Sentenza del 05/12/2019 n. 31769 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza n. 353/02/16, depositata in data 2 marzo 2016, notificata in data 11 maggio 2016, la Commissione tributaria regionale della Liguria, accoglieva l'appello proposto da I. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di La Spezia n. 25/1/12, che aveva rigettato il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'avviso di pagamento n. (OMISSIS) notificato il 19 giugno 2008 con il quale l'Agenzia delle dogane aveva recuperato nei confronti di quest'ultima, esercente attività di progettazione e vendita di scafi marini per usi civili e militari, l'accisa per il gasolio destinato a combustione per gli anni 2003-2005 per Euro 32.687,17 oltre interessi e indennità di mora, in relazione ad alcune operazioni di rifornimento di mezzi navali effettuate, ad avviso dell'Ufficio, non correttamente in esenzione di imposta, anzichè in regime di accisa agevolata (30%) di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, punto 8, Tabella A, allegata.

1.2. La CTR, in punto di diritto, ha osservato che: 1) l'avviso di accertamento in questione era stato notificato prima del decorso del termine di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, di sessanta giorni dalla notifica del p.v.c., senza che l'Amministrazione avesse esposto i motivi di urgenza per i quali tale termine non era stato rispettato; 2) in ragione della necessaria trasparenza degli atti amministrativi (è richiamata, Cass. n. 1645 del 2013), l'avviso di accertamento in questione, era illegittimo, anche per il fatto di non avere indicato specificamente le aliquote applicate per la determinazione degli importi delle accise; 3) erano assorbiti gli altri motivi di appello.

1.3. Avverso la suddetta sentenza della CTR, l'Agenzia delle dogane, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste, con controricorso I. s.p.a..

1.4. La società controricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente disattesa l'eccezione di improcedibilità ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 2, sollevata da I. s.r.l. nel controricorso, per non avere l'Agenzia delle dogane allegato al ricorso copia autentica della sentenza di secondo grado notificata dalla medesima società in data 11 maggio 2016.

Invero, dall'esame degli atti, si evince l'avvenuto deposito da parte della ricorrente Agenzia di copia autentica della sentenza di secondo grado con la relativa stampigliatura di avvenuta consegna a mani, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 38, da parte della società contribuente all'Agenzia in data 12 maggio 2016 (prot. (OMISSIS)).

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, della L. n. 241 del 1990, artt. 3 e 21-septies, nonchè del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, per avere la CTR ritenuto erroneamente applicabile in materia doganale il cit. art. 12, comma 7, in luogo dello ius speciale di cui al D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11.

Il motivo è fondato.

Giova ricordare, con specifico riferimento al contraddittorio in materia doganale - rilevante nel presente procedimento, nel quale l'Amministrazione delle dogane ha emesso nei confronti della società contribuente un avviso di rettifica per la ripresa di dazi doganali - che questa Corte si è più volte pronunziata, sulla scia dei precedenti resi dalla Corte di Giustizia; in particolare, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che il rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913, (codice doganale comunitario), si evince dalle previsioni espresse del D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, e 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.

Ne deriva che la denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale. Per altro verso, questa Corte ha ritenuto che, in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, è inapplicabile la L. 20 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, operando in tale ambito lo jus speciale di cui al D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento comunque anticipato rispetto all'impugnazione in giudizio del detto avviso (Cass. n. 2214 del 2019; n. 23669 del 2018; Cass. 15032 del 2014). In particolare, nelle sentenze n. 23669 del 2018 e n. 8835 del 2019, questa Corte ha, da ultimo, precisato come la disciplina di cui al cit. art. 11, - nella versione ante novella del D.L. n. 1 del 2012, convertito dalla L. n. 27 del 2012, - sia stata promossa dalla Corte di giustizia, da ultimo, con la sentenza del 20 dicembre 2017, causa C- 276/16, Preqù-Italia.

Invero, la forma anticipata di contraddittorio pieno garantita dai procedimenti amministrativi appena ricordati è stata sostituita da una diversa modalità di assicurazione della garanzia del contraddittorio, ma soltanto a far data dalla entrata in vigore del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 27 del 2012, che ha introdotto (ex art. 92, comma 1), il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4 bis, (secondo il quale "Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi - ispezioni - verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel

quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5"), - intervento normativo successivamente completato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 12, comma 1, conv., con modificazioni, dalla L. n. 44 del 2012, con l'abrogazione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 7, e parzialmente del comma 6, e la conseguente eliminazione del sistema dei ricorsi amministrativi contenziosi in materia doganale.

Nella specie, la CTR non si (attenuta ai suddetti principi, avendo ritenuto invalido l'atto impositivo per assunta violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, disposizione non applicabile alla fattispecie.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 241 del 1990, art. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 7, e del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, per avere la CTR ritenuto erroneamente viziato, per mancanza di trasparenza, l'avviso di accertamento in questione non contenendo lo stesso la specifica indicazione delle aliquote applicate per la determinazione delle accise dovute, ancorchè, ad avviso della Agenzia, la motivazione dell'atto impositivo fosse stata sufficientemente effettuata per relationem, essendo state le aliquote già indicate nel p.v.c. del 25.5.08 redatto in contraddittorio con la contribuente e in possesso di quest'ultima.

4. Il secondo motivo è fondato anche se per una ragione giuridica diversa da quella prospettata dalla ricorrente.

4.1. In materia di accise, mentre il fatto generatore - costituito dalla "fabbricazione" (id est, dalla produzione) - e la condizione di esigibilità del tributo - costituita dalla "immissione in consumo" - sono disciplinati dal D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 2, (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi), in merito alla cui distinzione si è pronunciata la Corte costituzionale nella sentenza n. 115 del 2010, in tema di accertamento, liquidazione e pagamento della detta imposta, il medesimo D.Lgs., art. 3, nel testo vigente ratione temporis, dispone che: "1. Il prodotto da sottoporre ad accisa deve essere accertato per quantità e qualità. (....) 3. La liquidazione dell'imposta si effettua applicando alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo. Per gli ammanchi, si applicano le aliquote vigenti al momento in cui essi si sono verificati ovvero, se tale momento non può essere determinato, le aliquote vigenti all'atto della loro constatazione". Ciò, in puntuale attuazione della Dir. comunitaria 25 febbraio 1992, n. 12, art. 6, comma 2, secondo cui: "Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro, fermo restando che gli Stati membri applicano le medesime modalità di esenzione e di riscossione sia ai prodotti nazionali sia ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri".

4.2. Ai sensi del TUA, art. 21, comma 1, nel testo vigente ratione temporis, "Sono sottoposti ad accisa i seguenti prodotti: (...) d) oli da gas o gasolio (codice NC 2710 00 69) (1)".

L'Allegato I del TUA stabilisce le aliquote di accisa cui sono assoggettati i prodotti energetici e in particolare, nel testo vigente ratione temporis, per "gli Oli da gas o gasolio: usato come carburante: lire 747.470 per mille litri; usato come combustibile per riscaldamento: lire 747.470 per mille litri".

In base al TUA, punto 8, della Tabella A, è prevista l'applicazione dell'aliquota agevolata del 30% di quella ordinaria nell'ipotesi di impiego del gasolio per "Prove sperimentali, collaudo di motori di aviazione e marina e revisione dei motori di aviazione, nei quantitativi stabiliti dall'Amministrazione finanziaria".

4.3. Orbene, in tema di accisa sui prodotti energetici, essendo prevista dal legislatore l'applicazione di determinate aliquote, definite in misura percentuale (come, nella fattispecie in questione, in misura agevolata del 30% dell'aliquota ordinaria) ovvero direttamente in un certo importo monetario rapportato all'unità di misura del prodotto utilizzato - nella specie, gasolio destinato a combustione il contenuto dell'oggetto dell'obbligazione tributaria risulta determinabile mediante l'indicazione nell'atto impositivo della sola base imponibile, in riferimento all'unità di misura del prodotto consumato (elemento di fatto, nella specie, peraltro, non oggetto di contestazione). Infatti, stante la previsione ex lege di determinate aliquote di accisa in relazione all'unità di misura del prodotto utilizzato, il contenuto dell'oggetto dell'obbligazione risulta, in ossequio all'art. 1346 c.c., determinato, nel caso in cui l'atto impositivo contenga direttamente l'ammontare del tributo dovuto, ovvero determinabile, nel caso in cui l'atto impositivo contenga l'indicazione della base imponibile, senza che sia, a tal fine, necessaria l'indicazione della relativa aliquota, neanche attraverso il rinvio al p.v.c. Infatti, la previsione ex lege di aliquote fisse di accisa in riferimento all'unità di misura dei diversi prodotti energetici utilizzati, rende inutile l'indicazione nell'atto impositivo delle aliquote applicate e, tantomeno, l'indicazione delle stesse in altri atti o documenti richiamati dall'avviso medesimo per relationem.

4.4. Ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto: "in tema di accise (sui prodotti energetici) la previsione ex lege di aliquote fisse - definite in misura percentuale ovvero direttamente in un certo importo monetario - in relazione all'unità di misura del prodotto utilizzato, rende determinabile ex art. 1346 c.c., il contenuto dell'oggetto dell'obbligazione tributaria attraverso la indicazione nell'atto impositivo della sola base imponibile costituita dalla quantità del prodotto consumato".

4.5. Nella specie, la CTR non si è attenuta al suddetto principio, avendo affermato che l'avviso di accertamento fosse viziato "anche per il fatto di non avere indicato specificamente le aliquote applicate per la determinazione degli importi delle accise senza alcuna indicazione delle misure di legge applicate (...) in ragione della trasparenza degli atti amministrativi".

5. In conclusione, il ricorso va accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, affinchè riesamini il merito della vicenda alla luce dei sopra richiamati principi di diritto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza