

Publicato il 28/12/2022

N. 11521/2022REG.PROV.COLL.  
N. 02243/2022 REG.RIC.



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Settima)

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso in appello iscritto al numero di registro generale 2243 del 2022,  
proposto da

-OMISSIS-, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e  
difesa dagli avvocati Bruno Barel e Luigi Ferrajoli, con domicilio eletto presso  
lo studio dell'avvocato Federica Scafarelli, in Roma, via Borsi 4

*contro*

Agenzia delle dogane e dei monopoli, Direzione territoriale III Veneto e  
Friuli-Venezia Giulia, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
rappresentata e difesa per legge dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i  
cui uffici è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12

*per la riforma*

della sentenza del Tribunale amministrativo regionale per il Veneto (sezione  
terza) n. -OMISSIS-

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli;

Viste le memorie e tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 15 novembre 2022 il consigliere Fabio Franconiero e udito per la parte appellante l'avvocato Bruno Barel;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

## FATTO

1. La -OMISSIS- propone appello contro la sentenza del Tribunale amministrativo regionale per il Veneto, di rigetto del suo ricorso per l'annullamento del provvedimento di sospensione dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività di trader presso depositi di terzi di prodotti energetici soggetti ad accisa, adottato nei suoi confronti dall'Agenzia delle dogane e monopoli – Direzione territoriale III per il Veneto e il Friuli-Venezia Giulia - Ufficio delle Dogane di Verona (di prot. n. -OMISSIS- dell'11 novembre 2020).

2. Il provvedimento impugnato era fondato sul processo verbale di constatazione trasmesso alla società ricorrente in data 24 luglio 2020, recante nei confronti della società ricorrente plurime contestazioni ai fini IVA, considerate dall'Ufficio delle dogane *«irregolarità gravi e ripetute, per loro natura ed entità alle disposizioni che disciplinano l'accisa e l'imposta sul valore aggiunto, in merito alle quali sono stati contestati illeciti penali»*, tali da integrare i presupposti della sospensione, ai sensi degli artt. 1, comma 949, della legge 27 dicembre 2017 n. 205 (*Legge di Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale 2018-2020*), e 23, comma 11, del testo unico sulle accise, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504,

3. Le censure formulate nel ricorso contro il provvedimento di sospensione della licenza fiscale, di falsa applicazione della prima delle citate disposizioni, eccesso di potere sotto svariati profili, e di non conformità ai principi di diritto dell'Unione europea di legalità, proporzionalità e tutela dei diritti della

difesa, sono state giudicate infondate dall'adito Tribunale amministrativo regionale per il Veneto con la sentenza indicata in epigrafe.

4. Le medesime censure sono quindi riproposte dalla -OMISSIS-con il presente appello, in resistenza del quale si è costituita la Agenzia delle dogane e dei monopoli, Direzione territoriale III Veneto e Friuli-Venezia Giulia.

#### DIRITTO

1. Con una prima censura l'appello contesta che nel caso di specie ricorrano i presupposti per la sospensione dell'autorizzazione fiscale per l'esercizio dell'attività di trader presso depositi di terzi di prodotti energetici soggetti ad accisa. Sottolinea al riguardo che il sopra citato art. 1, comma 949, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, prevede che il provvedimento in questione è adottato *«qualora il soggetto autorizzato di cui al comma 945 sia incorso in violazioni gravi degli obblighi stabiliti in materia di IVA»*, le quali a loro volta postulano un accertamento definitivo, quale non è un atto endoprocedimentale come nel caso di specie il processo verbale di constatazione.

2. Si aggiunge sul punto che dopo la notifica del processo verbale la società ricorrente è addivenuta all'accertamento con adesione con le Dogane e sta attualmente versando ratealmente gli importi dei tributi dovuti, secondo quanto concordato con la stessa amministrazione finanziaria. La sentenza di primo grado avrebbe quindi errato nel ravvisare i presupposti della sospensione, posto che a quella data *«non si era perfezionato alcun accertamento tributario avente ad oggetto gravi violazioni degli obblighi IVA nei confronti di -OMISSIS-»*. Viene quindi ribadito che in conformità ai principi costituzionali di uguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità l'accertamento dovrebbe avere il carattere della definitività, ed essere stato emesso all'esito di un contraddittorio nell'ambito del quale il contribuente sia stato posto in condizione di difendersi. La sentenza di primo grado avrebbe pertanto errato nel desumere tale carattere dall'adesione della società ricorrente, senza considerare che questa è intervenuta il 24 novembre 2020, in seguito al provvedimento impugnato del precedente 11 novembre, e che le sottostanti

ragioni consistono nell'esigenza di regolarizzare tempestivamente la posizione della medesima società, senza alcun riconoscimento degli addebiti.

3. Del pari la sentenza avrebbe erroneamente trascurato che ai fini della sospensione dell'autorizzazione fiscale difetta nel caso di specie il necessario presupposto della gravità delle violazioni accertate, così come la colpevolezza della contribuente, a causa dell'esistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione ed applicazione del regime applicabile alle operazioni di vendita dei prodotti petroliferi, dalla cui asserita violazione sono scaturite le contestazioni ai fini IVA nei confronti della medesima ricorrente. Si sottolinea a questo specifico riguardo che la società ha in buona fede supposto non applicabile il tributo ai prodotti petroliferi di sua proprietà, già soggetti ad accisa, all'atto dell'immissione in consumo dal deposito fiscale o dell'estrazione da deposito di un destinatario registrato. Nella valutazione di gravità delle violazioni si sarebbe inoltre dovuto tenere conto dell'adesione all'accertamento dell'amministrazione finanziaria.

4. Con il secondo motivo di ricorso sono riproposte le censure di violazione dei principi generali del diritto dell'Unione europea espressi con riguardo ai tributi armonizzati dell'IVA e delle accise, a causa dell'applicazione di una misura sanzionatoria, quale l'impugnata sospensione della licenza fiscale per l'esercizio dell'attività di trader presso depositi di terzi di prodotti energetici soggetti ad accisa, in via anticipata rispetto ad un accertamento definitivo della pretesa tributaria, erroneamente ritenuta dalla sentenza di primo grado non lesiva dei principi di proporzionalità e di tutela del diritto alla difesa e al contraddittorio del contribuente.

5. Le censure così sintetizzate sono infondate.

6. Il provvedimento impugnato nel presente giudizio si fonda sul più volte richiamato art. 1, comma 949, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ed in particolare sull'ultimo periodo di questa disposizione, così formulato: *«(1) l'autorizzazione è sempre sospesa dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, anche su segnalazione dell'Agenzia delle entrate, qualora il soggetto autorizzato di cui al comma*

*945 sia incorso in violazioni gravi degli obblighi stabiliti in materia di IVA».*

Diversamente da quanto si suppone nell'appello, la norma non richiede che le violazioni siano definitivamente accertate, in relazione al quale presupposto non si riscontra alcun riferimento. All'argomento di carattere testuale si aggiunge quello di ordine logico: sarebbe evidentemente pregiudizievole per l'interesse fiscale di cui l'Agenzia delle dogane e dei monopoli è portatrice che questa dovesse attendere che l'accertamento di violazioni tributarie divenga definitivo, ovvero non più soggetto ad impugnazioni da parte del contribuente di cui è emersa l'infedeltà, che nelle more potrebbe quindi continuare a svolgere l'attività in precedenza autorizzata, con il rischio di aggravare la situazione e nello specifico di aumentare le somme sottratte ad imposizione.

7. Più in generale, peraltro, le censure riproposte nell'appello non considerano il fatto che anche il provvedimento di sospensione impugnato non è definitivo, a differenza della revoca dell'autorizzazione, prevista dagli artt. 1, comma 948, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e 23, comma 9, del testo unico sulle accise. Più nello specifico, dal combinato della disposizione da ultimo richiamata e con il precedente comma 8 si evince che la sospensione, secondo la sua natura giuridica, ha una funzione di carattere cautelare, facoltativamente adottabile dall'amministrazione finanziaria per la tutela delle ragioni erariali nelle more del giudizio penale per «*reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare*», e strumentale alla revoca per il caso di accertamento definitivo della responsabilità dell'operatore. L'art. 1, comma 949, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha invece previsto una sospensione obbligatoria, a mente della quale l'autorizzazione «*è sempre sospesa*» nei casi di «*violazioni gravi degli obblighi stabiliti in materia di IVA*», che come quella in origine prevista dal testo unico sulle accise riveste la funzione cautelare sopra evidenziata, e come tale non richiede pertanto che le violazioni siano definitivamente accertate. In ragione di tutto quanto finora esposto, l'operato dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli è quindi legittimo per avere fondato il provvedimento di

sospensione impugnato sul processo verbale di constatazione in esso richiamato.

8. Da quest'ultimo emerge poi la commissione di plurime violazioni in materia di IVA da parte della ricorrente, di seguito dettagliate: 1) infedele comunicazione per gli anni d'imposta 2019 e 2020 dei dati delle liquidazioni periodiche, con l'indicazione di note di variazione in diminuzione del tributo non trasmesse in via telematica al sistema di interscambio S.D.I., pur in presenza di un obbligo di legge [art. 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 - *Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della legge 11 marzo 2014, n. 23*]; 2) indebita detrazione IVA per 1.513.845,05 e 439.673,93 euro rispettivamente negli anni d'imposta 2019 e 2020 per operazioni prive dei requisiti previsti dall'art. 26, commi 2 e 3, del testo unico delle disposizioni sull'IVA, di cui al DPR 26 ottobre 1972, n. 633; 3) indebita detrazione dell'IVA per € 253.000,00, mediante utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti nell'anno d'imposta 2018; 4) indebita detrazione IVA per € 626.332,97, mediante utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti nell'anno d'imposta 2019; 5) emissione di fatture per € 1.300.000,00 di imponibile ed IVA pari a € 286.000,00 a fronte di operazioni inesistenti.

9. Con specifico riguardo alle prime due contestazioni ora richiamate, il processo verbale di constatazione descrive nei seguenti termini le modalità operative con cui è stata realizzata la violazione: «-OMISSIS- ha registrato nella propria contabilità dal 30/11/2019 sino a gennaio 2020, al termine di ciascun mese, n. 6 note di variazione in diminuzione all'IVA (note di credito), emesse nei confronti di sé stessa, aventi ad oggetto l'IVA relativa alle accise versate dalla medesima.

L'IVA esposta nelle note di variazione in oggetto è stata annotata a credito nel registro IVA acquisti», per gli importi sopra menzionati di 1.513.845,05 e 439.673,93 euro rispettivamente negli anni d'imposta 2019 e 2020. Sul punto il processo verbale precisa poi che «le accise costituiscono una componente del prezzo del carburante

*venduto da -OMISSIS-, fatturate con IVA ad aliquota ordinaria (22%); nel caso di specie le accise sono state versate all'Erario da -OMISSIS-ed il prezzo comprensivo di IVA incassato dai clienti. La società verificata ha, pertanto, variato in diminuzione l'IVA a debito, esposta in tutte le fatture emesse nei confronti dei clienti, per la parte relativa alle accise». Viene inoltre dato atto della posizione difensiva del rappresentante legale della società, riproposta nel presente giudizio, secondo cui «le note di variazione sono state dirette a stornare l'IVA sulle accise in quanto ritenuta illegittima», con l'ulteriore aggiunta che «l'IVA non versata viene contabilmente registrata a ricavo», come poi riscontrati dai verificatori sulla base dell'analisi della movimentazione contabile delle note di credito.*

10. Sulla base degli accertamenti finora descritti, nel processo verbale si perviene alla conclusione sul punto che l'operato della società è illegittimo, a causa dell'emissione di note di credito in violazione dei presupposti previsti dal sopra citato art. 26 del testo unico delle disposizioni in materia di IVA di cui al DPR 26 ottobre 1972, n. 633 secondo cui - si precisa - *«è possibile portare in detrazione l'imposta corrispondente a quanto precedentemente fatturato e non incassato»,* laddove invece, come in precedenza esposto, la -OMISSIS- ha incassato dai propri clienti il corrispettivo per la vendita di prodotti petroliferi comprensivo dell'IVA. La condotta ha quindi determinato per i verificatori la violazione del principio di neutralità del tributo, attraverso note di credito emesse dalla società in assenza dei presupposti sostanziali di legge e non comunicate all'amministrazione finanziaria, le quali quindi *«hanno consentito un abbattimento del debito IVA a favore della società -OMISSIS-, senza che vi sia stata la speculare variazione in aumento operata dal soggetto passivo (cliente finale) rimasto inciso dall'imposta».*

11. Sulla base dei descritti presupposti la sospensione disposta nei confronti della società ricorrente è quindi legittima ed immune dalle ulteriori censure contro di essa formulate nel presente giudizio, relative all'esistenza di violazioni gravi in materia di IVA, come richiesto dall'art. 1, comma 949, della legge 27 dicembre 2017, n. 205. La gravità è in particolare insita nell'infedele

rappresentazione contabile fornita all'amministrazione finanziaria per effetto dell'omessa comunicazione delle note di credito, che risulta evidentemente incompatibile con l'ipotesi della buona fede adombrata nell'appello, e nel conseguente elevato ammontare del tributo evaso. Irrilevante è per contro ai fini della sospensione della licenza il fatto che la società abbia prestato adesione al verbale i cui contenuti sono stati in precedenza richiamati, posto che per un verso si conferma con essa l'attendibilità degli accertamenti; e per altro verso si rafforza la funzione del provvedimento di sospensione qui impugnato di indurre il contribuente infedele a regolarizzare la propria posizione, come nel caso di specie sta avvenendo, secondo quanto riferito in appello, ed evitare quindi ulteriori pregiudizi per l'Erario. La resipiscenza manifestata *a posteriori* non elide tuttavia la gravità del precedente comportamento accertato e compendiato nel processo verbale di constatazione sulla cui base è stato emesso il provvedimento di sospensione della licenza fiscale.

12. Per le considerazioni svolte in precedenza, relativamente alla natura e alla funzione del medesimo provvedimento, devono invece essere respinte le censure contenute nel secondo motivo d'appello, intese a fare valere la non conformità dello stesso al diritto dell'Unione europea. L'asserito difetto di proporzionalità è in particolare escluso sulla base della funzione strumentale della sospensione finora tratteggiata, rispetto alla cui emissione il diritto di difesa e al contraddittorio del contribuente è inoltre assicurato, come nel caso di specie si ricava dal processo verbale di constatazione, attraverso l'assunzione di informazioni e chiarimenti dal rappresentante legale della società verificata, e contro il quale è inoltre sempre consentito di agire nella competente sede giurisdizionale.

13. L'appello deve pertanto essere respinto, per cui va confermata la sentenza di primo grado, ma per la natura e la complessità delle questioni controverse può essere disposta la compensazione delle spese di causa.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Settima), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo respinge e, per l'effetto, conferma la sentenza di primo grado.

Spese compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 15 novembre 2022 con l'intervento dei magistrati:

Claudio Contessa, Presidente

Fabio Franconiero, Consigliere, Estensore

Pietro De Berardinis, Consigliere

Marco Morgantini, Consigliere

Laura Marzano, Consigliere

**L'ESTENSORE**  
**Fabio Franconiero**

**IL PRESIDENTE**  
**Claudio Contessa**

**IL SEGRETARIO**