

Sentenza del 23/08/2023 n. 25070 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore pro tempore, propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe con cui la Commissione tributaria regionale del Lazio aveva rigettato l'appello proposto nei confronti di MC 2010 Srl in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 27993/36/2016 della Commissione tributaria provinciale di Roma che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'avviso di pagamento con il quale, previo p.v.c. della Sezione Operativa Territoriale di Pomezia, l'Ufficio aveva recuperato l'importo di Euro 1.111.821,08 relativo ad indebiti rimborsi di accisa sul gasolio per autotrazione effettuati tramite compensazione, negli anni 2012-2014.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che l'Ufficio non aveva dimostrato la fondatezza della pretesa avanzata attraverso "una serie di riscontri oggettivi o con presunzioni discendenti da fatti circostanziati gravi, precisi e concordanti da cui poteva dedursi in modo incontestabile la falsità della dichiarazione" in merito alle richieste di rimborso dell'accisa sul gasolio utilizzato per autotrazione. L'ottenimento del beneficio dell'agevolazione era subordinato, ai sensi del D.P.R. n. 277 del 2000, art. 3, alla presentazione di apposita dichiarazione sottoscritta dal titolare dell'azienda, contenente tutti gli elementi attestanti l'effettiva fruizione (in particolare, l'indicazione dei litri consumati/fatturati) del gasolio ammesso all'agevolazione; queste circostanze erano state valutate dal giudice di prime cure che aveva disatteso la ricostruzione dei verificatori i quali si erano basati esclusivamente sul fatto che, in alcuni giorni, i litri di carburante scaricati erano stati eccedenti la capacità massima di stoccaggio della cisterna della società pari a nove metri cubi complessivi; nel caso di specie, pertanto, l'ufficio non aveva valutato l'attendibilità della dichiarazione di rimborso usando altro metodo o un semplice calcolo matematico, alla luce dei consumi medi desumibili dagli standard tecnici o di mercato, basandosi semplicemente sulla incapacità della cisterna e dimostrando, come rilevato dal giudice di prime cure, le lacune nel calcolo degli indebiti sforniti di supporto probatorio. Non avendo, pertanto, l'Ufficio mosso neanche in appello rilievi circa l'eventuale falsità delle dichiarazioni, in mancanza di tali contestazioni, andava rilevata la infondatezza della pretesa impositiva.

3. La società contribuente resiste con controricorso.

4. La controricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per vizio di motivazione apparente per avere la CTR

rigettato l'appello dell'Ufficio sulla apodittica affermazione che la tesi dell'Agenzia, basata esclusivamente sulla insufficiente capacità di stoccaggio del serbatoio, non era idonea a provare la irregolarità delle dichiarazioni della società contribuente di rimborso dell'accisa sul gasolio utilizzato per autotrazione; con ciò la sentenza non avrebbe esposto le ragioni della decisione con conseguente impossibilità di effettuare ogni controllo sulla esattezza e logicità del ragionamento seguito.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sulla domanda formulata in appello di riforma della sentenza di primo grado avuto riguardo alle contestate irregolarità nelle dichiarazioni di rimborso che non si esaurivano nella accertata minore capacità di stoccaggio del serbatoio utilizzato dalla società rispetto ai quantitativi di gasolio dichiarati come acquistati ma che si concretavano anche nella mancata indicazione dei dati relativi alla titolarità giuridica e regolarità amministrativa del serbatoio medesimo nonché nella mancata prova della titolarità giuridica del luogo in cui veniva esercitata l'attività di trasporto e della regolarità dei contratti di noleggio degli autocarri utilizzati.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 1 del 2012 , art. 61 , del D.P.R. n. 277 del 2000 , art. 3 e del D.P.R. n. 445 del 2000 , artt. 47 , 48 e 75 , per avere la CTR ritenuto illegittimo l'avviso di pagamento in questione nonostante la società contribuente non avesse ottemperato alle modalità di presentazione e al contenuto delle dichiarazioni di rimborso ai sensi del D.P.R. n. 277 del 2000 , costituendo fatti accertati dall'Ufficio e non smentiti dalla sentenza impugnata che la società contribuente non aveva alcuna titolarità giuridica del serbatoio dichiarato nelle domande di rimborso che risultava anche privo dell'autorizzazione dei Vigili del Fuoco; la capacità di stoccaggio del serbatoio non era sufficiente a giustificare i consumi dichiarati nè tali consumi potevano giustificarsi con il versamento diretto nei serbatoi degli autoveicoli atteso che gli stessi non erano risultati presenti nel luogo della fornitura di carburante al momento della stessa; la società contribuente non aveva dimostrato di avere la disponibilità giuridica del luogo in cui esercitava l'attività e con riferimento ai contratti di noleggio degli automezzi non vi era la prova del versamento della quota variabile del corrispettivo dipendente dall'effettivo utilizzo degli automezzi.

4. Va preliminarmente disattesa l'eccezione sollevata dalla società contribuente di inammissibilità dei motivi di ricorso ai sensi dell'art. 348 ter c.p.c., u.c., per avere l'Agenzia delle dogane dissimulato, con l'articolazione degli stessi, una doglianza di insufficienza della motivazione ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Peraltro, ad avviso della contribuente, le censure in esame si risolverebbero nella riproposizione in sede di legittimità delle medesime doglianze già svolte nelle fasi di merito e tenderebbero ad ottenere una inammissibile revisione del giudizio espresso sui fatti di causa.

Invero, va osservato che la regola della pronuncia c.d. "doppia conforme" di cui all'art. 348 ter c.p.c., trova applicazione, anche nel giudizio di legittimità in materia tributaria, nell'ipotesi di formulazione del motivo di ricorso ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove, nella specie, l'Agenzia ha proposto due motivi di error in procedendo, sotto il profilo della motivazione

apparente (primo motivo) e della omessa pronuncia (secondo motivo) e un terzo motivo di violazione di legge, con conseguente inapplicabilità del rimedio di cui all' art. 348 ter c.p.c.. Peraltro, quanto alla assunta richiesta da parte dell'Agenzia di rivalutazione del merito, in realtà, la ricorrente non ha contestato la ricostruzione in fatto operata in sentenza, ma ha denunciato degli errores in procedendo (motivazione apparente e omessa pronuncia) nonchè la violazione delle norme in tema di concessione dell'agevolazione dell'accisa sul gasolio utilizzato per autotrazione.

5. Il primo motivo è infondato.

5.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016 ; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019 ; Cass. n. 29124/2021).

5.2. Nella sentenza impugnata la CTR ha confermato l'illegittimità dell'avviso di pagamento in questione ritenendo sostanzialmente che l'Ufficio non avesse fornito, neanche in sede di appello, elementi probatori a sostegno della contestata falsità delle dichiarazioni di rimborso presentate dalla società contribuente ("l'Amministrazione doganale...non ha dimostrato completamente la fondatezza della pretesa avanzata attraverso una serie di riscontri oggettivi e presunzioni discendenti da fatti circostanzianti gravi e precisi da cui si poteva in modo intestabile dedurre la falsità della dichiarazione di rimborso. Infatti, come si evince sia dallo stesso avviso di pagamento che dai successivi motivi di appello risultava chiaramente la duplice carenza dei presupposti impositivi fondati, da un lato, dagli atti che (erano) privi di motivazione e, dall'altro, emergevano deboli e contraddittorie affermazioni da parte dell'Agenzia che risultavano completamente sfornite di elementi probatori"); in particolare, ad avviso del giudice di appello, l'Amministrazione - a fronte della accertata indicazione nelle istanze di rimborso di tutti gli elementi attestanti l'effettiva fruizione del gasolio oggetto del beneficio dell'agevolazione, in particolare dei litri consumati/fatturati ("tutte queste circostanze sono state valutate dai primi giudici") - avrebbe omesso di controllare, con un semplice calcolo matematico, alla luce dei consumi medi desumibili dagli standards di mercato, l'attendibilità delle dichiarazioni medesime basandosi semplicemente sulla circostanza del tutto inconferente che, in alcuni giorni, i litri di carburante scaricati erano risultati eccedenti la capacità massima di stoccaggio della cisterna della società pari a nove metri cubi complessivi. La infondatezza della pretesa impositiva derivava, pertanto, dal non avere l'Agenzia neanche in appello "mosso rilievi circa la eventuale falsità delle dichiarazioni di rimborso".

5.3. E' evidente che una simile motivazione non rientra nei paradigmi invalidanti di cui al richiamato arresto giurisprudenziale, esprimendo argomentazioni pienamente intellegibili e logicamente correlate all'oggetto del gravame devoluto. Trattasi dunque di un apparato argomentativo ben al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Cass., Sez. U., 8053/2014 ;

Cass. sez. 5, Sentenza n. 11106 del 06/04/2022).

6. Quanto al terzo motivo, va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità per difetto di autosufficienza sollevata dalla controricorrente, mettendo in luce quest'ultimo le ragioni a sostegno dello stesso, con espressa menzione degli atti processuali su cui si fonda, anche attraverso una riproduzione indiretta delle contestazioni di cui all'avviso di accertamento in questione.

Peraltro, priva di pregio è, altresì, l'eccezione d'inammissibilità che la controricorrente prospetta con riferimento al motivo di ricorso in esame in base alla considerazione che l'Agenzia tenderebbe ad ottenere la rivalutazione del merito; in realtà, la ricorrente non ha contestato la ricostruzione in fatto operata in sentenza, ma la violazione delle norme in tema di ammissione all'agevolazione in materia di accise sul gasolio utilizzato per l'autotrasporto.

7. Il terzo motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate, con assorbimento del secondo.

7.1. In linea generale, secondo principio di diritto consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, nel giudizio di opposizione ad un provvedimento doganale, l'onere della prova del credito erariale grava sull'Amministrazione; tuttavia, il contribuente che invochi uno speciale regime di esenzione ed intenda avvalersi di disposizioni derogative del regime ordinario, ha l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti di fatto (v., per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10280 del 21/04/2008 rv. 602941 - 01); ciò in quanto i trattamenti agevolativi - che si pongono come eccezione alla regola generale di imponibilità - vanno riconosciuti solo nella misura in cui soddisfino in concreto tutte le condizioni di forma e di sostanza, rimanendo a carico del soggetto passivo che intenda avvalersi di disposizioni derogatorie del regime ordinario l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti (Cass. 17638/04 e 14146/03 ; Cass. sez. 5, n. 18575 del 2021).

7.2. In proposito occorre rilevare che il D.P.R. n. 277 del 2000 , art. 3 , nel testo vigente ratione temporis, prevede, ai commi 2, 3, 4 e 5, che qui interessano, al comma 2: La dichiarazione di cui al comma 1 (che gli esercenti devono presentare ai competenti uffici delle dogane per godere del beneficio di cui si tratta) contiene: la denominazione dell'impresa, la sede legale e amministrativa, il codice fiscale o la partita IVA, il codice identificativo della ditta limitatamente agli esercenti comunitari, le generalità del titolare o del rappresentante legale o negoziale, gli estremi degli atti previsti dall'art. 1, comma 2, l'indicazione dell'eventuale titolarità di depositi o di distributori privati di carburanti ad imposta assolta, con specificazione della capacità di stoccaggio dei relativi serbatoi contenenti gasolio destinato al rifornimento degli autoveicoli aventi titolo al beneficio, nonché degli estremi della licenza fiscale, se prescritta, di cui del Testo Unico approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 , art. 25 , comma 4; 3. Nella dichiarazione sono riportati i seguenti ulteriori elementi: il numero di autoveicoli di massa massima complessiva non inferiore a 11,5 tonnellate in ordine ai quali compete il beneficio e, con riferimento ai dati delle fatture di acquisto contenenti anche gli estremi della targa dell'autoveicolo fornito, il numero totale dei litri di gasolio consumati per i quali si richiede il rimborso, nonché l'importo dello stesso espresso in lire italiane ed in Euro.... 4. Nel caso di titolarità dei depositi e dei distributori di cui al comma 2, nella dichiarazione è contenuta l'attestazione che il gasolio custodito nei medesimi è stato utilizzato esclusivamente per il rifornimento degli autoveicoli di massa massima complessiva non inferiore ad 11,5 tonnellate

per i quali compete il beneficio. Qualora invece i predetti impianti siano utilizzati anche per il rifornimento di altri automezzi, nel prospetto di cui al comma 6 presente articolo è riportato, oltre agli ulteriori elementi richiesti, anche l'elenco completo di tali automezzi con i relativi dati identificativi. 5. Nella dichiarazione sono anche riportati: la modalità prescelta di fruizione del credito di cui all'art. 1, comma 1, e l'impegno a presentare, a richiesta dell'ufficio, i documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati".

7.3. Sulla necessità che tale prova debba essere fornita dal contribuente al fine di godere della agevolazione di cui si tratta si è già pronunciata questa Corte anche in relazione alla esigenza di consentire la dimostrazione del collegamento fra i consumi ed i mezzi aziendali, al fine di evitare frodi. Sul punto, questa Corte ha chiarito che "In tema di rimborso dell'accisa sul gasolio per autotrazione, la modifica apportata al

D.P.R. n. 444 del 1997 , dalla L. n. 266 del 2005 , non ha derogato, anche dopo l'introduzione del D.P.R. n. 277 del 2000 , le disposizioni che prescrivono la fattura quale esclusiva prova idonea a fondare la richiesta di compensazione o rimborso. Invero, il D.P.R. n. 277 del 2000 , disciplinando le modalità per poter beneficiare del credito derivante dalla riduzione degli oneri imposti agli autotrasportatori di merci per conto terzi o per conto proprio (nazionali o comunitari), richiede, ai fini della fruizione delle agevolazioni, l'esibizione, su richiesta dell'Ufficio, dei "documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati", dovendo riportarsi nella dichiarazione i dati delle fatture di acquisto e stabilendo, solo per casi particolari e per un periodo transitorio (dal 16 gennaio 1999 all'11 ottobre 2000, data di entrata in vigore), che la "scheda carburanti" di cui al D.P.R. n. 444 del 1997 tenga luogo della fattura" (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 14645 del 29/05/2019).

7.4. La presentazione di una dichiarazione incompleta - mancante, cioè, dei documenti e dei dati prescritti "per ottenere il beneficio di cui dell'art. 1, comma 1" (così il D.P.R. n. 277 del 2000 , comma 1) - impedisce, pertanto, il riconoscimento dell'agevolazione fiscale, non potendosi ritenere sussistente il diritto alla stessa prescindendo dall'adempimento degli oneri (che non hanno una natura soltanto formale, ma sono finalizzati alla dimostrazione della pretesa del contribuente) volti al suo conseguimento (Cass. n. 25096 del 2019 ; Cass. n. 17192 del 2022).

7.5. Questa Corte ha anche precisato che "in tema di agevolazioni d'accise sul gasolio per autotrazione, le carenze, gli errori o le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale di consumo accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non rispetto all'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza" (Sez. 5, Ord. n. 5812 del 03/03/2020; Cass. sez. 5 n. 17192 del 2022).

7.6. Nella specie, la CTR non si è attenuta ai suddetti principi in quanto - a fronte della contestazione da parte dell'Ufficio di una serie di incongruenze nelle dichiarazioni medesime (capacità di stoccaggio del serbatoio utilizzato dalla società inferiore rispetto ai quantitativi di carburante dichiarati come acquistati, mancata giustificazione dei consumi dichiarati con il versamento diretto nei serbatoi degli autoveicoli attesa l'assenza degli stessi nel luogo di fornitura al momento della stessa; mancanza della effettiva titolarità giuridica e regolarità

amministrativa del serbatoio, irregolarità della gestione dei contratti di affitto degli autocarri utilizzati nell'attività di trasporto v. p.v.c. allegato al controricorso e sentenza di appello pag. 1)- ha ritenuto sostanzialmente sufficiente, al fine di godere del beneficio in questione, la mera indicazione nelle dichiarazioni degli elementi attestanti l'effettiva fruizione del gasolio oggetto del beneficio di agevolazione (con particolare riguardo ai litri consumati/fatturati) da un lato, svalutando, qualificandola "inconferente" la circostanza rilevata dai verificatori dello scarico, in alcuni giorni, di un quantitativo di carburante eccedente la capacità massima di stoccaggio della cisterna della società pari a nove metri cubi complessivi e, dall'altro, affermando che "la ricostruzione operata dalla G.d.F. e fatta propria dall'Ufficio non risulta(va) sufficientemente provata nonchè effettuata con un metodo appropriato. Difatti l'Amministrazione doganale... non (aveva) dimostrato la fondatezza della pretesa avanzata attraverso una serie di riscontri oggettivi e presunzioni discendenti da fatti circostanzianti gravi e precisi da cui si poteva in modo instabile dedurre la falsità della dichiarazione di rimborso"; in particolare, ad avviso del giudice di appello, a fronte della valutazione già effettuata dal giudice di prime cure, della indicazione nelle dichiarazioni degli elementi attestanti l'effettiva fruizione del gasolio oggetto del beneficio dell'agevolazione, l'Ufficio non avrebbe controllato, con un semplice calcolo matematico, alla luce dei consumi medi desumibili dagli standards di mercato, l'attendibilità delle dichiarazioni medesime basandosi semplicemente sulla "incapacità della cisterna", con ciò errando nelle contestazioni e dimostrando "le lacune nel calcolo degli indebiti risultanti, peraltro, sforniti di supporto probatorio".

8. In conclusione, va accolto il terzo motivo, rigettato il primo e assorbito il secondo, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta il primo e assorbe il secondo, cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto - e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza