Sentenza del 18/06/2019 n. 16262 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 2365/07/2016, depositata il 27/09/2016, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna accoglieva l'appello proposto da I. s.c.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 197/1/2012 della Commissione tributaria provinciale di Ferrara che aveva rigettato il ricorso proposto dalla suddetta società avverso il provvedimento n. (OMISSIS) del 13 luglio 2010 con il quale l'Ufficio delle dogane di Ferrara - a fronte della richiesta di rimborso, presentata il 18.02.2010, del credito pari a Euro 15.049,38 per accise sull'energia elettrica versate in eccedenza di cui Euro 10.789,54 risultante dalla dichiarazione di consumo relativa all'anno 2006 e Euro 4.259,84 risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2008 - aveva autorizzato il pagamento del minor importo di Euro 4.259,84, negando la restituzione della somma differenziale di Euro 10.789,54, per avvenuto decorso del termine di decadenza biennale del (TUA) D.Lgs. n. 504 del 1995, ex art. 14, comma 2, dall'8 febbraio 2007, data di presentazione della dichiarazione, relativa all'anno 2006, dalla quale era risultato un credito di Euro 13.445,98 utilizzato per Euro 2.656,44 in compensazione delle rate di acconto sull'accisa dovuta per il 2007.

2. La CTR - nel riformare la sentenza di primo grado- in punto di diritto, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) come osservato nella sentenza n. 9283 del 2013 della Corte di cassazione, la particolare modalità di pagamento dell'accisa incentrata sul meccanismo degli acconti calcolati sui consumi del corrispondente periodo precedente, faceva sì che, alla chiusura annuale di ciascun periodo, si determinasse un saldo creditorio o debitorio che andava a costituire un nuovo credito o debito rispetto a quelli precedentemente maturati sicchè la decadenza non decorreva in corso di rapporto tributario; 2) il meccanismo era assimilabile ad un rapporto di conto corrente a tempo indeterminato il cui saldo veniva riportato a nuovo alla scadenza di ogni periodo di imposta; 3) in ossequio ai principi di corretta tenuta della contabilità dell'attività aziendale e di indebito arricchimento, solo dal momento dell'estinzione del rapporto tributario, allorquando il contribuente non poteva proseguire nella detrazione (per utilizzo di energia esente da imposta), le somme versate in eccedenza rispetto al dovuto configuravano dei crediti il cui pagamento doveva essere richiesto nel termine di decadenza biennale del TUA, ex art. 14, comma 2, con conseguente tempestività, nella specie, della istanza di rimborso presentata in data 18 febbraio 2010 anche per la quota del credito di imposta, per l'anno 2006, pari a Euro 10.789,54.

3. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione affidato a un motivo cui resiste, con controricorso, I. s.c.r.l..

4. La C.V. s.r.l., quale incorporante I. s.c.r.l., ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle dogane denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del (TUA) D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, e art. 56, comma 6, per avere la CTR erroneamente ritenuto non applicabile il termine di decadenza biennale, T.U.A., ex art. 14, comma 2, all'istanza di rimborso presentata in data 18 febbraio 2010, quanto al credito di imposta di Euro 10,789,54, risultante dalla dichiarazione di consumo relativa all'anno 2006, presentata l'8.02.2007; ciò ancorchè, ai sensi del TUA, art. 56 e art. 14, comma 2, il credito di imposta per l'accisa (sull'energia elettrica), possa essere recuperato attraverso il meccanismo della detrazione dalle rate successive (TUA, art. 56, comma 1) ovvero attraverso formale istanza di rimborso, in entrambi i casi da effettuarsi nel termine biennale di decadenza di cui al TUA, art. 14, comma 2, senza che come chiarito dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 24056 del 2011 - nel caso di istanza di rimborso la decorrenza del termine biennale possa essere spostata in avanti dal riporto in detrazione del credito di imposta nelle annualità successive.

1.1. Il motivo è infondato per le ragioni di seguito esposte.

1.2. La materia del contendere concerne la individuazione della data di decorrenza del termine biennale di decadenza, TUA, ex art. 14, comma 2, per l'esercizio del diritto al rimborso del credito di accisa sul consumo di energia elettrica.

1.3. Ai sensi del (TUA) D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, vigente ratione temporis: "L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata. Il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ".

1.4. Sul tema, la giurisprudenza prevalente della sezione quinta di questa Corte (sez. 5, n. 3471 del 2014; n. 3470 del 2014; n. 3469 del 2014, nello stesso senso, sez. 5, n. 13724 del 2017) ha affermato che "A norma del D.Lgs. n. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 14, il rimborso dell'accisa (...) indebitamente versata va richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento, che segna il momento dal quale indefettibilmente decorre il termine decadenziale per l'esercizio del diritto alla restituzione, fissato per finalità di interesse pubblico e non disponibile neppure dalla stessa P.A., restando ininfluenti le cause per cui il pagamento non è dovuto; nè l'avvenuta detrazione del credito di imposta, operata dal contribuente per le annualità successive, è idonea a spostare in avanti il "dies a quo" del suddetto termine" (Cass., sez. 5, n. 24056 del 2011). Secondo tale orientamento, invero, il diritto del contribuente al rimborso delle somme pagate indebitamente a titolo di accise (nel caso concreto per il consumo del gas metano), va attivato con richiesta proposta nel termine biennale suindicato, con decorrenza o dal pagamento (qualora intervenuto dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 504 del 1995) o dall'entrata in vigore di detto decreto (ove si tratti di pagamento avvenuto prima di tale data) (Cass. 12045/08). Tali eventi segnano, infatti, il momento dal quale indefettibilmente

decorre il predetto termine decadenziale per l'esercizio del diritto alla restituzione, qualunque sia la causa per la quale il pagamento non sia dovuto, e perfino nel caso in cui l'accisa sia stata debitamente pagata, e sia sopravvenuta una causa di non debenza del tributo" (Cass. n. 23515 del 2008; Cass. n. 24056 del 2011; Cass. n. 3363 del 2012; Cass. 13724 del 2017). Il termine decadenziale suindicato è fissato, invero, per finalità di interesse pubblico, sicchè esso non è disponibile neppure dalla stessa Amministrazione, restando del tutto irrilevanti ed ininfluenti le cause per le quali la non debenza venga a verificarsi (Cass. 24056/11, 3363/12; Cass. n. 1232/2014; Cass. 13724 del 2017).

1.5. Pronuncia dissonante, alla quale invece questa Corte intende dare seguito, è quella secondo cui "in materia d'imposta sulla produzione e sui consumi, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, il rimborso (o la corrispondente detrazione) dell'accisa indebitamente pagata deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni, decorrenti dalla data di presentazione della dichiarazione annuale, con la conseguenza che, nel caso di versamento di acconti risultati maggiori del dovuto, questi devono sommarsi con il credito d'imposta relativo all'anno successivo, derivandone che il saldo creditorio va a costituire un nuovo credito rispetto a quelli precedentemente maturati (così, Cass., Sez. 5, 17.4.2013, n. 9283, v. anche Cass., Sez. 5, 1.2.2019, n. 3051). E invero, tale ultimo orientamento, valorizza la peculiarità del sistema di liquidazione dell'accisa- nella specie, relativa al consumo di gas metano, ma ugualmente per quella relativa al consumo dell'energia elettrica per cui, ai sensi del TUA D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 26, comma 8: "l'accertamento dell'accisa viene effettuato sulla base delle dichiarazioni annuali, contenenti tutti gli elementi necessari per la determinazione del debito d'imposta. Il pagamento dell'accisa deve essere effettuato in rate mensili di acconto calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente, con eventuale conguaglio in fase di successiva dichiarazione di consumo". Ed infatti, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 26, comma 8, il pagamento dell'accisa deve essere effettuato in rate di acconto mensili entro la fine di ciascun mese, calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente e il versamento a conguaglio è effettuato entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello cui si riferisce, per cui le rate mensili di versamento dell'accisa non corrispondono ad autonomi adempimenti di autonomi debiti, bensì a modalità di adempimento di un unico debito, frazionato, appunto, in più rate (così, Cass., Sez. 5, 12.2.2014, n. 3100; Cass. n. 3051 del 2019).

Tale impostazione risulta condivisibile in quanto rispetta anche quello che è il meccanismo di compensazione prescritto ai sensi del TUA, art. 56, comma 1, - secondo cui "Le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dai successivi versamenti di acconto"- operante fino all'esaurimento del rapporto tributario medesimo.

Invero, l'accredito- in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto- risulta una modalità di pagamento dell'accisa sui consumi di energia elettrica (come di gas metano), per cui in corso di rapporto tributario, non è configurabile come "pagamento indebito", con conseguente inapplicabilità del termine di decadenza biennale TUA ex art. 14, comma 2. Infatti, il versamento in più dell'accisa diventa indebito nel momento in cui - terminata la somministrazione - rimane a conguaglio una maggiore somma versata che il contribuente non è più obbligato ad utilizzare in compensazione. Dunque, solo alla fine del rapporto tributario, nel caso in cui emerga dall'ultima dichiarazione di consumo, un conguaglio a credito, quest'ultimo

darà luogo a un "pagamento indebito" e il contribuente - proprio come nel c/c ordinario ex art. 1823 c.c. al momento della chiusura del conto- potrà esigere il credito medesimo con decorrenza del termine biennale di decadenza TUA ex art. 14, comma 2, dalla data del pagamento in eccesso che, in sostanza, coincide con il momento di presentazione dell'ultima dichiarazione annuale dalla quale sia risultato il credito di imposta.

1.6. Da qui l'enunciazione del seguente principio di diritto: "In tema di accise sull'energia elettrica, il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale - costituendo una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto - non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza del (TUA) D.Lgs. n. 504 del 1995, ex art. 14, comma 2, per il rimborso dell'eventuale credito di imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo".

1.7. Nella specie, la CTR, in conformità al suddetto principio, ha ritenuto correttamente tempestiva - stante l'asserita inapplicabilità del termine di decadenza biennale del TUA, ex art. 14, comma 2, fino alla estinzione del rapporto tributario, coincidente con l'esenzione totale, dall'anno 2008, dall'imposta per utilizzo di energia elettrica autoprodotta da fonti rinnovabili l'istanza di rimborso presentata in data 18 febbraio 2010, quanto alla quota di credito d'imposta pari a Euro 10.789,54 risultante dalla dichiarazione di consumo dell'8 febbraio 2007, relativa all'anno 2006.

2.In conclusione, il ricorso va rigettato. Stante la peculiarità e le oscillazioni giurisprudenziali in materia, si ravvisano giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa integralmente tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 18 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza