Sentenza del 17/03/2021 n. 7535 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che: (---) s.r.l. aveva richiesto il rimborso dell'accisa pagata sulla produzione di prodotti petroliferi ceduti all'Esercito italiano con le agevolazioni previste dalla disciplina normativa di riferimento; l'Agenzia delle dogane aveva notificato un primo atto di diniego parziale, avendo rilevato l'intervenuta decadenza del termine biennale nonche' la mancata presentazione delle attestazioni dei comandi militari, e, successivamente, un ulteriore atto di diniego parziale di rimborso, anche in questo caso avendo rilevato la mancanza della richiesta documentazione; avverso i suddetti atti di diniego la societa' aveva presentato separati ricorsi che, a seguito di riunione, erano stati accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle dogane aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello limitatamente alla pretesa dell'amministrazione doganale relativa all'importo di Euro 6.300,04, tenuto conto del fatto che la societa' aveva dichiarato di rinunciare al rimborso del suddetto importo, mentre ha rigettato, per il resto, i motivi di appello, in particolare ha ritenuto che: la societa' non era incorsa in alcuna decadenza, in quanto la previsione contenuta nell'articolo 14 TUA, comma 2, come sostituita dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, articolo 4-ter, comma 1, lettera b), convertito con L. n. 225 del 2016, aveva natura interpretativa e efficacia retroattiva, sicche' il termine biennale di decadenza per la presentazione della domanda di rimborso decorreva a partire dal momento in cui il diritto poteva essere esercitato e, quindi, con riferimento alla fattispecie, solo dalla data di consegna al produttore dei prodotti petroliferi delle prescritte attestazioni dei comandi militari; con riferimento alla questione della mancata presentazione della documentazione, nessun onere sussisteva a carico della societa', in quanto la stessa non aveva fornito un "servizio di energia", avendo stipulato un contratto con la Consip per la fornitura del combustibile destinato alle Forze Armate; nel processo tributario, infine, e' sempre ammessa la produzione di documenti.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle dogane affidato a due motivi di censura, cui ha resistito (---) s.r.l. con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Con ordinanza del 18 settembre 2019 la Corte aveva disposto la trattazione del ricorso alla pubblica udienza.

Entrambe le parti hanno, quindi, prodotto memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14, comma 2, per avere ritenuto che la modifica della suddetta previsione normativa, operata dal Decreto Legge n. 193 del 2016, articolo 4-ter, comma 1, lettera b), convertito con L. n. 225 del 2016, ha natura interpretativa, sicche' il termine biennale di decadenza per la presentazione della richiesta del rimborso dell'accisa decorre dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto puo' essere esercitato.

Si evidenzia, inoltre, che non sarebbe possibile una estensione in via interpretativa della formulazione dell'articolo 14, cit., nel testo previgente, e che, comunque, nessuna specifica previsione normativa prevede che il dies a quo per la decorrenza del termine di decadenza debba essere riferito al momento in cui le forze armate rilasciano l'attestazione dell'avvenuta consegna del prodotto, tenuto anche conto del fatto che non risultava dimostrato che il ritardo fosse dipeso dal comportamento dell'amministrazione delle forze armate. Il motivo e' infondato.

Questa Corte, con reiterati e recenti interventi, ha statuito, innovando rispetto ad un precedente orientamento, che "In tema di accise, il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni decorre, ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2, dal momento in cui si e' realizzato il presupposto costitutivo del beneficio, che non e' assimilabile ad una causa di indebito dell'originaria obbligazione impositiva, sicche' non rileva la data di pagamento dell'accise di cui all'articolo 14 TUA, comma 2, nel testo anteriore alla modifica operata con il Decreto Legge n. 193 del 2016, articolo 4 ter, conv. dalla L. n. 225 del 2016, che regola la diversa ipotesi del rimborso del versamento indebito" (Cass. civ., 30 settembre 2019, nn. 24261-24262-24263; Cass. civ., 3 marzo 2020, n. 5807).

Invero, il diritto agevolativo in esame costituisce oggetto di una nuova obbligazione rispetto a quella sorta ed assolta al momento dell'immissione in consumo del gasolio da riscaldamento, la cui esistenza rileva come mero presupposto di fatto. Infatti, l'elemento fondante e' identificabile nella circostanza che i prodotti energetici siano "utilizzati esclusivamente per i fini consentiti" e cio', alla luce della disciplina regolamentare applicabile, in base ad apposita attestazione da parte del Comando competente, che, in quanto tale, assurge a elemento costitutivo del diritto all'esenzione.

Il perfezionamento dei requisiti per l'attribuzione del diritto di esenzione non e', dunque, assimilabile ad una causa sopravvenuta di indebito, ne', ai fini della richiesta di pagamento della somma pretesa (determinato in relazione alla maggiore aliquota versata sull'obbligazione presupposta), trova applicazione l' articolo 14 TUA, comma 2, dovendosi ricondurre la fattispecie al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2.

Quanto all'individuazione del dies a quo per la decorrenza del termine decadenziale biennale (ex articolo 21, cit.), con le pronunce sopra indicate e' stato precisato che la suddetta attestazione "e' usualmente contestuale all'acquisto (e da' luogo anche ad una fatturazione separata) quando esso sia stato operato presso i depositi e determina l'immediata nascita del diritto di esenzione", mentre e' successiva quando l'acquisto sia effettuato nell'ambito di convenzioni con le societa' petrolifere, da cui l'individuazione del momento di riconoscimento del beneficio.

Le esposte conclusioni sono, peraltro, in linea con gli orientamenti della Corte di Giustizia in tema di esenzioni sui prodotti energetici (sentenza 2 giugno 2016, in C-418/14, ROZ-.WIT) e di effettivita' (sentenza 15 dicembre 2011, in C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA; sentenza 21 marzo 2018, in C-533/16, Volkswagen AG e sentenza 12 aprile 2018, in C-8/17, Biosafe).

La sentenza censurata, pertanto, sebbene abbia erroneamente applicato al caso in esame la previsione di cui all'articolo 14 TUA, comma 2, piuttosto che ricondurre la fattispecie al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2, ha correttamente ritenuto che il dies a quo per il rimborso in esame decorre dalla data in cui il diritto puo' essere esercitato, quindi solo dal momento in cui viene rilasciata l'attestazione dell'autorita' militare, sebbene la stessa non sia corretta sul piano della norma applicata: invero, va precisato che non e' questione di natura interpretativa della previsione di cui all'articolo 14 TUA, comma 2, nel testo modificato, ma di applicazione della previsione di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21, comma 2, sicche', applicandosi quest'ultima previsione, e' dal momento del pagamento o dal momento in cui il diritto puo' essere fatto valere che decorre il termine di decadenza nel caso di specie. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'articolo 17 TUA, comma 2, e articolo 14 TUA, comma 3, per avere ritenuto non necessario l'accertamento del quantitativo di prodotto su cui deve essere applicata l'esenzione, in quanto solo la presentazione dell'istanza corredata dalla produzione documentale consente di determinare l'entita' dell'eventuale importo da rimborsare sicche' la stipula di un contratto con la Consip, valorizzata dal giudice del gravame, non sarebbe sufficiente all'accertamento dell'importo spettante in restituzione.

Il motivo e' infondato.

Lo stesso, invero, non tiene in alcun modo in considerazione la ratio decidendi della pronuncia censurata, orientando la ragione di doglianza unicamente sotto il profilo della necessaria presentazione di tutta la documentazione indicata nella circolare 13/D del 2005.

In realta', il giudice del gravame non ha disconosciuto la necessita' che, in sede di rimborso, sia necessario un accertamento del quantitativo di prodotto sul quale deve essere applicata l'agevolazione, ma ha, invero, evidenziato che la fattispecie in esame si caratterizzava per il fatto che la contribuente aveva stipulato un contratto con la Consip, sicche' la stessa non prestava un servizio di energia, con la conseguenza che erano necessarie solo le dichiarazioni degli enti militari e le relative fatture.

Tale profilo non e' stato colto con il secondo motivo di ricorso, limitandosi ad una generica contestazione della mancanza della documentazione attestante l'esatto quantitativo di gasolio per il quale si applica l'agevolazione, senza tenere conto del fatto che la pronuncia aveva specificamente valutato la peculiarita' del rapporto in esame e in ordine a tale diversa ragione della decisione nessuna specifica censura e' stata prospettata.

Va precisato, invero, che il giudice del gravame ha, in primo luogo, precisato che, nella fattispecie, non vi era stata alcuna decadenza, in quanto lo stesso decorre dalla data di consegna al produttore dei prodotti petroliferi delle prescritte attestazioni da pare dei comandi militari e,

in secondo luogo, ha preso atto della circostanza che la circolare n. 13/D dell'11 aprile 2005 dell'Agenzia delle dogane aveva riguardo alla diversa ipotesi della stipula di contratti con la Consip per la fornitura del servizio energia in convenzione.

Sotto tale profilo, va quindi evidenziato che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, articolo 1, lettera p), , per contratto di servizi di energia si intende "l'atto contrattuale che disciplina l'erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di confort negli edifici nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e di salvaguardia dell'ambiente, provvedendo nel contempo al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia".

Si tratta, quindi, di una fattispecie del tutto peculiare, in cui tra il fornitore del combustibile e l'utilizzatore finale si interpone un terzo soggetto che, per l'appunto, svolge il servizio specifico individuato dal sopra citato articolo 1, lettera p), ed e' in questo senso che la circolare ha indicato quali specifici documenti devono essere presentati al fine di potere ottenere il riconoscimento del vantaggio fiscale quando le forze armate nazionali si avvalgono della figura della societa' che fornisce il servizio di energia.

Il giudice del gravame ha accertato che la fattispecie in esame non fosse riconducibile alla ipotesi particolare sopra delineata, trattandosi di mero rapporto di fornitura senza svolgimento di alcuna ulteriore attivita' riconducibile a quella di cui al contratto di servizio di energia elettrica.

Sotto tale profilo, la disciplina va ricondotta a quella generale prevista in caso di agevolazione nel pagamento dell'accisa sulla produzione di prodotti petroliferi in favore delle forze armate nazionali e, quindi, della documentazione necessaria per potere ottenere il rimborso dell'accisa assolta in sospensione di imposta. Va quindi considerato, in questo ambito, che il giudice del gravame, nell'esaminare la questione della individuazione del dies a quo per la decorrenza del diritto al rimborso, ha precisato che lo stesso deve decorrere "dalla data di consegna al produttore dei prodotti petroliferi delle prescritte attestazioni da parte dei comandi militari". In sostanza, il giudice del gravame non ha escluso che fossero necessari, ai fini dell'ottenimento del diritto al rimborso, le attestazioni dei comandi militari; ha solo evidenziato che la fattispecie non era sussumibile a quella presa in considerazione dalla circolare 13/D dell'11 aprile 2005 dell'Agenzia delle dogane.

Rispetto a tali considerazioni, in particolare al fatto che la fattispecie non era riconducibile alla diversa ipotesi della prestazione di un servizio di energia, ma alla mera fornitura di energia, non si misura la ragione di doglianza in esame, avendo solo genericamente contestato che, nella fattispecie, non era state inviate le attestazioni dei comandi militari.

In memoria, inoltre, la questione sembra essere stata estesa ad ulteriori documenti, oltre alle attestazioni dei comandi militari, di cui si lamenta la mancata presentazione, ma, anche in questo caso, deve osservarsi che non solo nel motivo di ricorso la questione era stata, eventualmente, limitata alla mancanza della sola attestazione dei comandi militari, ma nello stesso nessuna specificazione e' stata compiuta in ordine all'assenza di tali ulteriori documenti che sarebbe stata ostativa al riconoscimento del diritto al rimborso.

Invero, nel ricorso e' stato unicamente precisato che "l'attestazione delle Forze Armate determinano il quantitativo di gasolio su cui applicare l'esenzione"e che, inoltre, "l'organismo militare che riceve il prodotto deve dichiarare il quantitativo espresso in kg e in Lit. nel periodo di riferimento", e tale ragione di doglianza e' stata ribadita con la memoria illustrativa, dove si e' ulteriormente ribadito la necessita' di verificare la sussistenza di documenti comprovanti "l'effettivo utilizzo del prodotto in usi coperti dal regime agevolativo". Si tratta, invero, di un profilo di censura, prospettato in memoria, non ricompreso nell'ambito delle ragioni contenute nel motivo di ricorso in esame e, quindi, inammissibile.

In conclusione, i motivi sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso.

Con riferimento alle spese di lite, tenuto conto del fatto che l'orientamento giurisprudenziale relativo alla corretta individuazione del dies a quo di decadenza del diritto al rimborso si e' formato in data successiva alla presentazione del presente ricorso, sussistono giusti motivi per la compensazione delle stesse.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e compensa interamente le spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza