Sentenza del 31/10/2019 n. 28065 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 404/04/14 del 19 maggio 2014, depositata il 24 giugno 2014, la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ufficio locale, avverso la sentenza n. 115/8/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia che aveva accolto il ricorso di Centomilacandele soc. coop. p.a. contro l'avviso di pagamento e l'atto di contestazione delle sanzioni per omesso versamento di accisa sull'energia elettrica per l'anno 2011 e ritardato versamento della medesima imposta per gli anni 2009/2010.

La CTR osservava in particolare che, difformemente da quanto statuito dai primi giudici, dovevano considerarsi fondati gli atti impositivi e sanzionatori impugnati, poichè la società contribuente aveva indebitamente omesso/ritardato il versamenti oggetto degli stessi, utilizzando un meccanismo di compensazione dei debiti relativi con crediti d'imposta che non potevano essere più esercitati a causa del maturarsi del termine decadenziale biennale previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, (TUA), dovendosi fissare la decorrenza del termine stesso alla data del pagamento indebito dell'imposta ed essendo quindi tale termine scaduto, senza l'utile esercizio del diritto di rimborso.

Rilevava altresì il giudice tributario di appello l'infondatezza delle eccezioni riproposte in secondo grado dalla società appellata (violazione dei principi "statutari" di collaborazione e buona fede; natura indebito dei crediti tributari di cui all'atto impositivo impugnato; non applicabilità delle sanzioni per la natura meramente formale delle violazioni in oggetto).

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo tre motivi, successivamente illustrati con memoria.

L'Agenzia delle Dogane e dei monopoli non si è difesa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - la ricorrente denuncia la violazione/falsa applicazione del TUA, art. 14, comma 2, art. 56, comma 6, artt. 2946, 2033, 2041 c.c., articolando più profili di censura, poichè la CTR ha sancito che il termine, previsto dalla prima disposizione legislativa evocata, di decadenza biennale per la presentazione dell'istanza di rimborso delle accise sull'energia elettrica decorre dalla data del pagamento dell'imposta, invece che dalla data

dell'ultima dichiarazione, così appunto erroneamente interpretando/falsamente applicando detta previsione normativa ed allo stesso tempo quelle ulteriormente evocate sia quella speciale riguardante il modulo attuativo dell'imposta de qua (formazione progressiva dell'obbligazione di periodo) sia quelle codicistiche generali sull'indebito oggettivo e l'arricchimento ingiustificato.

La censura è fondata.

Si tratta di determinare la data di decorrenza del termine biennale di decadenza, TUA, ex art. 14, comma 2, per l'esercizio del diritto al rimborso e nel caso di specie più precisamente di compensazione del credito di accisa sul consumo di energia elettrica.

L'art. 14 cit., nella versione vigente ratione temporis prevede(va): "L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata. Il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ".

Sul tema, la giurisprudenza prevalente della sezione tributaria di questa Corte (Cass. 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. 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. n. 24056 del 2011).

Secondo questo indirizzo ermeneutico il "pagamento" fissa, sempre e comunque, il momento dal quale indefettibilmente decorre il predetto termine decadenziale per l'esercizio del diritto alla restituzione "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).

Pronuncia contrastante, alla quale, invece, questo Collegio 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., 17.4.2013, n. 9283, v. anche Cass. 1.2.2019, n. 3051).

Tale diverso orientamento, infatti, valorizza con maggiore puntualità la peculiarità del modulo attuativo dell'imposta in questione- nella specie, relativa al consumo di gas metano, ma ugualmente per quella relativa al consumo dell'energia elettrica per cui, ai sensi del TUA 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".

In base a tale disposizione legislativa, quindi, 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., 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 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.

L'accredito - in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto - risulta perciò una modalità di pagamento dell'accisa sui consumi di energia elettrica (come di gas metano) e dunque, in corso di rapporto tributario, non è configurabile come "pagamento indebito", con la conseguente inapplicabilità del termine di decadenza biennale TUA, ex art. 14, comma 2.

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 conto corrente 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.

La sentenza impugnata risulta chiaramente contrastante con tale arresto giurisprudenziale, affermando la fondatezza delle pretese creditorie e sanzionatorie erariali per omesso (2009/2010) e ritardato (2006) versamento dell'accisa sul consumo di energia elettrica, avendo individuato, in aderenza alla giurisprudenza qui superata, la data di decorrenza del termine decadenziale per effettuare la compensazione, secondo quanto previsto dal TUA, art. 56, comma 1, non dalla data dell'ultima dichiarazione (quella per l'anno 2010), bensì dalle date del verificarsi dei presupposti impositivi (2006/2009/2010), come da correlate registrazioni contabili, quali pacificamente riportate nelle dichiarazioni di periodo.

Il ricorso va dunque accolto in relazione al primo motivo, assorbiti gli altri (rispettivamente, violazione dei principi "statutari" di collaborazione/buona fede e non sanzionabilità delle condotte in oggetto in quanto meramente "formali"), la sentenza impugnata va cassata e, decidendosi nel merito non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, deve essere accolto il ricorso introduttivo della lite.

Stante la peculiarità e le oscillazioni giurisprudenziali in materia, si ravvisano giusti motivi per compensare tra le parti le spese processuali dei gradi di merito; quelle del presente giudizio vanno attribuite secondo il generale principio della soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso e dichiara assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso originario della società contribuente; compensa tra le parti le spese dei gradi di merito; condanna l'agenzia fiscale al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 1.500 oltre 15% per contributo spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 15 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 31 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza