Civile Ord. Sez. 5 Num. 5812 Anno 2020
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Data pubblicazione: 03/03/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 4309/2018 R.G. proposto da

Agenzia delle dogane e dei monopoli, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– ricorrente –

contro

4319/2019

Multimilbatrans Srl, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Gabriele Teodoro Pierni e Simona Pellegrini, con domicilio eletto presso il primo in Milano via Alfonso Lamarmora n. 36, giusta procura speciale in calce al controricorso; domiciliata in Roma, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione.

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria n. 237/02/17, depositata il 27 giugno 2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 settembre 2019 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

Multimilbatrans Srl presentava, per gli anni 2012, 2013 e 2014, dichiarazione trimestrale di consumo per fruire dell'agevolazione prevista dalla l. n. 448 del 1998 e dal d.P.R. n. 277 del 2000 in materia di incrementi di accisa sul gasolio per autotrazione.

Decorso il termine di giorni sessanta dalla presentazione delle dichiarazioni e formatosi il silenzio-assenso sull'istanza, la contribuente utilizzava il credito in compensazione.

L'Agenzia delle dogane, in sede di controllo delle dichiarazioni, rilevava l'esistenza di irregolarità, annullava l'atto di assenso e, quindi, emetteva avvisi di pagamento per il recupero delle somme indebitamente fruite, nonché atti di irrogazione delle conseguenti sanzioni, contro i quali la società proponeva ricorso deducendo l'illegittimità degli atti di recupero e l'infondatezza della pretesa quanto agli importi per i quali non erano state riscontrate irregolarità documentali.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Perugia limitatamente agli importi, e alle sanzioni, che risultavano regolarmente dichiarati e documentati. La decisione era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione con un motivo. Resiste la contribuente con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. L'unico motivo del ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 3 e 4 d.P.R. n. 277 del 2000 in combinato disposto con gli artt. 47 e 48 d.P.R. n. 445 del 2000 e 27, comma 18, d.l. n. 185 del 2008.

L'Agenzia delle dogane lamenta, in sostanza, che la CTR abbia riconosciuto la fruizione dell'agevolazione per gli importi per i quali non erano state riscontrate irregolarità nonostante l'annullamento investisse, globalmente, l'atto di assenso illegittimamente formato e dovesse ritenersi la contribuente, in ragione del mendacio della dichiarazione, decaduta dal beneficio.

2. Sono infondate, preliminarmente, le eccepite inammissibilità.

Non sussiste la violazione dell'art. 366 n. 3 c.p.c.: il ricorso riporta, in termini chiari e puntuali, una compiuta, seppur succinta, esposizione dei fatti sia sostanziali che processuali; neppure sussiste

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

il lamentato vizio di autosufficienza, non ponendosi in discussione la ricostruzione dei fatti operata in sentenza.

È poi irrilevante che la questione di diritto sia stata decisa in termini conformi nei gradi di merito, neppure assumendo rilievo la dedotta qualificazione da parte del giudice di merito in ordine alla dichiarazione di consumo o sulla sua rilevanza come atto sostitutivo di notorietà.

3. Il ricorso, pur ammissibile, non è fondato.

3.1. Va rilevato, in primo luogo, che la dichiarazione di consumo trimestrale ai fini della fruizione dell'agevolazione ha natura – contrariamente a quanto sostenuto dal controricorrente, restando privo di fondamento l'ulteriore profilo di inammissibilità sollevato – negoziale e non di mera dichiarazione di scienza in quanto diretta a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione della sussistenza dei requisiti e delle condizioni previste dal legislatore per il soddisfacimento delle finalità previste dalla l. n. 448 del 1998.

La fattispecie, inoltre, è, in via generale, riconducibile alla disciplina per le dichiarazioni sostitutive di cui al d.P.R. n. 445 del 2000 sia perché – come affermato anche dalla CTR – l'art. 3, comma 1, d.P.R. n. 277 del 2000, entrato in vigore prima del citato decreto n. 445, richiamava esplicitamente, ai fini della disciplina della dichiarazione stessa la normativa in tema di dichiarazioni sostitutive previgente («*[...] apposita dichiarazione, sottoscritta dal titolare o dal rappresentante legale o negoziale dell'impresa ai sensi dell'articolo 20 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, e del comma 11 dell'articolo 3 della legge 15 maggio 1997, n. 127, come sostituito dall'articolo 2, comma 10, della legge 16 giugno 1998, n. 191*»), poi modificata dal d.P.R. n. 445 cit., sia perché, in ogni caso, la detta dichiarazione ha ad oggetto fatti (le quantità di gasolio, la loro destinazione, i veicoli che ne hanno fatto utilizzazione, ...) che sono

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

«*a diretta conoscenza dell'interessato*», come previsto dall'art. 47 d.P.R. n. 445 del 2000.

3.2. Tali rilievi, peraltro, non appaiono dirimenti ai fini della soluzione della questione in giudizio.

3.3. L'art. 4, commi 1 e 2, d.P.R. n. 277 del 2000 dispone:

«*1. L'ufficio, ricevuta la dichiarazione di cui all'articolo 3 e la documentazione a corredo, entro trenta giorni dal ricevimento ne controlla la regolarità, invitando l'interessato ad integrare, entro il termine massimo di quarantacinque giorni successivi alla data di comunicazione del predetto invito, la dichiarazione stessa con gli elementi e con la documentazione eventualmente mancanti; inoltre, entro sessanta giorni dal ricevimento della dichiarazione ovvero degli elementi e della documentazione mancanti, determina l'importo complessivo del credito spettante e, nel caso di richiesta di rimborso, emette apposito titolo per il pagamento di tale importo secondo le norme vigenti in materia di contabilità di Stato. [...]. Qualora non vi siano i presupposti per il riconoscimento del credito, l'ufficio ne dà comunicazione all'interessato mediante notifica del provvedimento di diniego ed agli altri uffici interessati secondo le disposizioni del decreto di cui all'articolo 7. Con lo stesso decreto sono stabilite le modalità di controllo circa la veridicità della predetta dichiarazione.*

2. Decorsi i sessanta giorni dal ricevimento, da parte dell'ufficio, della dichiarazione ovvero degli elementi mancanti senza che al soggetto sia stato notificato il provvedimento di diniego di cui al comma 1, l'istanza si considera accolta e il medesimo può utilizzare l'importo del credito spettante in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, qualora ne abbia fatto richiesta. In tali casi l'ufficio competente può annullare, con provvedimento motivato, l'atto di assenso illegittimamente formato, salvo che, ove ciò sia possibile, l'interessato provveda a sanare i vizi entro un termine prefissatogli dall'ufficio stesso»

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.4. Il meccanismo delineato dalla suddetta disciplina è dunque il seguente:

a) il contribuente presenta, sotto la propria responsabilità (anche penale), la dichiarazione di consumo di cui all'art. 3 per fruire dell'agevolazione corredata della documentazione e dei dati necessari;

b) l'Amministrazione provvede all'istruzione della pratica, chiedendo, ove necessario, le eventuali integrazioni;

c) nel termine di 60 giorni dalla richiesta (o dalla ricezione delle integrazioni) l'Amministrazione «*determina l'importo complessivo del credito spettante*» - il quale, in caso di carenze, errori, omissioni che non siano stati integrati o corretti, è inferiore a quanto richiesto - ovvero, se «*non vi siano i presupposti per il riconoscimento del credito*», adotta provvedimento di diniego;

d) se il termine decorre senza l'adozione di alcun provvedimento, l'istanza, con il meccanismo del silenzio-assenso, «*si considera accolta*» e il contribuente può utilizzare il credito così riconosciuto;

e) l'inutile decorso del termine di 60 giorni e l'effetto della formazione del silenzio-assenso a favore del contribuente non preclude la permanenza del potere-dovere dell'Amministrazione di effettuare i necessari accertamenti sul merito dell'istanza e, quindi, ove risultino delle irregolarità, di «*annullare, con provvedimento motivato, l'atto di assenso illegittimamente formato*»;

f) è previsto, peraltro, un significativo correttivo poiché un simile esito segue «*salvo che, ove ciò sia possibile, l'interessato provveda a sanare i vizi entro un termine prefissatogli dall'ufficio stesso*».

3.5. Tali ultime connotazioni sono, in evidenza, ispirate ad una duplice *ratio*: da un lato, l'inutile decorso del termine non può andare a detrimento del contribuente, allungando in termini indefiniti il momento per fruire del credito maturato; inoltre, il silenzio-assenso non può che formarsi sull'intera richiesta come originariamente formulata e ciò sull'evidente assunto che la dichiarazione, fino al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

compiuto riscontro da parte dell'Ufficio, deve ritenersi corretta e veritiera, anche perché resa sotto la propria responsabilità.

Dall'altro, la permanenza del potere di controllo da parte dell'Amministrazione – oltre a rispondere ad un principio generale in tema di autocertificazioni: v. art. 71 d.P.R. n. 445 del 2000 - si giustifica in relazione alla finalità di consentire il riconoscimento di un beneficio fiscale solo in presenza dei presupposti e requisiti di legge, ponendosi una diversa soluzione in conflitto la stessa disciplina unionale (v. Corte di Giustizia, sentenza 2 giugno 2016, in C-418/14, *ROZ-ŚWIT*, che, nell'esaminare le condizioni di riconoscimento delle esenzioni in materia di prodotti energetici in relazione alla Direttiva 2003/96/CE, ha precisato che «*tanto l'impianto sistematico quanto la ratio della direttiva 2003/96 si basano sul principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo*»).

3.6. Le considerazioni appena evidenziate rivelano che la norma – invero di non felice formulazione – delinea che i poteri dell'Amministrazione, nella fase successiva alla formazione del silenzio-assenso, sono inalterati rispetto alla fase di istruttoria in senso stretto, sì da dare origine a provvedimenti omogenei.

L'improprietà linguistica dell'art. 4, comma 2, d.P.R. n. 277 del 2000 si coglie nella previsione che prefigura l'annullamento del silenzio-assenso, il quale – come pure rilevato dalla stessa Agenzia ricorrente – è un fatto giuridico e non un atto, sicché, di per sé, non può essere oggetto di annullamento.

Tale locuzione, allora, non può essere intesa come sdoppiamento di un potere di annullamento distinto dal potere di accertamento impositivo, tenuto conto che - in assenza di un formale atto viziato emesso dall'Amministrazione - manca lo stesso oggetto dell'annullamento ed il «*provvedimento motivato*» di annullamento deve coincidere con lo stesso "avviso di accertamento" con il quale l'Amministrazione è legittimata a procedere al recupero del credito

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

d'imposta indebitamente compensato o rimborsato (v. Cass. n. 30220 del 22/11/2018).

3.7. In altri termini, l'Amministrazione nel momento in cui "annulla" il silenzio-assenso (o, più correttamente, provvede sull'originaria istanza, valutando che non sussistono le condizioni per confermare, anche implicitamente, il riconoscimento positivo intervenuto per il decorso del tempo), adotta, contestualmente, il provvedimento impositivo per il recupero delle somme che non potevano essere riconosciute e, invece, sono state indebitamente compensate.

In tale fase, tuttavia, il provvedimento ha necessariamente – sia pure a termini invertiti avendo il contribuente già fruito per l'intero dell'agevolazione richiesta, sicché l'atto assume la forma della ripresa di quanto indebitamente goduto, con irrogazione delle sanzioni per l'inesistenza, *in parte qua*, del credito – il medesimo contenuto e si concretizza nelle medesime decisioni che sarebbero state adottate originariamente.

Appare del resto incongruo che, mentre nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia tempestivamente valutato e contestato l'esistenza di irregolarità, sì da determinare l'ammontare del credito spettante in misura inferiore a quanto richiesto, gli stessi elementi di fatto comportino il disconoscimento integrale dell'intero credito anche per le parti correttamente documentate e per le quali sussistono i requisiti di legge per il solo fatto che la decisione sia intervenuta in un momento successivo.

Lo stesso correttivo previsto dall'ultima parte del comma 2, del resto, bene si coniuga con la previsione della concessione di un termine per l'integrazione previsto dal comma 1 della norma, ad ulteriore riscontro della omogeneità delle statuizioni.

4. La soluzione sopra delineata, inoltre, è coerente anche con il principio di cui all'art. 75 d.P.R. n. 445 del 2000, secondo il quale «*qualora dal controllo di cui all'articolo 71 emerga la non veridicità*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del contenuto della dichiarazione, il dichiarante decade dai benefici eventualmente conseguenti al provvedimento emanato sulla base della dichiarazione non veritiera».

A prescindere dalla circostanza (già di per sé meritevole di ulteriori riflessioni) che, per effetto della dichiarazione di consumo in questione, non deriva, per il decorso del tempo, "l'emissione" di un provvedimento ma la formazione del silenzio-assenso, va sottolineato che la struttura della norma su illustrata pone in risalto che la perdita dei benefici resta - in ogni caso – rapportata agli importi per i quali la dichiarazione è non veritiera o irregolare.

In caso di decisione tempestiva, infatti, le eventuali carenze della dichiarazione sono idonee a determinare il mancato riconoscimento della corrispondente voce di credito ma non anche il rigetto integrale dell'istanza (salvo, in evidenza, che non riguardino requisiti essenziali della richiesta stessa) e ciò pur a fronte del carattere "non veridico" della dichiarazione.

L'identità strutturale tra la decisione tempestiva e quella dopo la scadenza dei termini comporta, dunque, che l'eventuale "decadenza" si realizzi negli stessi termini, ossia esclusivamente con riguardo agli importi direttamente coinvolti nella contestata non veridicità della dichiarazione.

Non va trascurato, infine, che l'istanza mira alla fruizione di una agevolazione per un complessivo importo, le cui componenti tuttavia sono autonome ed oggetto di specifica valutazione: solo ove la falsità riguardi un elemento costitutivo dell'istanza (ad es. la dichiarazione di essere impresa esercente attività di autotrasporto) l'intera richiesta resta travolta, mentre se riguarda specifiche voci (ad es. la falsa titolarità di una cisterna di stoccaggio), la valutazione mantiene un carattere frazionato.

5. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto:

«*in tema di agevolazioni d'accise sul gasolio per autotrazione, le carenze, gli errori, le falsità contenute nella dichiarazione trimestrale*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di consumo che siano state accertate dall'Amministrazione doganale dopo la formazione del silenzio-assenso e la fruizione del credito determinano la perdita dei benefici, e l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, limitatamente agli importi irregolarmente dichiarati o documentati e non dell'intera agevolazione, salvo che l'attestazione mendace o erronea investa un elemento costitutivo dell'istanza»

6.Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese vanno compensate attesa la novità delle questioni.

Non sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato ex art. 13, comma 1 quater, d.P.R. n. 115 del 2002 nei confronti dell'Agenzia delle dogane in quanto Amministrazione dello Stato che opera con il meccanismo della prenotazione a debito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 19 settembre 2019

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale