Sentenza del 12/02/2019 n. 4035 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE - IMPOSTE DI FABBRICAZIONE - OLII VEGETALI E MINERALI Accise - Rimborso - Controllo dell'Ufficio doganale - Ammissibilità - Oggetto - Conseguenze.

Massima:

In tema di accise su prodotti immessi in consumo, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di procedere ai necessari controlli "in loco" per il riconoscimento del diritto al rimborso dell'accisa versata ovvero della sua congruità, con conseguente obbligo da parte dello speditore di tenere a disposizione dell'ufficio doganale la merce nel luogo indicato e fino alla data di spedizione annotati nella dichiarazione preventiva di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 504 del 1995.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle dogane ricorre con quattro motivi per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, in epigrafe, con la quale è stato accolto l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Benevento.

Dalla esposizione in fatto della pronuncia gravata si evince che: la contribuente aveva impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Benevento il provvedimento di diniego del rimborso dell'accisa, versata in occasione di una spedizione in Belgio di una partita di olio lubrificante, fondato sulla circostanza che, alla data di spedizione indicata nella dichiarazione preventiva, i funzionari doganali aveva fatto accesso presso la sede della società ed avevano riscontrato che la merce era stata già spedita, sicchè non era stato possibile procedere al controllo della qualità e quantità della merce; la Commissione tributaria provinciale di Benevento aveva rigettato il ricorso; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello la contribuente, nel contraddittorio con l'Agenzia delle dogane.

La Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello.

In particolare, ha ritenuto, da un lato, che la contribuente aveva assolto ai propri oneri di presentazione, anteriormente alla spedizione, della dichiarazione preventiva contenente il corretto assolvimento dell'imposta nonchè, successivamente al trasferimento, della domanda di rimborso, mentre, d'altro lato, l'ufficio doganale aveva solo una facoltà, e non l'obbligo, di procedere ai controlli; inoltre, ha osservato: che la circostanza che nella dichiarazione preventiva era stata indicata una diversa data di spedizione, rispetto alla data di presa in carico risultante dalla lettera di vettura internazionale, non poteva essere considerata decisiva, in quanto il trasportatore aveva dichiarato che il carico, sebbene ritirato in data antecedente a quella indicata nella dichiarazione preventiva, era stato comunque spedito in questa ultima data; che, inoltre, il carico, al momento dell'accesso degli funzionari dell'ufficio doganale, si trovava fermo presso l'ufficio doganale di Modena, sicchè sarebbe stato comunque possibile procedere all'attività di controllo in quella sede.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle dogane affidato a quattro motivi di censura.

Non si è costituita la contribuente.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 14 e 18, del D.M. n. 689 del 1996, artt. 2, 3 e 7 e del D.M. 25 marzo 1996, n. 210, art. 11, comma 2, lett. a), per non avere ritenuto che la spedizione della merce, in data diversa e anteriore a quella comunicata all'ufficio doganale con la dichiarazione preventiva, comportava la legittimità del provvedimento di diniego del rimborso, avendo impedito l'effettuazione dei controlli di competenza sulla movimentazione della merce.

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 14 e 18, del D.M. n. 689 del 1996 , artt. 2, 3 e 7 e del D.M. 25 marzo 1996, n. 210, art. 11, comma 2, lett. a), per non avere considerato che sia dalle lettere di vettura che dalla dichiarazione del trasportatore emergeva che la merce non era più presente nel luogo indicato nella dichiarazione preventiva, con impossibilità per l'ufficio doganale di effettuare i dovuti controlli, dando, invece, erroneamente rilevanza alla circostanza che, comunque, la merce si trovava presso l'Ufficio delle dogane di Modena che avrebbe potuto operare il controllo.

I motivi, che possono essere esaminati unitamente in quanto attengono alla medesima questione del vizio di violazione di legge in ordine alla ritenuta illegittimità del provvedimento di diniego del rimborso, sono fondati.

La sentenza impugnata ha ritenuto che il provvedimento di diniego di rimborso era illegittimo in quanto, da un lato, l'attività di controllo dell'ufficio doganale costituiva un diritto ma non un obbligo e, dall'altro, in quanto la circostanza che nella comunicazione preventiva presentata

dalla contribuente era indicata come data di spedizione della merce l'8 ottobre 2007, mentre nella lettera di vettura internazionale era indicata come data di presa in carico il 6 ottobre 2007, non poteva dirsi decisiva, tenuto conto che dalla dichiarazione resa dal trasportatore si evinceva che il carico era stato ritirato il 6 ottobre 2007 ma la partenza era avvenuta solo il successivo 8 ottobre 2007 e che, in quella data, la merce si trovava ferma presso l'ufficio doganale di Modena, sicchè in quel contesto poteva comunque procedersi all'attività di controllo.

Pertanto, il fulcro centrale della pronuncia censurata risiede nella considerazione della irrilevanza, ai fini dell'adozione del provvedimento di diniego del rimborso, della circostanza che, nonostante nella dichiarazione preventiva era stato indicato, oltre al luogo di spedizione, anche la data in cui la stessa sarebbe avvenuta, al momento dell'accesso compiuto dall'ufficio doganale la merce non era stata rinvenuta.

Occorre quindi valutare se il rispetto delle indicazioni compiute nella dichiarazione preventiva del luogo e della data di spedizione, con conseguente impossibilità per l'ufficio doganale di procedere al controllo, rilevi ai fini della legittimità del provvedimento di diniego di rimborso.

Va osservato che il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 3, (di seguito, TU Accise) prevede che "I prodotti assoggettati ad accisa immessi in consumo possono dar luogo a rimborso della stessa, su richiesta dell'operatore nell'esercizio della attività economica da lui svolta, quando sono trasferiti in un altro Stato membro o esportati. (..). L'istanza di rimborso è presentata, a pena di decadenza, entro due anni dalla data in cui sono state effettuate le operazioni".

L'art. 3 del TU Accise prevede che il prodotto da sottoporre ad accisa deve essere accertato per qualità e quantità.

L'art. 18 TU Accise ha introdotto norme generali in materia di poteri e controlli dell'amministrazione finanziaria finalizzati - ad assicurare la gestione dei tributi relativi all'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi in esame; in particolare prevede che i funzionari dell'amministrazione finanziaria possono accedere liberamente, in qualsiasi momento, nei depositi, negli impianti e nei luoghi nei quali sono fabbricati, trasformati, detenuti od utilizzati prodotti sottoposti ad accisa o dove è custodita documentazione contabile attinente ai suddetti prodotti per eseguirvi verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche e per esaminare registri e documenti. Essi hanno pure facoltà di prelevare, gratuitamente, campioni di prodotti esistenti negli impianti, redigendo apposito verbale e, per esigenze di tutela fiscale, di applicare suggelli alle apparecchiature e ai meccanismi. Gli ufficiali e sottufficiali della Guardia di finanza, oltre a quanto previsto dal comma 2, procedono, di iniziativa o su richiesta degli uffici finanziari, al reperimento ed all'acquisizione degli elementi utili ad accertare la corretta applicazione delle disposizioni in materia di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi e delle relative violazioni: a tal fine, gli stessi possono invitare il responsabile d'imposta o chiunque partecipi, anche come utilizzatore, all'attività industriale o commerciale attinente ai prodotti sottoposti ad accisa, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati, notizie e chiarimenti o per esibire documenti relativi a lavorazione, trasporto, deposito, acquisto o utilizzazione di prodotti soggetti alla predetta imposizione. Infine, gli uffici tecnici di finanza possono effettuare interventi presso soggetti che svolgono attività di produzione e distribuzione di beni e servizi per accertamenti tecnici, per

controllare, anche a fini diversi da quelli tributari, l'osservanza di disposizioni nazionali o comunitarie.

L'art. 67 TU Accise ha demandato a successivi regolamenti la disciplina di attuazione delle previsioni in esso contenute, in particolare in materia di rimborso e di circolazione dei prodotti sottoposti all'imposta sulla produzione e consumi.

Il D.M. 12 dicembre 1996, n. 689, ha dato attuazione alle norme contenute nel TU Accise relative al rimborso della imposta.

In particolare, l'art. 6 del decreto ministeriale in esame ha previsto che "ricevuta la domanda di rimborso, l'UTF verifica la regolarità formale della medesima e della documentazione allegata e la congruità del rimborso richiesto" e il successivo art. 7, comma 2, ha previsto che "L'UTF può effettuare controlli in loco sulle partite oggetto della dichiarazione presentata in applicazione della procedura richiamata dall'art. 2, comma 1. Può pure effettuare, direttamente o promuovendo, secondo le procedure vigenti, l'intervento dei competenti uffici, nazionali o comunitari, o dei comandi della Guardia di finanza, verifiche sull'autenticità della documentazione allegata alla domanda di rimborso o citata nella medesima, nonchè su qualunque altro elemento connesso all'acquisizione del diritto al rimborso".

Si evince, dal complesso delle disposizioni normative e regolamentari sopra indicate che, ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso dell'accisa versata, sussiste un potere di controllo dell'ufficio doganale, sia sotto il profilo della qualità che della quantità della merce trasportata, finalizzato alla correttezza dell'importo versato dell'accisa.

Differentemente da quanto sostenuto dal giudice del gravame (che ha sottolineato la circostanza che l'ufficio doganale ha solo un diritto ma non un obbligo), le previsioni in esame, nell'attribuire il potere all'ufficio doganale di procedere ai necessari controlli, implicano necessariamente che il medesimo potere debba essere esercitato senza alcun impedimento, non potendo lo stesso trovare ostacolo in comportamenti del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta che non consentano di esercitare l'attività di controllo, finalizzata, come detto, alla corretta osservanza di disposizioni nazionali o comunitarie.

In questo ambito, il corretto svolgimento del potere di controllo attribuito all'amministrazione finanziaria trova un profilo di raccordo con le previsioni normative e regolamentari introdotte al fine di indicare gli specifici obblighi che gravano sul soggetto tenuto al versamento dell'imposta in esame ed il cui corretto assolvimento costituisce presupposto per il riconoscimento del diritto al rimborso. In particolare, l'art. 12 del TU Accise prevede che "i prodotti assoggettati ad accisa sono custoditi e contabilizzati secondo le modalità stabilite e circolano con un apposito documento di accompagnamento, analogo a quello previsto per la circolazione intracomunitaria. Nel caso di spedizioni fra località nazionali con attraversamento del territorio di un altro Stato membro, è utilizzato il documento di cui all'art. 10, comma 2, ed è presentata, da parte del mittente e prima della spedizione delle merci, apposita dichiarazione all'ufficio tecnico di finanza, competente per il luogo di provenienza".

Proprio con riferimento all'obbligo di presentazione della dichiarazione di cui al D.M. n. 210 del 1996, art. 12, cit., all'art. 11, prevede che lo speditore è tenuto ad "annotare giornalmente, nel registro di carico e scarico di cui al testo unico, art. 5, comma 3, lett. c) od all'art. 12, comma 1, il giorno di partenza, i quantitativi complessivamente spediti nella giornata con la scorta del DAS, distintamente per qualità della merce, ed i numeri d'identificazione dei DAS emessi. Analoghe annotazioni vengono effettuate per le partite estratte con la scorta di documenti commerciali; b) a porre a corredo del suddetto registro gli esemplari n. 1 dei DAS e le matrici dei documenti commerciali emessi; c) nel caso di trasferimenti di prodotti ad accisa assolta da una località all'altra del territorio nazionale, con attraversamento del territorio di un altro Paese comunitario, a presentare, prima della spedizione, apposita dichiarazione all'UTF".

Come detto, gli obblighi gravanti sullo speditore non possono non essere riguardati alla luce del complesso delle previsioni normative, primarie e secondarie, sopra citate, che contemplano il potere dell'amministrazione finanziaria di procedere ai necessari controlli per la verifica dell'osservanza delle previsioni in materia di accisa e, conseguentemente, per il riconoscimento del diritto al rimborso dell'accisa versata.

In questo contesto, il rispetto delle indicazioni fornite dallo speditore in ordine al giorno della spedizione costituisce un obbligo di rilievo, in quanto consente all'amministrazione finanziaria di potere verificare, in quella data, l'effettiva spedizione della merce e, correlativamente, che la merce spedita corrisponda, per quantità e qualità, a quella dichiarata.

Si tratta, quindi, di un obbligo da porsi in stretta relazione con il pieno esercizio del potere di controllo dell'ufficio doganale competente.

L'avere, infatti, previsto che lo speditore debba comunicare la data ed il luogo della spedizione ha rilievo proprio ai fini del compiuto svolgimento dell'attività di controllo, avendo la finalità di porre l'amministrazione finanziaria nelle condizioni di potere valutare in anticipo le modalità di svolgimento della verifica della quantità e qualità della merce, con la conseguenza che lo speditore deve tenere la merce a disposizione nel luogo indicato e fino al momento della spedizione.

Ne consegue che non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che non costituiva ostacolo al riconoscimento del diritto al rimborso la circostanza che la merce, al momento dell'accesso compiuto dai funzionari dell'amministrazione finanziaria nella data indicata nella dichiarazione preventiva, non si trovava nel luogo indicato, essendo stata prelevata due giorni prima, in quanto, come detto, il mancato ritrovamento della merce nel luogo e nella data indicata ha costituito fatto impeditivo del corretto svolgimento dell'attività di controllo.

Nè può valere, per le medesime ragioni, l'ulteriore considerazione secondo cui la merce, sebbene non ritrovata nel luogo e nella data indicata, si trovava presso l'ufficio doganale di Modena, e dunque il controllo avrebbe potuto essere svolto dai funzionari del suddetto ufficio.

Proprio tale accertamento implica una chiara inosservanza da parte dello speditore dell'obbligo di tenere a disposizione la merce nel luogo indicato e fino alla data di spedizione di cui alla

dichiarazione preventiva, precludendo all'ufficio doganale competente il corretto esercizio del potere di controllo.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione ed errata applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, anche in riferimento al D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 1, comma 1, lett. c) e della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, nonchè della L. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, comma 5-bis, per avere ritenuto che il provvedimento di diniego del rimborso non era motivato.

Il motivo è inammissibile per carenza di interesse.

Il motivo in esame censura il punto della sentenza con cui il giudice del gravame ha dichiarato illegittimo il provvedimento di diniego del rimborso per carenza di motivazione.

Va osservato, a tal proposito, che l'inciso oggetto di impugnazione non è da riferirsi ad una valutazione del giudice del gravame di mancanza, nel provvedimento di diniego del rimborso, di elementi di fatto e di diritto sui quali si era fondato l'atto impugnato, nè si evince che le ragioni del ricorso della contribuente avevano riguardo, appunto, a vizi di motivazione dell'atto impugnato.

Del resto, la stessa pronuncia precisa che il diniego di rimborso in questione è motivato dall'Agenzia delle Dogane unicamente con l'asserita impossibilità di effettuare gli opportuni controlli preventivi sulla merce, in quanto la partita di olio lubrificante de quo era stata spedita il 6 e non l'8 ottobre 2007, come indicato nella relativa dichiarazione del 28.9.07.

In realtà, il giudice del gravame, nel suo percorso motivazionale, ha ritenuto che il mancato ritrovamento della merce nel luogo e nella data indicata con la dichiarazione preventiva non costituiva elemento impeditivo del riconoscimento del diritto al rimborso, sicchè deve ritenersi che l'inciso carenza di motivazione vada riferito non alla insufficienza di motivazione dell'atto impugnato, ma alla ritenuta non fondatezza delle ragioni sulla cui base si era fondato il diniego del rimborso.

Sotto tale profilo, quindi, non sussiste l'interesse del ricorso alla impugnazione del punto della decisione in esame.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omessa e insufficiente motivazione su punti decisivi e controversi per il giudizio, in particolare in ordine alla individuazione della data di spedizione della merce nonchè alla motivazione dell'atto impugnato.

Le considerazioni espresse sui precedenti motivi di ricorso comporta l'assorbimento del presente motivo.

In conclusione, vanno accolti il primo e secondo motivo di ricorso, inammissibile il terzo e assorbito il quarto, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va cassata senza rinvio la sentenza impugnata rigettando il ricorso proposto in primo grado dalla contribuente.

Le spese dei giudizi di merito vanno compensate.

Parte intimata va condannata al pagamento delle spese di lite del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, inammissibile il terzo e assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso proposto in primo grado dalla contribuente.

Sono compensate le spese di lite dei giudizi di merito.

Condanna parte intimata al pagamento delle spese di lite del presente grado di giudizio in favore della ricorrente che si liquidano in complessive Euro 3.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 12 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza