



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 18

Roma, 9 aprile 2009

Oggetto: Benefici fiscali per il gasolio per uso auto trazione - DPR 277/2000 - risposta a quesito - Nota 20 marzo 2009 n. 29696.

Sommario

1. PREMESSA	2
2. MOMENTO INIZIALE DI DECORRENZA DEL TERMINE BIENNALE DI PRESCRIZIONE PER L'OTTENIMENTO DEL BENEFICIO.	2
3. PERIODO NEL QUALE È CONSENTITO L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO	2
4. L'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLE SANZIONI PER L'INDEBITO UTILIZZO DI CREDITI D'IMPOSTA IN COMPENSAZIONE.	4

1. Premessa

Con la Nota 20 marzo 2009 n. 29696, l'Agenzia delle Dogane ha risposto ad alcuni quesiti relativi al Beneficio fiscale per il gasolio per uso auto trazione disciplinato dal DPR 277/2000.

In particolare il chiarimento relativo alla determinazione del momento iniziale di decorrenza del termine di decadenza biennale per la presentazione della dichiarazione per la restituzione del beneficio a favore degli esercenti attività di auto trasporto è relativo ad un quesito posto da questo Ufficio politiche fiscali della CNA in data 6 Agosto 2007(sic) .

Per una doverosa informazione va pur detto che nel frattempo, 23 aprile 2008, era pervenuta una prima risposta di natura interlocutoria, accompagnata da alcune rassicurazioni per le vie brevi.

Il quesito posto da questo Ufficio traeva origine dal fatto che in una realtà territoriale della Confederazione erano state presentate, per conto associati autotrasportatori, dichiarazioni relative ai consumi di gasolio effettuati nel corso dell'anno solare precedente oltre l'ordinario termine del 30 giugno previsto dall'articolo 3, comma 1 del DPR 277/2000.

Sull'argomento, decadenza o meno dal beneficio in caso di non ottemperanza del termine del 30 giugno, l'Agenzia delle Dogane si era già espressa con due successive risoluzioni e precisamente la n.6/D del 27 novembre 2002 e la n. 4/D del 7 dicembre 2005 in cui aveva chiarito, sentita anche l'Avvocatura generale dello Stato, la natura non perentoria del termine del 30 giugno e l'applicazione del principio generale- nell'ambito del sistema delle accise - della decadenza biennale.

Ciò nonostante l'Ufficio, territorialmente competente, dell'Agenzia delle Dogane aveva respinto le dichiarazioni presentate tardivamente, ma nel rispetto del biennio prima ricordato, inescandando una procedura contenziosa in commissione tributaria.

2. Momento iniziale di decorrenza del termine biennale di prescrizione per l'ottenimento del beneficio.

Con il chiarimento in esame, alla cui lettura si rinvia, viene precisato che in materia di presentazione della dichiarazione prevista dall'art. 3, comma 1 del DPR 277 del 2000 il ribadito termine biennale di prescrizione decorre dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui sono stati effettuati i consumi di gasolio.

Tale importante precisazione serve a respingere le interpretazioni da parte di alcuni Uffici territoriali dell'Agenzia delle dogane, secondo i quali il biennio andava calcolato con riferimento al giorno dell'acquisto/consumo del carburante, respingendo, conseguentemente le domande inviate oltre il 30 giugno dell'anno successivo al consumo.

Viene, pertanto, accolta la tesi avanzata da questo ufficio, "che secondo quanto emerge dallo stesso articolo 1 del medesimo DPR n. 277/2000," il momento in cui si rende determinabile l'ammontare del rimborso "sorge una volta compiuto l'anno solare cui si riferisce il beneficio; momento in cui è possibile determinare l'ammontare spettante del beneficio, avendo conoscenza dei consumi eseguiti e degli incrementi delle accise avvenuti nel medesimo lasso temporale."

E' opportuno osservare come l'esplicitazione utilizzata dall'Agenzia delle Dogane che con «*lo spirare del 31 dicembre dell'anno di consumo è possibile determinare l'ammontare del credito spettante*» e che «*la relativa pretesa creditoria diviene, dunque, azionabile a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di consumo*», non è secondaria rispetto a quanto si dirà al prossimo paragrafo 3.

3. Periodo nel quale è consentito l'utilizzo in compensazione del credito

Con la nota in esame l'Agenzia delle Dogane ha pure risposto ad altro quesito, non posto da questo ufficio, per l'individuazione del periodo nel quale è consentito l'utilizzo in compensazione del credito.

L'Agenzia al fine di chiarire quale sia tale periodo richiama l'articolo 4 del DPR 277/2000 che al comma 3 precisa che l'utilizzo del credito avviene per il tramite della compensazione entro l'anno solare in cui è sorto. E per effetto delle disposizioni del comma 2 dello stesso articolo 4 del DPR 277/2000 il credito sorge, chiarisce l'Agenzia delle Dogane, a seguito "del silenzio-assenso maturato allo scadere del termine di sessanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio, allorché quest'ultimo, nelle more del termine in questione, non abbia notificato alcun provvedimento di diniego al richiedente". Trattasi quindi dell'anno solare in cui la pretesa creditoria diventa azionabile, ma non oltre il 31 dicembre dello stesso anno in forza del ricordato comma 3 che prescrive che l'eventuale eccedenza sarà "*richiesta a rimborso entro i sei mesi successivi a tale anno*".



Conseguentemente l'Agenzia precisa che eventuali dichiarazioni presentate successivamente al 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono avvenuti gli acquisti/consumi di gasolio, e per le quali dichiarazioni il termine di 60 gg previsto dal comma 2 dell'articolo 4 del DPR 277/2000 venga a scadere oltre la fine dell'anno solare di dichiarazione sono legittime, ma non possono usufruire dell'utilizzo in compensazione dell'importo di accisa vantato.

Gli Uffici competenti devono pertanto considerarle come istanze di rimborso in denaro dandone comunicazione agli interessate al fine di acquisire le coordinate bancarie per procedere al relativo rimborso. E' da ritenersi che la comunicazione, in questo caso, avvenga nei 30 giorni successivi alla ricezione della dichiarazione da parte delle Dogane (cfr articolo 4, comma 1 del DPR n. 277/2000).

L'Agenzia giustifica tale interpretazione affermando che «*La ratio della disciplina suddetta va individuata, ... nella finalità di consentire il ricorso allo strumento della compensazione solamente entro l'anno in cui viene effettuato il versamento a saldo dell'imposta dovuta in relazione al periodo d'imposta considerato, coincidente con il periodo di effettuazione dei consumi di gasolio rispetto ai quali si configura il credito relativo al beneficio in questione*». Non solo, ma anche affermando che «*Lo scopo ultimo della norma richiamata va, infatti, individuato nella salvaguardia, ai fini dell'imputazione del credito al corretto periodo d'imposta, del diretto collegamento tra il momento dell'utilizzo del credito ed il periodo d'imposta in cui lo stesso viene a maturare.*»

E' evidente, infatti, che l'interpretazione dell'Avvocatura generale dello stato, come riportata dall'Agenzia delle dogane nella sua prassi (cfr Ris. 27 novembre 2002, n.6/D e Ris. 7 dicembre 2005, n. 4/D), sebbene aderente al dettato normativo sotto il profilo sistematico, ha svuotato di contenuto la ratio della norma conferita dal legislatore dell'epoca, cioè, conviene ribadirlo, la volontà di consentire l'utilizzo in compensazione del credito per il versamento delle imposte relative al periodo nel quale si effettuano i consumi del gasolio. Ratio che l'Agenzia delle Dogane intende comunque confermare.

E' vero, infatti, che prescindendo dall'intenzione del legislatore, rimanendo legati al solo dettato normativo, così come interpretato dall'Avvocatura generale dello stato, con riferimento, ad esempio ai consumi di gasolio effettuati nel 2008, si arriverebbe a riconoscere l'utilizzo in compensazione del credito maturato fino a tutto il 2011, per poi avere ancora fino a giugno 2012, per la presentazione della domanda di rimborso del credito che non si è potuto utilizzare in compensazione. Anche se, a decorrere dal 20 marzo 2009 (data della nota in esame), in presenza di dichiarazioni presentate per le quali il 61° giorno cade successivamente all'anno successivo del consumo, l'agenzia delle dogane, invierà prima della possibilità di compensare, l'inibizione alla compensazione e la richiesta delle coordinate bancarie per l'accredito del credito (vedi "supra"). Peraltro è opportuno ricordare che l'Avvocatura generale dello Stato nel sostenere l'applicabilità al caso in esame del termine biennale di prescrizione, lo ha fatto in con riferimento al riconoscimento del beneficio relativo all'accisa afferente il gasolio impiegato (cfr. Risoluzione 27.11.2002 n. 6) e non anche all'utilizzo in compensazione dello stesso. In effetti, l'Avvocatura, al fine di stabilire il termine biennale perentorio per la presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 3 del DPR n. 277/2000, fa riferimento all'articolo 14, comma 2 secondo periodo del Testo unico sulle Accise, cioè il termine di decadenza per la presentazione della domanda di rimborso delle accise.

Si può quindi affermare che l'Agenzia delle dogane effettua una importante distinzione tra:

- il termine di presentazione della domanda al fine l'utilizzabilità in compensazione del credito d'imposta maturato;
- e il termine per il riconoscimento del rimborso del credito maturato.

E' anche vero, tuttavia, che l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle dogane ha determinato dei ristretti margini operativi per poter utilizzare in compensazione il credito spettante nell'anno 2008 con riferimento ai consumi effettuati nel 2007, sebbene limitatamente ad un importo di modesta entità. Infatti, l'Agenzia delle dogane con nota 15 luglio 2008 avendo sciolto la riserva contenuta nella precedente nota prot. n. 221/V del 12 febbraio 2008¹), ha comunicato che, per l'anno 2007, tale rimborso poteva essere accordato. Pertanto gli esercenti interessati, a completamento delle richieste già presentate, potevano indirizzare agli Uffici delle Dogane, con le modalità abitualmente utilizzate, entro il 31 ottobre 2008, richiesta di rimborso degli ulteriori 7,00 euro ogni mille litri di carburante acquistato a partire dal 1° giugno 2007.

E' evidente che nel caso prospettato per i soggetti che abbiano atteso il 31 ottobre 2008 per indirizzare la richiesta di rimborso è restato il solo 31 dicembre 2008, giorno successivo al compi-

¹ Si attendeva, infatti, la preventiva approvazione comunitaria richiesta dall'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (cfr. Nota 12 febbraio 2008, prot. n. 221/V)



mento dei 60 gg. per il maturare del silenzio assenso, quale giorno utile per effettuare la compensazione.

Ovviamente nel caso di impossibilità ad operare la compensazione resta la salvaguardia per la presentazione, entro i primi sei mesi del 2009, della domanda di rimborso come disciplinata dall'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 4 del DPR n. 277, con la quale viene comunque garantita "la necessaria tutela delle pretese degli aventi diritto."

E' tuttavia evidente che, dal momento che le Dogane intervengono sull'argomento solamente ora, in caso di comportamento difforme in precedenza, in caso di contestazione si potrebbe comunque chiedere l'applicazione della non punibilità per obbiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma (articolo 6 del D.Lgs n. 472/1997).

4. L'ambito di applicazione delle sanzioni per l'indebito utilizzo di crediti d'imposta in compensazione.

Anche sulla base di quanto indicato nei paragrafi precedenti, occorre effettuare delle opportune distinzioni e precisazioni riguardo al trattamento sanzionatorio amministrativo tributario nei casi di indebita fruizione dei crediti d'imposta per accisa in esame.

Infatti, le Dogane nell'ipotesi di indebita fruizione dei crediti d'imposta applicheranno gli interessi e le indennità di mora di cui all'articolo 3, comma 4 del TUA. Inoltre, sempre le dogane, daranno comunicazione all'agenzia delle entrate per l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie vigenti.

E' vero, infatti, tutte le volte in cui si utilizza un credito in compensazione indebitamente (vedi "infra"), si rende ora applicabile la sanzione specifica prevista dall'articolo 27, comma 18 del DL n. 185/2008 dal 100% al 200%, ovvero, del 200% del credito utilizzato indebitamente se di importo superiore a 50 mila euro. E' evidente, peraltro, che la sanzione dal 100% al 200% del credito utilizzato indebitamente, si rende applicabile esclusivamente per le violazioni commesse a decorrere dal 29/11/2008 (data di entrata in vigore del DL n. 185/2008), mentre la causa aggravante con sanzione del 200% del credito utilizzato indebitamente, applicabile per crediti inesistenti di importo superiore a 50 mila euro, si rende applicabile dall'11 febbraio 2009 (data di entrata in vigore del DL n. 5/2009 che ha apportato la modifica)⁽²⁾

Per quanto riguarda, invece, le violazioni commesse prima del 29 novembre 2008, si renderà applicabile la sanzione previgente del 30% prevista dall'articolo 13 del D.Lgs n. 471/1997.

In queste ipotesi, infatti, si rende applicabile il principio del "favor rei" di cui all'articolo 3, comma 3 del D.Lgs n. 472/1997

Tabella 1 – sanzioni applicabili secondo la data di commissione della violazione

Commissione della violazione	Sanzione applicabile	Norma di riferimento
Violazioni commesse prima del 29.11.2008	Sanzione del 30% del credito utilizzato indebitamente	Articolo 13 del D.Lgs n. 471/1997
violazioni commesse a decorrere dal 29/11/2008 e fino al 11.02.2009.	Sanzione dal 100% al 200% del credito indebitamente fruito	Articolo 27, comma 18, primo periodo del DL n. 185/2008.
violazioni commesse a decorrere dal 11.02.2009	Sanzione dal 100% al 200% ovvero, del 200% del credito utilizzato indebitamente se di importo superiore a 50 mila euro.	Articolo 27, comma 18, primo e secondo periodo del DL n. 185/2008.

Sulla base di quanto indicato nei paragrafi precedenti, le sanzioni si cui sopra secondo la tempistica ivi indicata, si rendono applicabili:

- qualora si utilizzi un credito d'imposta non maturato per l'assenza dei requisiti previsti (consumi di carburante inesistenti o documentati e documentabili);
- utilizzo in compensazione di crediti prima della presentazione della dichiarazione ovvero prima dello scadere del 61° giorno dalla presentazione delle medesima;
- utilizzo in compensazione relativo a dichiarazioni presentate per le quali il 61° giorno dalla presentazione scade oltre l'anno successivo a quello di effettuazione del consumo del carburante.

² In proposito vedi quanto indicato dalla Circ. 19 marzo 2009, n. 8/E, § 7.2



La terza ipotesi è quella sottolineata dall'Agenzia delle dogane sulla base dell'interpretazione della ratio della norma, per la quale, si potrebbe, tuttavia resistere in contenzioso, sulla base dell'interpretazione stretta delle disposizioni normative, così come rilette dall'Avvocatura generale dello stato (vedi quanto si è detto al paragrafo 3). Peraltro, sempre nell'ambito del contenzioso, dal momento che le Dogane intervengono sull'argomento solamente ora, in caso di comportamento difforme adottati in passato, si potrebbe comunque chiedere l'applicazione della non punibilità per obbiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma (articolo 6 del D.Lgs n. 472/1997).

Va osservato, peraltro, che da 20 di marzo 2009, in questo caso si dovrà prestare attenzione al fatto che, considerate le istruzioni dettate con la nota delle dogane in oggetto, l'utilizzo in compensazione del credito, verrebbe inibito dalla comunicazione delle dogane della non compensabilità del credito e la contestuale richiesta delle coordinate bancarie per l'accredito, sempre precedente al termine iniziale per la compensabilità del crediti (cfr paragrafo 3).

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(FF/CC/cc/nota_dog)

