Sentenza del 16/10/2019 n. 26157 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La s.c.r.l. (XXXXX) proponeva innanzi alla CTP di Pisa ricorso avverso il provvedimento, notificatole il 6.06.2012, con il quale l'Agenzia delle Dogane di Pisa aveva parzialmente denegato il rimborso, per la somma di Euro 5.393,61, richiesto per accise su energia elettrica relative all'annualita' 2006, dichiarando la sopravvenuta decadenza dal diritto al rimborso ai sensi dell'articolo 14 T.U.A. comma 2; in particolare la Societa' ricorrente deduceva di aver scomputato i maggiori crediti derivanti da versamenti in acconto eccedenti l'imposta dovuta con le denunce fino al marzo 2008 e di aver richiesto il rimborso del residuo entro il biennio da detta ultima denuncia, dalla quale risultava l'impossibilita' di procedere ad ulteriori compensazioni; di non essere pertanto incorsa in alcuna decadenza.

Prima la CTP adita, con sentenza n. 574/02/2014, ha accolto il ricorso, poi, su appello dell'Agenzia delle Dogane, la CTR della Toscana, con la pronuncia oggetto della presente impugnazione, ne ha respinto le censure, condannando l'appellante alle spese di lite.

In particolare il giudice d'appello, manifestando condivisione del principio enunciato da Cass. 17.04.2013 n. 9283, rileva che l'articolo 56 T.U.A. prevede che i versamenti in acconto delle accise, ove eccedenti il dovuto, possono essere detratti dai successivi versamenti in acconto; sicche', secondo la tesi sostenuta dall'Agenzia, ove si applicasse l'articolo 14 T.U.A. anche alla richiesta di restituzione delle somme non potute detrarre dagli acconti successivi, maturerebbe una decadenza causata dallo stesso meccanismo di detrazione previsto per legge. Deve invece ritenersi che il credito residuato all'esito delle detrazioni vada a "confondersi" e ad aggiungersi ai crediti derivanti dalle successive dichiarazioni annuali, cosi' che l'eventuale credito si ridetermina annualmente con la dichiarazione di consumo di cui all'articolo 53 e, conseguentemente, il termine per l'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 14 decorrerebbe dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione a credito. Alla luce di tali considerazioni ha ritenuto tempestiva l'istanza di rimborso, proposta entro i due anni dalla presentazione dell'ultima denuncia annuale di consumo dalla quale emergeva un credito non piu' recuperabile per cessazione dell'attivita' o per altra causa di delle detrazioni a conguaglio.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ricorre per la cassazione di tale sentenza, con atto notificato il 6.11.2017, fondato su unico motivo.

L' (XXXXX) ha notificato e depositato controricorso.

L'11 aprile 2019 la Societa' (XXXXX) S.r.l., incorporante della controricorrente giusta rogito per Notar (XXXXX) di Aosta del 22.12.2017 rep. (XXXXX), ha depositato memoria illustrativa del controricorso.

Nella pubblica udienza del 18.04.2019 il P.G. e le parti hanno discusso oralmente la causa ed all'esito della camera di consiglio la Corte ha deciso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli denuncia violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articoli 56 e 14 (in avanti anche T.U.A.): stante il rinvio dell' articolo 56, comma 6, all'articolo 14 comma 2, la possibilita' di operare lo scomputo degli acconti versati in eccedenza sussisterebbe soltanto nei limiti temporali previsti dalla norma richiamata, e cioe' il biennio dall'indebito versamento; deduce che la pronuncia di Cass. sez. V n. 9283/2013 conterrebbe un'interpretazione impropriamente estensiva alle accise del Decreto del Presidente della Repubblica n. 42 del 1988, articolo 4, in tema di restituzione delle imposte dirette, ben diversamente disciplinate e non traslabili automaticamente all'eterogenea disciplina delle accise. A sostegno della tesi invoca anche Cass. sez. V 31.05.2017 n. 13724.

La Societa' (XXXXX) ha replicato invocando ancora l'autorita' di Cass. sez. V n. 9283/2013 e sostenendo che, in virtu' del particolare metodo di computo e versamento delle accise con acconti e saldi progressivi, il credito d'imposta si rinnoverebbe annualmente con la definizione di nuovi saldi, attivi o passivi, risultanti dalle denunce annuali; sicche' l'istanza di rimborso sarebbe tempestiva in conseguenza della presentazione di successive denunce di consumo che avrebbero determinato la rinnovazione del credito e lo slittamento del termine per la proposizione dell'istanza di rimborso. Sotto altri profili deduce l'inapplicabilita' alla fattispecie dell'articolo 14 comma 2: perche' il pagamento in acconto dell'accisa eccedente non sarebbe indebito, ma sarebbe conforme alle disposizioni di legge e quindi regolare; e perche' la riproposizione del credito nella successiva denuncia di consumo sarebbe equivalente ad istanza di rimborso idonea ad evitare la decadenza, similmente a quanto previsto per le imposte dirette.

Nella memoria illustrativa, oltre a richiamare l'ulteriore precedente favorevole di Cass. sez. V n. 3051/2019, rileva altresi' che, mentre l'articolo 55 T.U.A., comma 1, devolve all'Agenzia il compito di accertare e liquidare le accise dovute, la tesi dalla stessa sostenuta devolverebbe sostanzialmente al contribuente l'onere di tenere una contabilita' relativa ai singoli periodi d'imposta per poter richiedere, pressoche' annualmente, i rimborsi dei crediti risultati eccedenti e non potuti scomputare; e che il sistema del rimborso per singole annualita' sarebbe eccessivamente oneroso alla stregua dei principi comunitari di tutela dei diritti del contribuente.

2. Il motivo e' infondato per le ragioni di seguito esposte.

La materia del contendere concerne la individuazione della data di decorrenza del termine biennale di decadenza, ex articolo 14 T.U.A., comma 2, per l'esercizio del diritto al rimborso del credito di accisa sul consumo di energia elettrica.

Ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1995 (T.U.A.), articolo 14, comma 2, vigente ratione temporis: "L'accisa e' rimborsata quando risulta indebitamente pagata. Il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ".

2.1. Sul tema, la giurisprudenza prevalente della sezione quinta di questa Corte (sez. V, nn. 3469-3470-3471 del 14.02.2014; nello stesso senso, sez. 5, n. 13724 del 31.05.2017) ha affermato che "A norma del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articolo 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 finalita' di interesse pubblico e non disponibile neppure dalla stessa P.A., restando ininfluenti le cause per cui il pagamento non e' dovuto; ne' l'avvenuta detrazione del credito di imposta, operata dal contribuente per le annualita' successive, e' idonea a spostare in avanti il "dies a quo" del suddetto termine" (cfr. Cass. sez. V n. 24056 del 16.11.2011). 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 Decreto Legislativo n. 504 del 1995) o dall'entrata in vigore di detto decreto (ove si tratti di pagamento avvenuto prima di tale data) (Cass. sez. V 14.05.2008 n. 12045). 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. sez. V 12.09.2008 n. 23515; Cass. sez. V 16.11.2011 n. 24056; 2.03.2012 n. 3363; n. 13724 del 2017). Il termine decadenziale suindicato e' fissato, invero, per finalita' di interesse pubblico, sicche' esso non e' disponibile neppure dalla stessa Amministrazione, restando del tutto irrilevanti ed ininfluenti le cause per le quali la non debenza venga a verificarsi.

2.2. Pronuncia dissonante, alla quale, invece, questa Corte intende dare seguito, e' quella secondo cui "in materia d'imposta sulla produzione e sui consumi, ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 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 (cosi', Cass. Sez. V 17.04.2013 n. 9283, richiamata dalla CTR ed invocata dalla C.V.A. Trading s.r.l.; v. anche Cass., Sez. V 1.02.2019, n. 3051). E invero, tale ultimo orientamento, valorizza la peculiarita' 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 T.U.A. n. 504 del 95, articolo 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 di detta norma, 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 e' effettuato entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello cui si riferisce, per cui le rate mensili di versamento dell'accisa in acconto non corrispondono ad autonomi adempimenti di autonomi debiti, bensi' a modalita' di adempimento di un unico debito, frazionato, appunto, in piu' rate (cosi', Cass. Sez. V 12.02.2014 n. 3100; Cass. n. 3051 del 2019 cit.).

Tale impostazione risulta condivisibile in quanto risulta coerente anche con il meccanismo di compensazione (detrazione) autorizzato ai sensi dell'articolo 56 T.U.A., comma 1, - secondo cui "Le somme eventualmente versate in piu' del dovuto sono detratte dai successivi versamenti di acconto" - operante fino all'esaurimento del rapporto tributario medesimo.

Invero, il saldo attivo dei versamenti in acconto di ciascun periodo - al netto di quanto detratto ex lege dai versamenti di acconto del periodo successivo - risulta da una modalita' di pagamento dell'accisa sui consumi di energia elettrica (come di gas metano) prevista dalla stessa legge, per cui, in corso di rapporto tributario, non e' configurabile come "pagamento indebito", con conseguente inapplicabilita' del termine di decadenza biennale ex articolo 14 T.U.A., comma 2. Solo alla fine del rapporto tributario, nel caso in cui emergesse dall'ultima dichiarazione di consumo un saldo a credito, quest'ultimo darebbe luogo a un pagamento indebito e il contribuente dovrebbe reclamare il credito medesimo con decorrenza del termine biennale di decadenza ex articolo 14 T.U.A., 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.

In buona sostanza, come efficacemente illustrato nelle memorie di (XXXXX) s.r.l. (pagg.5-6), il rapporto, cosi' come descritto anche dalla CTR in adesione a Cass. n. 9283/2013, funzionerebbe come una sorta di conto corrente, nel quale le reciproche partite di credito e debito si elidono progressivamente a seconda dell'andamento dei consumi e dei versamenti periodici parziali, senza che le dichiarazioni annuali determinino cesure nella continuita' del rapporto tributario.

2.3. Dalle considerazioni sin qui svolte 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 il frutto di una modalita' di pagamento dell'imposta, in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto - non e' reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza Decreto Legislativo n. 504 del 1995 (T.U.A.), ex articolo 14, comma 2, per il rimborso dell'eventuale credito di imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo".

2.4. Il giudice di appello si e' conformato al suddetto principio, ritenendo l'istanza di rimborso presentata il 12.02.2010 tempestiva anche in relazione al credito di Euro 5.393,61 imputabile all'anno 2006, avuto riguardo come dies a quo alla data di presentazione (marzo del 2008) in coincidenza, nella specie, con l'acquisizione del diritto all'esenzione totale dall'imposta.

3. In conclusione, il ricorso va respinto con la conseguente conferma della sentenza impugnata. Stanti la peculiarita' della questione e le oscillazioni giurisprudenziali in materia, si ravvisano

giusti motivi per compensare tra le parti integralmente le spese processuali del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso. Compensa le spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza