

Civile Ord. Sez. 5 Num. 18575 Anno 2021  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: CORRADINI GRAZIA  
Data pubblicazione: 30/06/2021

### ORDINANZA

1105  
/  
2021

sul ricorso iscritto al n. 18878/2014 R.G. proposto da  
COLOMBO TRASPORTI Srl, in persona del legale rappresentante,  
rappresentata e difesa dagli Avvocati Gaetano Ragucci e Marco  
Squicquero, in virtù di procura speciale a margine del ricorso,  
elettivamente domiciliata in Roma nella via Pompeo Magno n. 2/b  
presso lo studio dell'Avv. Marco Squicquero

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Dogane, in persona del direttore pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i  
cui uffici è domiciliata in Roma, nella via dei Portoghesi n.12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della  
Lombardia n.500/7/2014 depositata il 29 gennaio 2014

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dal Consigliere  
Grazia Corradini;

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 141/1/2012 la Commissione tributaria provinciale di Como respinse due separati ricorsi, successivamente riuniti, proposti dalla Srl Colombo Trasporti, esercente la attività di trasporto di merci su strada, contro gli avvisi di pagamento emessi dalla Agenzia delle Dogane di Como per i periodi di imposta dal 2006 al 2010, a seguito di verifica fiscale, diretta a controllare il rispetto delle disposizione agevolative di cui al DPR n. 277 del 2000 di cui la società aveva usufruito portando in detrazione i crediti risultanti dalle dichiarazioni presentate in proposito alla Amministrazione finanziaria, attraverso la quale era emerso che la società Colombo, pur utilizzando un sistema di rilevazione automatico per la registrazione dei rifornimenti effettuati presso il proprio distributore interno, non aveva esibito la documentazione giustificativa asseritamente eliminata sia in formato cartaceo che su supporto informatico, mentre, quanto ai rifornimenti effettuati presso terzi sul territorio nazionale, aveva inserito nelle dichiarazioni per gli anni 2006, 2009 e 2010, fatture prive del numero di targa dell'automezzo rifornito, ritenute quindi non idonee a comprovare l'effettivo utilizzo del gasolio da parte dei propri automezzi aventi diritto alla agevolazione ed a determinare così la decadenza dai benefici fiscali ai sensi dell'art. 75 del DPR n. 445 del 28.12.2000.

La società Colombo aveva dedotto con i ricorsi iniziali che la disposizione agevolativa di cui all'art. 3, comma 4, del DPR n. 277 del 2000 richiedeva soltanto che nella dichiarazione di rimborso venisse indicato l'utilizzo del gasolio per il rifornimento dei veicoli ammessi al beneficio, cosicchè nessuna conseguenza poteva derivare dalla mancata conservazione di documentazione informale non prescritta dal alcuna disposizione legislativa, ma la CTP rigettò i ricorsi ritenendo che la documentazione fornita dalla società in sede di controllo contenesse omissioni e manchevolezze inerenti alla connessione oggettiva veicolo – consumo il che dava luogo a legittimi accertamenti e riprese.

Investita da due distinti appelli proposti contro la stessa sentenza in relazione ai due distinti avvisi di pagamento inizialmente emessi – con cui la società Colombo ripropose gli iniziali motivi di ricorso, deducendo altresì che la mancanza di obblighi di legge in relazione alla tenuta delle scritture contabili interne di rilevazione dei consumi escludeva il preteso obbligo di produrre tali documenti a richiesta dei verificatori e la conseguente decadenza dal beneficio per il caso di loro riscontrata assenza - la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettò gli appelli, previa loro riunione, con sentenza n. 500/2014, deposita in data 29 gennaio 2014. La CTR rilevò che, a fronte di una dichiarazione dettagliata giustificativa della agevolazione, quale quella richiesta dall'art. 3 del DPR n. 277 del 2000, la quale, con riferimento alle fatture di acquisto, *imponesse la indicazione degli estremi della targa dell'autoveicolo rifornito ed il numero totale dei litri di gasolio consumati per i quali si richiede il rimborso*, nonché della disposizione del successivo comma 5 che imponeva come nella dichiarazione dovessero essere riportati la modalità prescelta per la fruizione del credito e l'impegno a presentare, a richiesta dell'Ufficio, la documentazione giustificativa degli elementi dichiarati, il difetto probatorio consistente nella mancata presentazione della documentazione giustificativa ai funzionari che avevano elevato il processo verbale, i quali avevano dato atto pure della circostanza che non era stato possibile estrarre i file dal software aziendale, così come la mancata produzione in giudizio di qualsiasi documentazione probatoria, impediva di ritenere raggiunta la dimostrazione dell'elemento costitutivo della agevolazione e cioè che i litri di carburante acquistati dall'azienda per rifornire i propri automezzi fossero stati effettivamente consumati per tale finalità nel periodo oggetto della domanda di rimborso o di compensazione.

Contro la sentenza d'appello, non notificata, ha proposto ricorso per cassazione la società Colombo Trasporti con atto notificato in data 21 luglio 2014 affidato a tre motivi e successiva memoria cui resiste la Agenzia delle Dogane con controricorso.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la società ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 3 del DPR n. 277 del 2000, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cpc, per avere il giudice di appello fondato il rigetto del gravame su un preteso "difetto probatorio" per assenza di documenti giustificativi della quantità espressa in litri di gasolio consumato da ciascun veicolo, benché l'art. 3 del DPR n. 277 del 2000 nulla prescrivesse con riguardo alla indicazione del consumo di ogni singolo veicolo, il che rendeva irrilevante la circostanza che la ricorrente non disponesse più dei dati analitici utilizzati per la determinazione dei litri consumati dai singoli automezzi e viziava la sentenza di appello che aveva preteso il dovere di conservazione e di esibizione della documentazione giustificativa delle quantità di gasolio espresse in litri per ciascun automezzo che non aveva base normativa, posto che il totale dei litri fatturati in acquisto doveva essere ripartito per ciascuno degli automezzi riforniti sulla base di stime che tengano conto dei consumi specifici dei mezzi, di valori medi ricavabili da serie storiche dei consumi stessi nonché delle condizioni di utilizzo dei mezzi.

2. Con il secondo motivo deduce, sempre in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cpc, la violazione dell'art. 3, comma 1, del DPR n. 277 del 2000 nonché degli artt. 47, 48 e 75 del DPR n. 445 del 2000, poiché, non avendo la dichiarazione di cui all'art. 75 del DPR n. 277 del 2000 natura di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà in quanto non autenticata, anche qualora dal controllo fosse emersa la sua non veridicità, ciò non avrebbe potuto condurre alla perdita del dichiarante dal beneficio bensì avrebbe dovuto impegnare il giudice ad accertare anche in base a prove presuntive ed indirette le quantità di gasolio consumate dal ciascun automezzo ammesso al beneficio per ricavarne conferma dell'esattezza della quantità totale per la quale il rimborso richiesto sarebbe comunque spettato.

3. Con il terzo motivo sostiene violazione e falsa applicazione dell'art. 75 del DPR n. 445 del 2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cpc, sotto il diverso profilo che, se pure fosse stata attribuita rilevanza alla dichiarazione non veridica nel contenuto, non poteva comunque, essere equiparata alla non veridicità la carenza della documentazione giustificativa di un dato dichiarato, la quale non integrava una falsità, il che escludeva anche per tale via la decadenza del dichiarante dal beneficio.

4. Il ricorso è infondato.

5. Quanto al primo motivo, la sentenza impugnata, che è confermativa di quella di primo grado con cui viene a saldarsi, ha fatto applicazione del principio di diritto, consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, per cui 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).

5.1. In particolare la sentenza impugnata ha richiamato l'art 3 del DPR n. 277 del 2000 con riguardo alla documentazione che la parte, proprio in materia della agevolazione di cui si tratta è tenuta conservare e ad esibire a richiesta dei verificatori, fra cui le fatture di acquisto che devono contenere gli estremi delle targhe dei veicoli riforniti e l'impegno che deve assumere il titolare dell'azienda di autotrasporto che richiede la agevolazione a presentare, a richiesta dell'Ufficio, i documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati e da tale difetto totale di prova – posto che nessun documento giustificativo era stato reperito e tanto meno esibito dalla parte (dalla sentenza impugnata risulta, a pagine 1 e 2, che la parte non aveva esibito alcun documento, neppure i file del software informatico e che in sede di pcv aveva dichiarato che il consumo medio di ciascun automezzo veniva aggiustato a fine anno se i dati consumati non apparivano congrui rispetto ai litri acquistati) - ha tratto la conseguenza che la mancanza della documentazione non consentisse di verificare la spettanza del beneficio richiesto ed in particolare che i litri di carburante acquistati dall'azienda per rifornire i propri automezzi fossero stati destinati a quella finalità nel periodo oggetto della domanda di rimborso e di documentazione.

5.2. Orbene, con tale *ratio decidendi* non si confronta il primo motivo di ricorso che *deduce violazione di legge con riguardo ad una "pretesa" ratio decidendi collegata alla "assenza di documenti giustificativi della quantità espressa in litri di gasolio consumato da ciascun veicolo, benchè l'art. 3 del DPR n. 277 del 2000 nulla prescrivesse con riguardo alla indicazione del consumo di ogni singolo veicolo"* che non trova riscontro nella sentenza impugnata, la quale non ha preteso la prova dei consumi dei singoli veicoli bensì la prova della destinazione del gasolio ai mezzi aziendali; ciò in conformità a quanto rilevato in sede di pvc trascritto a pagine 2 e 3 del controricorso, per cui, quanto alle fatture di acquisto del gasolio ed i relativi DAS afferenti il distributore interno, di proprietà della Colombo Trasporti, tutta la documentazione era stata eliminata, compresa quella su supporto informatico, mentre i dati inseriti in dichiarazione erano stati determinati previ aggiustamenti a fine anno dei litri consumati se essi non apparivano congrui e, quanto alle fatture di acquisto relative ai rifornimenti effettuati presso terzi sul territorio nazionale, mancavano i numeri di targa degli automezzi riforniti.

5.3. In proposito occorre rilevare che l'art. 3 del DPR n. 277 del 2000, nel testo vigente *ratione temporis*, prevedeva, ai commi 3, 4 e 5, che qui interessano, al comma 3: *Nella dichiarazione (che gli esercenti devono presentare ai competenti uffici delle dogane per godere del beneficio di cui si tratta) 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 rifornito, il numero totale dei litri di gasolio consumati per i quali si richiede il rimborso, nonchè 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 del 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'articolo 1, comma 1, e l'impegno a presentare, a richiesta dell'ufficio, i documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati*".

5.4. 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. In particolare, è stato ritenuto che, in tema di accise sul gasolio per autotrazione, l'indicazione nella fattura della targa dell'automezzo rifornito, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 277 del 2000, pur non contemplata a pena di decadenza, costituisce un requisito formale necessario per il riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 1 dello stesso decreto in favore degli esercenti attività di autotrasporto (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 18361 del 09/07/2019 Rv. 654708 - 01). Infatti, l'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 277/2000, che prescrive l'indicazione in fattura della targa dell'automezzo rifornito ai fini della fruizione del beneficio in discorso, non prevede espressamente la decadenza nel caso tale indicazione manchi, ma pone tuttavia uno specifico requisito formale (evidentemente non facoltativo, stando alla lettera della norma: "Nella dichiarazione sono riportati i seguenti ulteriori elementi: il numero di autoveicoli ... in ordine ai quali compete il beneficio e, con riferimento ai dati delle fatture di acquisto contenenti anche gli estremi della targa dell'autoveicolo rifornito, 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"), che il contribuente deve osservare se intende avvalersi del beneficio fiscale; cosicché la mancata indicazione della targa in fattura, pertanto, legittima l'Ufficio a disconoscere il relativo importo ai fini della fruizione del beneficio (v. ancora, da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 14645 del 29/05/2019 Rv. 654114 - 01, per cui "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).

5.5. La sentenza impugnata ha quindi fatto corretta applicazione delle disposizioni normative previste ai fini della agevolazione di cui si tratta, così come interpretate dalla giurisprudenza di questa Corte, mentre la ricorrente propone una tesi interpretativa, per cui sarebbe sufficiente al fine di godere del beneficio la indicazione in dichiarazione del totale dei litri fatturati in acquisto, che si scontra con il preciso onere previsto dall'art 3, commi 3 e 5, del DPR n. 277 del 2000, richiamati dalla sentenza impugnata ed è comunque basata su una pretesa asserzione della sentenza impugnata che non trova riscontro nella stessa; il che consente di escludere il dedotto vizio di violazione di legge.

6. Il secondo ed il terzo motivo sono inammissibili per più ordini di ragioni.

6.1. Con essi viene dedotta una pretesa violazione dell'art. 75 del DPR n. 445 del 2000 sotto due profili alternativi che si possono così sintetizzare: 1) la dichiarazione prevista dall'art. 75 non ha

natura di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, per cui se anche in ipotesi falsa non può portare alla decadenza dalla agevolazione; 2) la stessa dichiarazione ha natura di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ma la sua eventuale non veridicità resta ugualmente irrilevante poiché la mancata presentazione della documentazione giustificativa non può essere equiparata alla non veridicità.

6.2. Si tratta peraltro di una questione che non risulta mai devoluta con gli iniziali ricorsi e neppure con gli atti di appello che, ai fini del requisito dell'autosufficienza, non sono stati trascritti e neppure allegati al ricorso per cassazione e peraltro, anche nella sintesi che ne viene fornita dalla stessa ricorrente a pagina 10 del ricorso per cassazione, non fanno riferimento a tale questione. Il giudice di appello non ha perciò esaminato la questione perchè non devoluta e comunque la questione non avrebbe alcuna pertinenza e rilevanza nel caso in esame poiché le sentenze di merito non hanno messo in discussione la veridicità della dichiarazione bensì la mancanza di prova della esenzione che doveva essere fornita dal contribuente ed alla quale il contribuente si era sottratto.

7. In conclusione, il ricorso deve rigettato con condanna della ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità. Poiché il procedimento di impugnazione è iniziato dopo il trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della l. n. 228 del 2012, ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater del d.P.R. 115 del 2002, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità, in favore della controricorrente, che si liquidano in complessivi euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater del d.P.R. 115 del 2002, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, il 10 febbraio 2021.