Sentenza del 16/10/2019 n. 26154 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. - La (XXXXX) s.r.l. ha impugnato il provvedimento del 7 marzo 2011 con cui l'Agenzia delle Dogane di Bologna - facendo applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2, secondo cui il rimborso delle accise indebitamente versate deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dal pagamento - le aveva negato il pagamento del credito di imposta previsto dal combinato disposto della L. n. 448 del 1998, articolo 8, comma 10 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 1999, articolo 1, comma 5.

La Commissione Tributaria Provinciale di Forli' ha rigettato il ricorso.

2. - La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha respinto l'appello, ritenendo applicabile all'istanza presentata dalla contribuente il Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2.

3. - La (XXXXX) s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle Dogane e dei monopoli si e' costituita con controricorso.

In prossimita' dell'udienza, parte ricorrente ha depositato una memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo di ricorso si prospetta la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, della L. n. 448 del 1998, articolo 8, comma 10, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 1999, articolo 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3 Parte ricorrente evidenzia che il Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2, concerne solo ed esclusivamente la restituzione di pagamenti indebiti. Il credito di imposta previsto dal combinato disposto dalla L. n. 448 del 1998, articolo 8, comma 10 e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 1999, articolo 1 e' una misura compensativa volta a consentire la fiscalizzazione di una parte della bolletta energetica di determinate categorie di utenti e il suo riconoscimento in capo al soggetto erogatore di g.p.l. non rende indebito il pagamento dell'accisa a suo tempo effettuato dal produttore di questo combustibile. In ragione di cio', il termine (un biennio dal versamento dell'accisa) non si applica all'istanza

finalizzata al pagamento del credito di imposta.

1.1. - Il motivo risulta fondato e deve essere accolto.

La L. 23 dicembre 1998, n. 448, articolo 8, riguardante la tassazione sulle emissioni di anidride carbonica e misure compensative, ha rideterminato le aliquote delle accise sugli oli minerali al fine di perseguire l'obiettivo di riduzione delle emissioni di anidride carbonica derivanti dall'impiego di oli minerali secondo le conclusioni della Conferenza di Kyoto del 1-11 dicembre 1997 (comma 1).

L'articolo 8, comma 10, lettera c) ha previsto che i maggiori introiti fiscali cosi' realizzati dovessero essere impiegati, tra l'altro, anche per ridurre il prezzo pagato dagli utenti finali, nelle zone a clima piu' rigido, per l'acquisto di gasolio per riscaldamento, in modo tale da neutralizzare sostanzialmente, per tali utenti, l'aumento dell'accisa disposto in via generale.

La L. n. 448 del 1998, dunque, in relazione all'aumento d'imposta ha inteso provvedere alla esigenza - specificamente tributaria - di realizzare una equa ripartizione del tributo tra le varie categorie sociali e lavorative interessate ai consumi dei prodotti inquinanti, atteso che il mero criterio di proporzionalita' che collega l'aumento della imposta all'incremento dei consumi, non rispondeva a tale esigenza, risolvendosi in danno di determinate categorie di soggetti caratterizzate da una domanda anelastica del prodotto inquinante dovuta a fattori geografici e climatici non modificabili che non consentivano una riduzione del consumo del combustibile per riscaldamento, o ancora da fattori produttivi aziendali inerenti alla stessa organizzazione della attivita' economica e del lavoro che non consentivano soluzioni alternative (Cass. 10 maggio 2013, n. 11172).

La norma, tuttavia, non stabiliva in qual modo il beneficio dovesse essere attuato, rinviando a un regolamento di attuazione successivo, salvo a precisare che a tal fine, occorrendo, si poteva ricorrere anche all'istituto del credito di imposta - L. n. 448 del 1998, articolo 8, comma 13 (Cass. 16 maggio 2014, n. 10733).

Il regolamento e' stato adottato con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 1999, articolo 1, comma 1, dispone che "il beneficio derivante dalla compensazione dell'aumento progressivo dell'accisa per consentire le riduzioni di costo previste, dalla L. 23 dicembre 1998, n. 448, articolo 8, comma 10, lettera c), e' fissato, per l'anno 1999, in lire 200 per litro di gasolio usato come combustibile per riscaldamento ed in lire 258 per chilogrammo di gas di petrolio liquefatti usati come combustibile per riscaldamento e distribuiti anche miscelati ad aria mediante reti canalizzate. Per gli anni successivi la determinazione del beneficio e' effettuata, annualmente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato".

Al comma 2 si precisa che "il beneficio sul gasolio di cui al comma 1 e' concesso mediante accredito d'imposta, effettuato secondo le modalita' di cui al Decreto Ministeriale Finanze 12

dicembre 1996, n. 689, articolo 6, nei confronti degli esercenti impianti o depositi, a scopo commerciale, dove sono detenuti prodotti soggetti od assoggettati ad accisa, nonche' dei rappresentanti fiscali, tenuti a fornire, ad un prezzo che trasferisca all'acquirente il suddetto beneficio, gasolio usato come combustibile per riscaldamento, a titolari d'impianti o loro legali rappresentanti, intestatari delle fatture, che abbiano presentato la dichiarazione sostitutiva di atto di notorieta' di cui alla L. 4 gennaio 1968, n. 15, articolo 4, ed al Decreto del Presidente della Repubblica 20 ottobre 1998, n. 403, articolo 2, da allegare al registro di cui al comma 3, attestante, sotto la propria responsabilita', l'ubicazione dell'impianto, situato nei comuni ricadenti nella zona climatica F di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, nelle province nelle quali oltre il settanta per cento dei comuni ricade nella predetta zona climatica F e nei comuni non metanizzati ricadenti nella zona climatica E di cui al medesimo decreto del Presidente della Repubblica, nonche' nei comuni della regione Sardegna e delle isole minori, cosi' come indicato dalla citata L. n. 448 del 1998, articolo 8, comma 10, lettera c), nel quale il prodotto verra' impiegato".

Il comma 3 dello stesso articolo aggiunge che "per poter beneficiare dell'accredito di cui al comma 2, i fornitori menzionati nel medesimo comma: a) riportano, nelle annotazioni effettuate sul registro di carico e scarico a norma del Decreto Ministeriale Finanze 25 marzo 1996, n. 210, articolo 11, comma 1, lettera a), e successive modificazioni, ovvero nelle contabilita' tenute ai sensi del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articolo 9, comma 2, lettera c), distintamente dagli altri i quantitativi complessivi giornalieri di gasolio aventi diritto all'accredito forniti, indicando gli utilizzatoli con i singoli quantitativi consegnati; b) presentano entro il giorno 10 del mese successivo a ciascun bimestre, istanza, in triplice esemplare, al competente ufficio tecnico di finanza, indicando i quantitativi fatturati di gasolio usato come combustibile per riscaldamento sui quali viene chiesto l'accredito complessivamente erogati nel bimestre medesimo".

Analoga disposizione e' dettata dal medesimo Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 1999, articolo 1, comma 5 in relazione all'impiego per uso riscaldamento del GPL (gas petrolio liquefatto), essendo in tal caso accordato l'accredito d'imposta agli "esercenti le reti di canalizzazione operanti nelle localita' di cui al comma 2".

1.2. - In tema di imposte sul consumo dell'energia elettrica, il Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2 (Testo Unico delle imposte sulla produzione e sui consumi), nel testo applicabile ratione temporis - anteriore alle modifiche introdotte dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, articolo 4-ter, comma 1, lettera b), convertito, con modificazioni dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225 -, stabiliva che "l'accisa e' rimborsata quando risulta indebitamente pagata. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 7, comma 1, lettera e), e dall'articolo 10-ter, comma 1, lettera d), il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento. Qualora al termine di un procedimento giurisdizionale il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso e' richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme. Sulle somme da rimborsare sono dovuti gli interessi nella misura

prevista dall'articolo 3, comma 4, a decorrere dalla data di presentazione della relativa istanza".

La norma in questione faceva dunque espresso riferimento all'ipotesi del rimborso dell'accisa che risulti "indebitamente pagata" e non a qualsiasi rapporto di credito che il contribuente potesse vantare in tema di accise.

Il credito d'imposta, come nel caso di specie, non puo' essere assimilato a un "indebito" pagamento del tributo, che in quanto tale rappresenta un fatto "patologico", riconducibile nella sostanza all'articolo 2033 c.c., come si verifica, ad esempio, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia versato per errore una somma non dovuta, oppure quando abbia corrisposto degli acconti che, a consuntivo, finiscano per superare il dovuto o in misura eccedente l'imposta successivamente accertata e liquidata, ovvero quando il pagamento sia avvenuto sulla base di una norma che sia stata abrogata o dichiarata incostituzionale o sulla base di una previsione ritenuta incompatibile con il diritto dell'Unione.

Il credito d'imposta "in senso stretto", invece, costituisce uno strumento "fisiologico" espressamente previsto, in determinate situazioni, per realizzare specifiche finalita' di perequazione (si pensi ad esempio, oltre al caso di specie, ai crediti d'imposta esposti nella dichiarazione Iva).

Il Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2, nel testo applicabile ratione temporis, se non consente di distinguere tra le "cause" per le quali il pagamento non sia dovuto (dunque anche per cause sopravvenute, Cass. 31 maggio 2017, n. 13724) - come riconosciuto anche da parte controricorrente -, deve pur sempre riferirsi al carattere "indebito" del pagamento stesso.

La giurisprudenza di questa Corte, d'altronde, ha riconosciuto che il termine biennale di decadenza previsto per il rimborso dell'accisa Decreto Legislativo n. 504 del 1995, ex articolo 14 e' una disposizione di stretta interpretazione che non trova applicazione al di fuori dei casi a essa riconducibili, come nell'ipotesi del credito d'imposta per il trasporto merci di cui al Decreto Legge n. 265 del 2000, conv., con modif., dalla L. n. 343 del 2000 (Cass. 16 dicembre 2016, n. 26085; Cass.18 maggio 2012. n. 7879).

Il credito di imposta vantato dalla societa' ricorrente sulla base delle disposizioni richiamate (L. n. 448 del 1998, articolo 8, comma 10, lettera c) e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 1999, articolo 1) non costituisce un "indebito" oggettivo, un pagamento non dovuto, ma un beneficio fiscale espressamente riconosciuto allo scopo di compensare il soggetto che ha erogato il gpl a fronte della riduzione della bolletta energetica in favore di alcuni utenti svantaggiati e, pertanto, non costituendo un "indebito", risulta sottratto alla disciplina di cui al Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2 applicabile ratione temporis.

A favore di tale ricostruzione - come correttamente prospettato nell'ambito della memoria difensiva della societa' contribuente - devono essere richiamate le modifiche intervenute nel 2016 (Decreto Legge n. 193 del 2016, che ha riscritto il Decreto Legislativo n. 504 del 1995,

articolo 14) che hanno previsto espressamente, accanto all'ipotesi in cui l'accisa risulti indebitamente pagata, che la disciplina trovi applicazione anche "alle richieste relative alle agevolazioni accordate mediante restituzione, totale o parziale, dell'accisa versata ovvero mediante altra modalita' prevista dalla disciplina relativa alla singola agevolazione" (comma 1).

Si tratta, evidentemente, di una modifica legislativa che non puo' che operare per il futuro, per cui la fattispecie oggetto del contenzioso risulta ad essa sottratta e sottoposta al generale termine prescrizionale.

2. - L'accoglimento del primo motivo di ricorso determina l'assorbimento degli ulteriori due motivi (con il secondo motivo di ricorso si prospetta la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14 in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, per cui il Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2, riguarderebbe solo i contribuenti c.d. di diritto, ovverosia solo coloro i quali sono identificati dalla legge come soggetti passivi del tributo. Con il terzo motivo di ricorso si denuncia, in via subordinata, la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, evidenziandosi che il dies a quo non potrebbe decorrere dalla data del pagamento del tributo, non essendo ricompresi nella norma gli indebiti sopravvenuti. Con il quarto motivo si denuncia l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5).

4. - Stante la peculiarita' delle questioni trattate, si ravvisano giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese processuali della fase di merito e del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo il merito, accoglie il ricorso originario. Compensa tra le parti le spese della fase di merito e del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza