

I termini per la compensazione dei crediti sono rigorosi

Tributi erariali - Avviso di pagamento relativo a somme indebitamente compensate - Credito d'imposta per il trasporto merci di cui al d.l. n. 265 del 2000 - Compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 - Termini di decadenza

CORTE DI CASSAZIONE Ordinanza 15 maggio 2019, n. 12907

Sul ricorso iscritto al n. 12617/2012 R.G. proposto da

L'A. G. M. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via M. Prestinari n. 13, presso lo studio dell'avv. Paola Ramadori, rappresentata e difesa dall'avv. Domenico D'Arrigo giusta procura speciale in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro Agenzia delle dogane, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 38/05/11, depositata il 6 aprile 2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17 dicembre 2018 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno

Rilevato che

1. con sentenza n. 38/05/11 del 06/04/2011 la CTR della Lombardia respingeva l'appello proposto da L'A.G.M. s.p.a. (d'ora in poi solo L'A.) avverso la sentenza n. 16/10/09 della CTP di Brescia, che aveva accolto l'impugnazione proposta dalla contribuente avverso l'avviso di pagamento relativo a somme indebitamente compensate e relative all'anno 2002 e 2003;

1.1. il giudice di appello premetteva che:

a) l'avviso di pagamento riguardava: 1) riduzione aliquota accisa gasolio anno 2002, compensata il 17/02/2003; 2) credito per carbon tax 2003 compensata il 16/03/2005; 3) riduzione aliquota accisa gasolio anno 2003, compensata in data 16/03/2005;

b) secondo la prospettazione dell'Ufficio, i menzionati crediti sarebbero stati tardivamente compensati oltre l'anno solare di riferimento;

c) la CTP accoglieva il ricorso della società contribuente;

d) la sentenza della CTP era impugnata dall'Agenzia delle dogane;

1.2. su queste premesse, la CTR motivava l'accoglimento dell'appello evidenziando che:

a) in relazione alla fattispecie per cui è controversia trova applicazione la disciplina prevista dal d.P.R. 9 giugno 2000, n. 277, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*;

b) le previsioni in materia di gasolio per autotrazione e carbon tax avevano natura agevolativa, sicché andavano rispettati pedissequamente i rigorosi termini per la compensazione previsti dalla legge e riconnessi all'esigenza dell'Erario «di certezza - di anno in anno - della riscossione degli introiti derivanti dalle accise, altrimenti sarebbe pregiudicato l'intero impianto di quantificazione dei proventi erariali»;

c) ove la compensazione non avveniva nel termine previsto dalla legge si maturava una decadenza;

d) «fuori tema» era il richiamo al d.l. 28 dicembre 2001, n. 452 a proposito della presentazione della domanda di rimborso, né sussisteva la violazione dell'art. 3 Cost.;

2. L'A. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. l'Agenzia delle dogane resisteva con controricorso.

Considerato che

1. con il primo motivo di ricorso L'A. deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del d.l. n. 452 del 2001 e dell'art. 16 del d.l. n. 269 del 2003 con riferimento all'art. 4 del d.P.R. n. 277 del 2000 e in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che la compensazione del credito d'imposta spettante in relazione ai benefici per l'accisa sul gasolio non è subordinata ai termini previsti dall'art. 4, comma 3, del d.P.R. n. 277 del 2000;

2. con il secondo motivo di ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 4, comma 3, del d.P.R. n. 277 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziandosi che i termini ivi indicati non sono previsti a pena di decadenza;

3. i due motivi, ampiamente ripetitivi nella loro formulazione, possono essere congiuntamente esaminati e sono infondati;

3.1. con riferimento a tutti i crediti erroneamente compensati trova (incontestatamente) applicazione la disciplina di cui all'art. 4, comma 3, del d.P.R. n. 277 del 2000, che, nella versione applicabile ratione temporis, prevede che, a seguito della dichiarazione di volersi avvalere del beneficio di cui al precedente art. 3, l'Ufficio risponda o chieda chiarimenti al contribuente entro termini prefissati;

3.1.1. in caso di mancata risposta nel termine di sessanta giorni, l'istanza si considera accolta e il contribuente «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» (comma 2);

3.1.2. peraltro la compensazione può avvenire «entro l'anno solare in cui è sorto per effetto delle disposizioni di cui al comma 2», altrimenti residua solo la richiesta di rimborso, da depositarsi «entro i sei mesi successivi a tale anno» (comma 3);

3.2. in proposito, la giurisprudenza di questa Corte è costante nel ritenere che «il beneficio del credito di imposta per il trasporto merci di cui al d.l. n. 265 del 2000, conv. in legge n. 343 del 2000, può essere esercitato, ai sensi dell'art. 4, comma 3, del d.P.R. n. 277 del 2000, entro il 31 dicembre dell'anno solare in cui è avvenuto il consumo, mediante la compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, ovvero entro il 30 giugno dell'anno solare successivo, mediante istanza di rimborso in denaro della quota non compensata; la categoricità della formula letterale dell'art. 4 cit. ("gli esercenti...utilizzano il credito in compensazione entro...") e la "ratio" di contenere nel tempo l'esercizio dell'agevolazione a fini di certezza del gettito fiscale indicano che il doppio termine è imposto a pena di decadenza, pur in assenza di un'espressa qualificazione in tal senso» (Cass. n. 7879 del 18/05/2012; conf. Cass. n. 26085 del 16/12/2016);

3.2.1. da ultimo, è stato precisato che il medesimo credito «può essere utilizzato in compensazione entro l'anno solare in cui si è formato il silenzio-assenso, anche qualora sia quello successivo all'anno solare in cui si è verificato il consumo del prodotto, essendo giustificata la deroga al principio generale di identità del periodo d'imposta cui attengono i rapporti in compensazione dall'esigenza di assicurare la massima pregnanza del sistema dei controlli» (Cass. n. 5996 del 08/03/2017);

3.3. nel caso di specie è pacifico che le dichiarazioni di volersi avvalere dell'agevolazione sono pervenute rispettivamente in data 11 settembre 2002, 14 luglio 2004 e 1 ottobre 2004 e che, a seguito delle stesse, si è perfezionato il silenzio-assenso rispettivamente nei giorni 10 novembre 2002, 12 settembre 2004 e 30 novembre 2004, decorsi sessanta giorni dalla dichiarazione;

3.4. applicando i sopra indicati principi di diritto, deve ritenersi che il termine per la compensazione dei menzionati crediti è scaduto nel primo caso il 31 dicembre 2002 e negli altri casi il 31 dicembre 2004, con conseguente decadenza dal relativo diritto giusta la ritenuta perentorietà del predetto termine, coincidente con l'anno solare di riferimento;

4. con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per non avere la CTR esaminato il rilievo inerente la prospettata violazione degli artt. 8 e 10 della I. 27 luglio 2000, n. 212;

4.1. il motivo è infondato;

4.2. la sentenza della CTR ha espressamente dedotto, nella parte dello svolgimento del processo, sia la formulazione del motivo di ricorso in primo grado da parte del contribuente (laddove si fa riferimento alla «violazione degli artt. 8 e 10 dello statuto dei diritti del contribuente»), sia la riproposizione del rilievo in appello (laddove si afferma che L'A. insiste «nelle tesi come in primo grado»), dovendo pertanto ritenersi che abbia optato per un assorbimento del motivo, superato dalla previsione di non compensabilità dei crediti oltre i modi e i termini previsti dalla legge;

4.3. ne consegue che la parte ricorrente aveva l'onere di diversamente censurare la implicita pronuncia di assorbimento;

5. in conclusione il ricorso va rigettato; spese compensate in ragione della sussistenza di contrasti interpretativi in sede di prassi e del fatto che l'orientamento della S.C. contrario alla tesi di parte ricorrente si è consolidato in epoca successiva alla proposizione del ricorso per cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 17 dicembre 2018.