Relativamente alla prima eccezione, la Commissione osserva che, ex art. 5, comma 1, primo periodo, d.lgs. n. 472/97, nelle violazioni tributarie punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della, propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa

La Cassazione, con la sentenza n. 22890 del 2006, ha espressamente affermato che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 5 del d.lgs. 18 dicembre 1997, 472, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dall'art. 3 della legge 24 novembre 1981, n. 689, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno, negligente. Ciò va inteso nel senso della sufficienza della coscienza e della volontà senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, attesa che la norma pone una presunzione di colpa per d'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa, sicché va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa. Il principio è stato ribadito anche dalla recente sentenza n. 13068 del 2011 della sezione tributaria.

Il legislatore non richiede, per l'applicazione della sanzione amministrativa, che sia dimostrata l'intenzionalità o l'intento evasivo in quanto l'art. 5, quinto comma, del d.lgs. n. 471 del 1997 configura l'illecito tributario senza richiedere il dolo specifico, e l'art. 5, primo comma del d.lgs. n. 472 del 1997, applicando alla materia fiscale il principio di cui all'art. 3 della legge n. 689 del 1981, ritiene sufficiente ai fini della punibilità, l'elemento psicologico della colpa, peraltro presunta a carico di colui che abbia consapevolmente e volontariamente posto in essere l'atto vietato v. in questo senso Cass. sent. n. 4171 del 20 febbraio 2009.

Nel caso di specie la ricorrente, onerata dell'obbligo di dimostrare l'assenza di colpa nel suo comportamento, nulla di concreto ha dimostrato, limitandosi a mere affermazioni di principio

Fuori luogo e di circostanza appare la contestazione circa la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma.

Il quadro legislativo è chiaro e i rilievi sollevati dall'Ufficio fanno riferimento a comportamenti poco lineari, tenuti dalla contribuente e giustificati- non dalla difficoltà nell'applicazione del complesso normativo quanto piuttosto dalla volontà, reiteratamente posta in essere della LOMBARDA PETROLI, di evitare l'accertamento dei prodotti mancanti per sottrarsi al pagamento di maggiori imposte.

Per quanto riguarda la pretesa applicabilità della definizione agevolata ex art. 16 del d.lgs. 472 alla fattispecie, la Commissione osserva che l'art. 17, comma 3, è norma derogatoria nel senso che esclude la definizione agevolata in tutti i casi di omesso o ritardato versamento.

In questo senso si era espressa la circolare n. 180198 del Ministro delle finanze Dipartimento delle entrate, specificando che per l'omesso o ritardato versamento di tributi è sempre esclusa la possibilità di definizione in via agevolata indipendentemente dalla procedura di riscossione della sanzione adottata.

Dal canto suo la Cassazione, nella sentenza n. 17721, afferma che La definizione agevolata delle sanzioni tributarie, da effettuarsi previo pagamento del quarto della sanzione irrogata, ai sensi degli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472 del 1997, non si applica nel caso di omesso o ritardato pagamento dei tributi. In tal senso depone la lettera dell'ultima alinea del comma 3 dell'art. 17 cit la cui "ratio" è individuabile nella volontà del legislatore di non concedere benefici ad un contribuente il cui comportamento, consistente in una persistente violazione di legge è particolarmente grave. Dunque neppure questa eccezione è meritevole di accoglimento.

Per quanto riguarda, infine, l'eccepita violazione dell'art. 20 d.lgs. 472/97, la norma prevede che l'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero ratto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi"

Poiché, quindi, alle sanzioni correlate va applicato il medesimo termine previsto per i tributi che nella fattispecie è l'art. 15 del TUA la prescrizione opera dalla data di contestazione del fatto illecito, essendo pacifico che l'atto di irrogazione della sanzione debba necessariamente seguire la contestazione della violazione principale.

In questo senso, peraltro questa stessa Commissione si era già espressa con precedente sentenza affermando, che il principio applicato si deduce dal coordinamento delle norme relative al tributo, secondo cui l'azione di rettifica, in caso di comportamenti omissivi opera dal momento della scoperta del fatto illecito, con quelle relative alla sanzioni secondo cui il

termine di prescrizione non può decorrere dal giorno della commessa violazione, essendo strettamente connesso alla notifica dell'avviso di pagamento. Dunque, anche sotto questo profilo il ricorso deve essere rigettato.

La Commissione, pertanto, respinge il ricorso. Condanna la società ricorrente a rifondere all'Agenzia delle dogane le spese di lite che liquida sulla base delle previgenti tariffe professionali.

nella somma onnicomprensiva di €27.608,04

PQM

la Commissione respinge il ricorso Condanna la società ricorrente- a rifondere all'Agenzia delle dogane le spese di lite che liquida, sulla base delle previgenti tariffe professionali, nella somma onnicomprensiva di €27.608,04.