Sentenza del 30/09/2019 n. 24259 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Rimborsi - Accise - Agevolazioni - Istanza di restituzione del credito - Termine di decorrenza.

Massima:

In tema di accise, il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni decorre, ai sensi dell'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, dal momento in cui si è realizzato il presupposto costitutivo del beneficio, che non è assimilabile ad una causa di indebito dell'originaria obbligazione impositiva, sicché non rileva la data di pagamento delle accise di cui all'art. 14, comma 2, TUA, nel testo anteriore alla modifica operata con l'art. 4 ter del decreto legislativo n. 193 del 2016, convertito dalla Legge n. 225 del 2016, che regola la diversa ipotesi del rimborso del versamento indebito.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE:

Kuwait Petroleum Italia Spa chiedeva il rimborso dell'accisa di Euro 832.788,92, assolta per la fornitura di prodotti petroliferi alle Forze Armate nazionali, avvenuta tra l'agosto 2008 e il luglio 2009, che veniva negato dall'Agenzia delle dogane per tardività dell'istanza, presentata solamente in data 8 settembre 2011.

La contribuente impugnava il diniego deducendo, in particolare, che solamente tra il giugno ed il luglio 2011 l'Ente militare aveva fornito l'apposita attestazione dell'effettiva destinazione dei prodotti agli usi esenti, forniti nell'ambito di apposita convenzione CONSIP con le Forze militari, e, dunque, l'inapplicabilità del termine decadenziale di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14.

L'impugnazione era accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione con un motivo, cui resiste la contribuente con controricorso.

Il ricorso, fissato all'udienza camerale del 19 febbraio 2019, veniva rinviato per la trattazione alla pubblica udienza.

La contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

CONSIDERATO CHE:

1. Va disattesa, preliminarmente, l'eccepita inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366 c.p.c., nn. 3 e 6.

1.1. Quanto alla dedotta carenza di autosufficienza del ricorso per la carente "esposizione sommaria dei fatti di causa" per essersi l'Ufficio limitato a riprodurre le decisioni di primo e secondo grado, va osservato che gli atti riprodotti contengono una, essenziale ma chiara, descrizione dello svolgimento del processo e l'esposizione del fatto sostanziale e processuale, sicchè non può ritenersi inosservato il disposto dell'invocata norma (v. Cass. n. 21137 del 16/09/2013).

1.2. Quanto al secondo profilo, è ben vero che nel ricorso nessun atto o documento ulteriore alla sentenza impugnata è specificamente indicato; sono, peraltro, incontroversi, in punto di fatto, sia l'epoca delle forniture, sia il momento di presentazione dell'istanza, sia le ragioni poste dal contribuente a fondamento della regolarità dell'istanza, residuando, dunque, solo la diversa e contrapposta prospettazione in diritto.

Non sussiste, dunque, l'eccepita violazione.

2. L'unico motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, artt. 17 e 24, (Testo Unico sulle Accise - TUA), nonchè falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21.

2.1. Il ricorso non è fondato ancorchè la motivazione debba essere integrata.

2.2. Occorre prendere le mosse dal TUA, art. 17 e dal TUA, n. 16 bis, Tabella A, allegata, nei testi ratione temporis vigenti.

Il cit. art. 17, comma 1, lett. c, in particolare, disponeva che "I prodotti soggetti ad accisa sono esenti dal pagamento della stessa quando sono destinati:... c) alle Forze armate di qualsiasi Stato che sia parte contraente del Trattato del Nord Atlantico, per gli usi consentiti, con esclusione delle Forze armate nazionali;...".

Tale norma, modificata dalla L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 179, innovava rispetto al testo previgente: rispetto ai prodotti energetici forniti alle Forze armate nazionali, infatti, non era più riconosciuta, tout court, l'esenzione dalle accise ma - come previsto dalla legge finanziaria del 2008, introdotto dal medesimo art. 1, comma 179, n. 16 bis, della Tabella A, - era stato dettagliatamente regolato il regime delle agevolazioni in relazione allo specifico prodotto ("Carburanti per motori: Benzina Euro 359,00 per 1.000 litri; Gasolio Euro 330,00 per 1.000 litri; Gas di petrolio liquefatto (GPL) esenzione; Gas naturale esenzione. Combustibili per

riscaldamento: Gasolio Euro 21,00 per 1.000 litri; GPL zero; Gas naturale Euro 11,66 per 1.000 metri cubi.").

Il TUA, art. 17, comma 2, poi, stabiliva, con formula generale, le modalità per il riconoscimento del regime agevolativo ("Le esenzioni di cui al comma 1, si applicano alle condizioni e con le modalità stabilite dalla normativa nazionale fino a quando non sarà adottata una normativa fiscale uniforme nell'ambito comunitario...."), direttive completate dal TUA, art. 24, secondo il quale "1. Ferme restando le disposizioni previste dall'art. 17, e le altre norme comunitarie relative al regime delle agevolazioni, i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella tabella A allegata al presente testo unico sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista.

2. Le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata; la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14".

Infine, il TUA, art. 67, rimetteva ad apposito decreto del Ministero delle Finanze l'adozione delle disposizioni di attuazione per l'applicazione del testo unico, tra cui, in particolare la "concessione di agevolazioni, esenzioni, abbuoni o restituzioni...", stabilendo altresì che "fino a quando non saranno emanate le predette norme regolamentari restano in vigore quelle vigenti, in quanto applicabili".

2.3. Già dal quadro normativo sopra delineato discende, secondo una piana lettura delle richiamate disposizioni (come richiesto dalla loro natura derogatoria all'ordinaria imponibilità), che l'osservanza delle "condizioni" e delle "modalità" "stabilite dalla normativa nazionale" da emanare dal Ministero delle Finanze, nella cui mancanza continuavano ad operare "le norme regolamentari... vigenti" in quanto applicabili, costituisce condizione necessaria perchè "i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella Tabella A..." possano "essere ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura prevista", "anche mediante restituzione dell'imposta pagata".

Lo stretto collegamento grammaticale e logico di quest'ultimo inciso (attesa l'evidente strumentalità della "restituzione" al raggiungimento del beneficio fiscale) dimostra l'imprescindibile necessità dell'osservanza delle "modalità" previste dalla disciplina regolamentare pure per ottenere la "restituzione dell'imposta pagata" (restituzione che "può essere effettuata" anche "con la procedura di accredito prevista dall'art. 14").

2.4. Nessun specifico decreto attuativo è mai stato emanato dal Ministero delle Finanze.

Il D.M. 12 dicembre 1996, n. 689, ("norme per l'effettuazione del rimborso delle imposte sulla produzione e sui consumi") fornisce, invero, alcune direttive di ordine generale poichè, all'art. 1, comma 1, prevede che "il rimborso dell'accisa è concesso, a norma del medesimo art. 14, comma 4, anche mediante accredito..." e tale modalità è prevista, ai sensi del comma 2, lett. a), anche "ai sensi del testo unico, art. 24, comma 2, in caso d'impiego di oli minerali in usi esenti o assoggettati ad aliquota d'imposta ridotta, quando non è prevista una specifica, diversa disposizione legislativa".

L'art. 5, comma 2, inoltre, dispone che "per qualsiasi altro caso in cui il rimborso sia conseguente ad una indebita corresponsione dell'imposta o ad un impiego agevolato, e per il quale non sia prevista una diversa, specifica normativa, si seguono le modalità operative stabilite dal Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette. In ogni caso viene presentata all'UTF competente per territorio documentata domanda di rimborso", mentre l'art. 6, nel regolare le modalità per l'effettuazione dei rimborsi, si limita ad affermare che "ricevuta la domanda, l'UTF verifica la regolarità formale della medesima e della documentazione allegata e la congruità del rimborso richiesto" e a disciplinare la scansione del successivo procedimento.

2.5. E' necessario, dunque, considerare le specifiche disposizioni regolamentari destinate a disciplinare l'ambito qui in giudizio, del resto espressamente richiamate e riprodotte, nella loro gran parte, nel controricorso.

Il primario testo di riferimento, invero, è contenuto nel telescritto ministeriale prot. n. 7979.96 del 19 dicembre 1996 ("Modalità di applicazione del testo unico delle accise approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 17, comma 1, lett. c, - Oli minerali destinati in esenzione fiscale alle Forze Armate nazionali").

Tale atto, dopo aver premesso che per "usi consentiti devono intendersi gli usi istituzionali o ufficiali", afferma che "in linea di principio, le agevolazioni in materia di accise sono concesse in due modi diversi: a) consentendo il prelevamento, dai depositi fiscali, dei prodotti in esenzione fiscale, da parte del beneficiario, che deve presentare la documentazione necessaria dalla quale risulti la spettanza del beneficio e la legittimazione del soggetto richiedente; b) con la restituzione dell'imposta al beneficiario che impiega prodotti ad imposta assolta, anche mediante la procedura di accredito prevista dal testo unico, art. 14, con conseguenti adempimenti amministrativi per dimostrare l'acquisto dei prodotti, l'entità dell'imposta assolta e l'uso consentito avente titolo all'esenzione, e per stabilire le modalità del reintegro da effettuare nei confronti della società fornitrice".

Tralasciando l'ipotesi dei prodotti in regime di sospensione, qui non rilevante, in caso di prelievo di prodotti già assoggettati ad imposta l'atto ministeriale fornisce una dettagliata e puntuale regolamentazione stabilendo che "l'organismo militare responsabile compila, in triplice esemplare, una dichiarazione analoga a quella prevista per la fornitura dei prodotti soggetti ad imposta, di cui uno è trattenuto e conservato ai propri atti e gli altri due sono consegnati al deposito libero fornitore. Detta dichiarazione deve contenere la specificazione della quantità e qualità dei prodotti che vengono acquistati senza il pagamento dell'imposta con l'attestazione che sono destinati agli usi esenti, il compendio militare destinatario, nonchè la quantità e la qualità dei prodotti che invece vengono acquistati con l'imposta da pagare ad aliquota intera per gli usi non ammessi all'esenzione. Da parte loro, i fornitori del prodotto provvedono a scaricare sul registro di carico e scarico i quantitativi riforniti in esenzione d'imposta con la specificazione dell'ente militare acquirente, allegando all'organismo militare apposita fattura con l'indicazione che i prodotti sono destinati agli usi esenti in conformità a quanto dichiarato dall'ente militare acquirente, e con separata annotazione dell'importo dell'accisa dagli stessi pagata e non addebitata all'organismo militare; per i prodotti che l'ente militare acquista ad aliquota intera per gli usi non ammessi all'esenzione, viene invece rilasciata distinta fattura".

Ancor più dettagliata è la regolamentazione delle modalità per l'attribuzione concreta del beneficio, articolate rispetto all'ipotesi di acquisto operato da deposito con contestuale attestazione della destinazione agli usi esenti e acquisto effettuato nell'ambito di una intesa con le società petrolifere.

In particolare "per la fornitura di prodotti agevolati, il rimborso, a favore del fornitore, dell'accisa dallo stesso già pagata, avviene mediante la procedura dell'accredito d'imposta ai sensi del combinato disposto del citato T.U., artt. 24 e 14, secondo le modalità qui di seguito indicate"; in caso di prelievo dal deposito "l'esercente il deposito presenta, con cadenza non inferiore ad un mese, apposita istanza all'U.T.F. territorialmente competente, con l'indicazione del quantitativo complessivo di ciascuna qualità di prodotto fornito, con la separata specificazione dell'imposta di cui si chiede il rimborso, nonchè del deposito fiscale della società petrolifera, presso il quale viene utilizzato il buono d'imposta, allegando l'atto di assenso di detta società petrolifera, il terzo esemplare della dichiarazione dell'organismo militare e le copie delle relative fatture rilasciate.... L'U.T.F., entro il termine di 30 giorni dalla data di presentazione dell'istanza, verificata la regolarità della stessa e della relativa documentazione, emette apposito buono, in triplice esemplare, a favore della ditta fornitrice, contenente l'autorizzazione alla società titolare del deposito fiscale previamente indicato nell'istanza ad estrarre quantitativi di prodotti petroliferi fino alla concorrenza dell'imposta da rimborsare. Il primo esemplare del buono viene inviato all'ufficio che esegue i controlli sul deposito fiscale da cui avverrà l'estrazione: il secondo viene consegnato all'esercente l'impianto fornitore e il terzo è trattenuto dall'ufficio. Il primo ed il secondo degli esemplari suddetti vengono riuniti e poi allegati ai registri contabili a giustificazione dell'estrazione avvenuta".

Invece "per i rifornimenti di carburanti destinati agli usi esenti effettuati ad imposta assolta presso gli impianti di distribuzione stradale, l'esenzione viene accordata, a posteriori, con la restituzione dell'imposta, anche in questo caso, mediante la procedura dell'accredito, ai sensi del combinato disposto del citato T.U., artt. 24 e 14, secondo le modalità qui di seguito indicate. La procedura dell'accredito d'imposta presuppone preventive intese con le società petrolifere fornitrici che anticipano prodotti sui quali è stata già assolta l'imposta, che poi viene recuperata mediante buoni d'imposta, immediatamente utilizzabili nel momento in cui sono estratti i prodotti dai depositi fiscali, dove le società petrolifere intendono utilizzare l'accredito". In relazione a tali operazioni è poi precisato che il Comando militare provvede a presentare all'U.T.F. "un'istanza contenente un riepilogo della quantità e qualità dei carburanti consumati nel periodo a cui si fa riferimento, con l'indicazione del deposito fiscale dove verrà utilizzato il buono d'imposta da parte della società petrolifera con cui è stato stipulato il contratto di fornitura, nonchè attestante che i quantitativi dei carburanti consegnati da detta società petrolifera sono stati utilizzati esclusivamente per fini consentiti; a tale istanza sono allegati la documentazione comprovante l'acquisto dei prodotti, nonchè l'atto d'assenso dell'esercente il predetto deposito fiscale all'attuazione dell'operazione di accredito".

2.6. Giova sottolineare che queste indicazioni sono state oggetto di reiterata conferma da parte dell'Amministrazione.

Il Telex Minfinanze prot. n. 684/VI/PC del 31 gennaio 1997, relativo all'utilizzazione di buoni aziendali, afferma che spetta al"l'organismo militare responsabile... attestare... che i carburanti che saranno prelevati.. saranno destinati solo ad usi istituzionali ammessi all'esenzione".

Il TX MF prot. n. 2252 del 20 dicembre 2001 (relativo alle cd. carte petrolifere) nel ribadire la necessità dell'attestazione sottolinea, infatti, che "la certificazione rilasciata dall'organismo militare, attestante la ricezione dei prodotti e la destinazione agli usi ammessi all'esenzione, potrà anche risultare dalla sottoscrizione per conferma dell'elenco riepilogativo delle forniture effettuate, inviato periodicamente dalla società fornitrice all'organismo militare".

Particolarmente significativa, ai fini del giudizio, è la circolare dell'Agenzia delle dogane n. 13/D, prot. 1337 dell'11 aprile 2005 ("Oli minerali destinati in esenzione fiscale alla Forze Armate nazionali - del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 17, comma 1, lett. c), Fornitura del servizio energia in convenzione CONSIP S.p.A.") che, dopo aver richiamato le disposizioni di cui al telescritto 7979.96, precisa che "il responsabile del presidio militare destinatario del prodotto attesterà sulla copia 2 del DAS, con l'apposizione di data e firma, la conformità della merce ricevuta per qualità e quantità, trattenendo copia dell'esemplare 2 del DAS a disposizione degli organismi preposti al controllo. Per accedere al rimborso mediante accredito secondo le modalità dettate con il D.M. 12 dicembre 1996, n. 68," - che rinvia alla procedura di cui al TUA, art. 14 - ", con periodicità non inferiore al mese l'esercente l'attività di servizio energia presenta istanza all'ufficio finanziario competente, allegando un'apposita dichiarazione, sottoscritta dal responsabile dell'organismo militare che contempli, espressi in Kg. e in Lt. il quantitativo ricevuto nel periodo di riferimento. La dichiarazione rilasciata dal responsabile dell'organismo militare dovrà attestare altresì che i quantitativi di prodotti ricevuti, utilizzati dal gestore del servizio energia, sono stati destinati ad usi ammessi all'esenzione ed a tale dichiarazione andranno allegate le copie dei DAS dei carichi pervenuti".

Da ultimo, negli stessi termini si è espressa la Nota dell'Agenzia delle dogane prot. n. 535/V del 25 febbraio 2008 ("per quanto attiene al trattamento fiscale dei prodotti in questione, si precisa che, per quanto non modificato, vengono confermate le prescrizioni impartite con la nota n. 7979 del 19 dicembre 1996, con la nota n. 684 del 31 gennaio 1997, con la nota n. 2252 del 20 dicembre 2001 e con la circolare n. 13/D del 11 aprile 2005").

2.7. Dalle complessive regole esposte si ricava il principio secondo cui i prodotti petroliferi forniti alle Forze Armate nazionali fruiscono del regime di agevolazione unicamente ove essi siano destinati agli usi istituzionali, destinazione che deve risultare da apposita e necessaria attestazione del Comando competente.

Quest'ultima è usualmente contestuale all'acquisto (e dà luogo anche ad una fatturazione separata) quando esso sia stato operato presso i depositi petroliferi e determina l'immediata nascita del diritto di esenzione. Nel caso, invece, di acquisto effettuato nell'ambito di convenzioni con le società petrolifere, e in ispecie presso gli impianti di distribuzione stradale o con buoni carburante, è dal momento in cui è rilasciata l'attestazione dal Comando militare che è accordata, "a posteriori", l'esenzione.

Il connesso corollario, di tutta evidenza, è che l'attestazione che i carburanti sono stati "utilizzati esclusivamente per fini consentiti" ha natura costitutiva del diritto al beneficio poichè in sua assenza nessuna agevolazione può essere riconosciuta.

Si tratta, invero, di profilo che attiene sia all'an che al quantum della pretesa poichè in mancanza di tale attestazione non si può affermare che il diritto esista, nè, in ogni caso, è determinabile l'ammontare del credito che resta commisurato all'effettiva entità dei prodotti destinati alle finalità istituzionali.

3. Premesso quanto sopra per la ricognizione della concreta fattispecie in giudizio, ritiene il collegio di dissentire dai precedenti di questa Corte che ritenevano anche in questa ipotesi la decadenza del contribuente dal diritto per l'intervenuto decorso del termine biennale TUA, ex art. 14, a far data dall'originario pagamento dell'imposta di consumo.

La Corte, con la sentenza n. 23515 del 12/09/2008, in applicazione del pur condivisibile principio generale secondo il quale "il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 14, comma 2, ha introdotto una regola generale per la quale il rimborso dell'accisa indebitamente pagata deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento, a prescindere dalle cause per le quali il pagamento non è dovuto. Ne consegue che detto termine trova applicazione anche nel caso in cui l'accisa sia stata debitamente pagata, e sia sopravvenuta una causa di non debenza del tributo" ha ritenuto che il "rimborso" dell'accise in conseguenza del riconoscimento dell'agevolazione dovesse parimenti essere apprezzato alla stregua di una "causa per la quale il pagamento non è dovuto".

Nel ragionamento della Corte, in particolare, l'assoggettamento, pieno, al TUA, art. 14, comma 2, deriva dalla stessa formula impiegata ("L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata") che "non consente di distinguere tra le cause per le quali il pagamento non è dovuto, perchè il suo carattere indebito è considerato rilevante in sè, nella sua oggettività" e, inoltre, nel proseguire stabilendo che "Il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento", fissa "in maniera rigida, allo scopo evidente di assicurare certezza nel rapporto giuridico tributario, sia il termine decadenziale sia la data iniziale del decorso del relativo periodo privando di ogni rilievo le eventuali cause sopravvenute di determinazione dell'indebito" (negli stessi termini v. recentemente Cass. n. 13724 del 31/05/2017, rispetto alle medesime parti qui in giudizio).

3.1. Queste considerazioni sono certamente condivisibili quando la richiesta di rimborso si inserisca nell'ambito della medesima obbligazione tributaria.

In tal caso, infatti, l'unica fonte del complesso dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente va individuata nell'originaria operazione e, dunque, il momento del pagamento dell'imposta integra il fatto iniziale, da cui decorre la possibilità per il contribuente di far valere, in ragione delle evidenziate ragioni di certezza del rapporto giuridico, eventuali indebiti od eventi modificativi, anche sopravvenuti.

Coerente con questa impostazione è il consolidato orientamento della Corte che reputa privo di rilievo, ai fini della tempestività dell'istanza di rimborso, la sopravvenuta statuizione della Corte

di Giustizia sull'incompatibilità del tributo ovvero l'eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale da parte della Corte Costituzionale (v. in particolare Sez. U, n. 13676 del 16/06/2014, per cui "il termine di decadenza... opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorchè sia maturata una causa di prescrizione o decadenza"; v. anche Cass. n. 2468 del 08/02/2016; Cass. n. 19606 del 24/07/2018).

3.2. Diversa, invece, è la fattispecie qui in giudizio.

Non viene in discussione, infatti, l'originaria obbligazione, che è sorta con la "fabbricazione" ed è stata assolta al momento dell'immissione in consumo con il versamento dell'accise dovuta, ma una nuova e diversa obbligazione tributaria che ha ad oggetto il riconoscimento di un beneficio e si fonda su presupposti ulteriori rispetto alla prima.

Il diritto all'esenzione o, comunque, ai benefici agevolativi, infatti, trova il suo fondamento nell'esistenza della pregressa obbligazione (che integra, in quanto tale, solo un presupposto in fatto del diritto), nonchè nell'attestazione, rilasciata dall'Ente militare, che i prodotti energetici sono stati "utilizzati esclusivamente per fini consentiti", sicchè ha ad oggetto una autonoma (seppur collegata alla precedente) obbligazione e un distinto, e contrapposto al primo, rapporto giuridico.

Non è assimilabile l'intervenuto perfezionamento dei requisiti per l'attribuzione del diritto di esenzione ad una causa sopravvenuta di indebito: l'originaria obbligazione resta inalterata ed è compiutamente definita, neppure essendo posta in dubbio la sua consistenza; la nuova obbligazione, invece, ha presupposti autonomi anche se trova il suo necessario antecedente giuridico nella precedente obbligazione, cui si correla limitatamente alla determinazione dell'importo.

In questa evenienza non si pone, dunque, una questione di limiti, fattuali o giuridici, alla possibilità di esercitare un diritto ma di momento di insorgenza del diritto stesso. E' appena il caso di sottolineare, poi, che non assume rilievo l'eventuale circostanza che, come è possibile in alcuni casi, i due distinti rapporti giuridici possano coesistere sin dal momento iniziale ove l'attestazione sia prodotta contestualmente all'acquisto: anche in tale ipotesi il fatto generatore delle obbligazioni resta logicamente e concretamente distinto.

3.3. Ne deriva che lo stesso rinvio al TUA, art. 14, va inteso come limitato alla "procedura di accredito" ivi regolata senza che possa ritenersi esteso all'indicazione, per la decorrenza del termine, della "data del pagamento", che costituisce il riferimento proprio solamente della precedente obbligazione e non della nuova.

Quest'ultima ha ad oggetto il diritto di credito del contribuente, dalla cui nascita (ossia dal momento del rilascio dell'attestazione di utilizzazione per i fini consentiti) va fissato, corrispondentemente, il momento di decorrenza per la presentazione dell'istanza che, esclusa l'applicazione del TUA, art. 14, resta ancorato alla disciplina generale di cui al D.Lgs. n. 546 del

1992, art. 21, comma 2, che, per l'appunto, fonda la regola, residuale, secondo cui "La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

3.4. Merita di essere sottolineato, sul punto, che, sul piano sistematico, le conclusioni sopra esposte sono coerenti con gli orientamenti della Corte di Giustizia in tema di esenzioni sui prodotti energetici e di effettività.

Sul primo profilo, infatti, la sentenza 2 giugno 2016, in C418/14, ROZ-WIT, nell'esaminare le condizioni di riconoscimento delle esenzioni in materia di prodotti energetici in relazione alla Dir. 2003/96/CE, ha precisato che "tanto l'impianto sistematico quanto la ratio della Dir. n. 2003/96 si basano sul principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo", sicchè, sul piano del riconoscimento delle esenzioni operanti in sede di cessione e della decadenza per il mancato rispetto dei termini per invocare il beneficio, "una disposizione di diritto nazionale... in forza della quale, in mancanza del deposito di un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti in tempo utile, l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori è automaticamente applicata ai combustibili per riscaldamento sebbene, come è stato constatato nel procedimento principale, questi ultimi siano utilizzati come tali, è in contrasto con l'impianto sistematico e la ratio della Dir. n. 2003/96".

Sotto l'altro versante, inoltre, a più riprese la Corte di Giustizia (in materia di rimborso Iva ma con indicazioni parimenti rilevanti per la disciplina delle accise) ha ritenuto contrarie al principio di effettività le discipline nazionali che escludevano il diritto al rimborso per essere il termine già integralmente decorso prima che il contribuente avesse la possibilità stessa di proporre la relativa istanza (v. Corte di Giustizia, sentenza 15 dicembre 2011, in C427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA; v. inoltre recentemente Corte di Giustizia sentenza 21 marzo 2018, in C533/16, Volkswagen AG e Corte di Giustizia, sentenza 12 aprile 2018, in C-8/17, Biosafe; in quest'ultimo caso la Corte ha ritenuto contrario al diritto unionale che, in seguito ad avviso di accertamento di maggiore imposta, a distanza di vari anni dalla cessione dei beni, con versamento allo Stato di un supplemento di imposta sul valore aggiunto ed emissione dei relativi documenti di rettifica delle fatture iniziali, fosse escluso "il beneficio del diritto della detrazione dell'IVA" per il mero fatto che "il termine previsto dalla normativa medesima ai fini dell'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data di emissione delle dette fatture iniziali e sarebbe quindi scaduto").

3.5. Non a caso, del resto, il legislatore nazionale, in linea con queste prospettive, è di recente intervenuto, con il D.L. n. 193 del 2016, art. 4 ter, conv. dalla L. n. 225 del 2016, a modificare il TUA, art. 14, il cui comma 2, attualmente dispone che "il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato".

Si tratta, in evidenza, di un intervento che, in consonanza agli orientamenti della Corte di Giustizia, riconduce ad unità la disciplina delle restituzioni e dei rimborsi in materia di accise e imposta di consumo.

4. Va quindi affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di accise, il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni decorre, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, dal momento in cui si è realizzato il presupposto costitutivo del beneficio, che non è assimilabile ad una causa di indebito dell'originaria obbligazione impositiva, sicchè non rileva la data di pagamento dell'accise di cui al TUA, art. 14, comma 2, nel testo anteriore alla modifica operata con il D.L. n. 193 del 2016, art. 4 ter, conv. dalla L. n. 225 del 2016, che regola la diversa ipotesi del rimborso del versamento indebito".

Il ricorso va pertanto respinto. La novità della questione e l'esistenza di diversi orientamenti giustifica la compensazione delle spese.

Non sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato del D.P.R. n. 115 del 2002, ex art. 13, comma 1 quater, nei confronti dell'Agenzia delle dogane in quanto Amministrazione dello Stato che opera con il meccanismo della prenotazione a debito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 5 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza