Civile Sent. Sez. 5 Num. 11813 Anno 2020
Presidente: VIRGILIO BIAGIO
Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Data pubblicazione: 18/06/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

1981/2019

sul ricorso iscritto al n. 23209/2014 R.G. proposto da

Agenzia delle dogane e dei monopoli, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *ricorrente* –

contro

Autogas Nord Spa, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Antonio Lovisolo e Claudio Berliri, con domicilio eletto presso quest'ultimo in Roma via A. Farnese n. 7, giusta procura speciale a margine del controricorso;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 360/31/14, depositata il 21 febbraio 2014.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 4 ottobre 2019 dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Stefano Visonà, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udito l'Avv. dello Stato Roberto Palasciano per l'Agenzia delle dogane che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Udito l'Avv. Alessandro Cogliati Dezza per la contribuente che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

Autogas Nord Spa chiedeva, in data 8 aprile 2009, il rimborso della maggior accisa versata risultante dall'ultima dichiarazione di consumo per l'anno 2008, deducendo l'intervenuta cessazione dell'attività d'impresa.

L'Agenzia delle dogane accordava il richiesto rimborso per il solo credito maturato nel 2008, mentre rigettava l'istanza quanto ai crediti per le annualità precedenti – il 2006 e il 2007 – riportati nel 2008, per l'intervenuta decorrenza del termine di decadenza.

L'impugnazione del diniego, rigettata dalla CTP di Cuneo, era accolta dalla CTR, che, nei limiti del *quantum* originariamente richiesto, riteneva la fondatezza del diritto al rimborso.

L'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione con tre motivi; resiste la contribuente con controricorso, poi illustrato con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art 112 c.p.c. per non essersi la CTR pronunciata sull'eccezione di giudicato interno.

L'Ufficio rileva, in particolare, che la CTP aveva rigettato il ricorso in base ad una duplice *ratio*: da un lato perché aveva un oggetto diverso da quello dell'istanza di rimborso, che non comprendeva l'anno 2006; dall'altro perché l'istanza per il 2006 era preclusa per intervenuta decadenza.

Solo quest'ultimo punto sarebbe stato impugnato dalla contribuente, sicché il gravame avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile.

1.1. Il motivo, pur ammissibile perché ritualmente dedotto ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c. quale vizio di omessa pronunzia e non inosservante del principio di autosufficienza (attesa la riproduzione,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

per la parte pertinente, sia della decisione di primo grado che dell'atto di gravame della contribuente), è infondato.

1.2. La CTR, infatti, ha interpretato l'atto di gravame come inteso a censurare entrambe le *rationes* evidenziate dall'Ufficio, confluenti nell'unica complessiva argomentazione che il credito maturato nel 2008, e chiesto a rimborso, includeva anche quello dell'esercizio precedente e, a cascata, anche quello residuo per l'anno precedente, per cui l'istanza di rimborso per il 2008, da un lato, comprendeva anche la posta residua per il 2006 e riportata nelle annualità successive e, dall'altro, nessuna decadenza poteva essere maturata.

Nell'apprezzare le ragioni di impugnazione così articolate, dunque, il giudice d'appello non ha omesso di decidere sull'eccepito giudicato interno ma, semplicemente, ha escluso che esso si fosse verificato.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, individuato, in particolare, nella circostanza che l'istanza di rimborso faceva riferimento all'accisa sul gas versata in più nel 2008 e non al credito sorto nel 2006.

2.1. Il motivo è inammissibile.

Le considerazioni appena esposte evidenziano che la CTR ha ritenuto che l'istanza di rimborso presentata per il 2008 si riferisse anche al credito residuo per il 2006 per essere state le annualità precedenti riportate "a nuovo", sicché la richiesta di rimborso investiva il complessivo saldo creditorio vantato dal contribuente.

Ne deriva che la CTR non ha omesso di esaminare il fatto decisivo.

La doglianza, peraltro, è inammissibile per violazione dell'art. 366 n. 6 c.p.c., in cui si sostanzia il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, avendo omesso l'Ufficio di riprodurre, in termini puntuali e completi, l'istanza di rimborso presentata dal contribuente (e che, asseritamente, non faceva alcun riferimento al

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

credito già maturato per il 2006), essendosi limitata l'Agenzia a riprodurre una riga della prima pagina e poche parole di pagina 2 e 3.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 26, comma 13, e 14, comma 2, TUA per aver la CTR individuato il *dies a quo* da cui far decorrere il termine biennale decadenziale per l'anno 2006 dalla data di presentazione della dichiarazione di consumo per il 2008 anziché in quella (o nella data di versamento dell'accisa) del 2006 stesso.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. La questione in giudizio investe il rapporto tra l'art. 14, comma 2, TUA, e il peculiare meccanismo di versamento delle accise, caratterizzato dal pagamento di acconti in base al consumo dell'anno precedente, con compensazione delle eccedenze nei ratei successivi, avuto riguardo, in particolare, al caso in cui l'eccedenza del credito risultante in dichiarazione persista nel corso del tempo e sia riportata, di anno in anno, fino alla conclusione del rapporto.

La fattispecie, invero, è stata già oggetto di disamina oltre che nella decisione Cass. n. 9283 del 17/04/2013 invocata dal contribuente anche nelle successive Cass. n. 3051 del 01/02/2019, nonché, in particolare, Cass. n. 16264 del 18/06/2019 (seguita da molte altre), con cui è stato definito l'ambito applicativo dell'art. 14 TUA rispetto al modello impositivo disciplinato dall'art. 56 TUA (e, dunque, anche per quello previsto ex art. 26 TUA, che presenta identica struttura) affermando che «*In tema di accise sull'energia elettrica, il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale - costituendo una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto - non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza ex art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995 (TUA) per il rimborso dell'eventuale credito di imposta dal*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo».

4. La giurisprudenza sopra citata, invero, fornisce una lineare giustificazione della soluzione raggiunta alla luce della disciplina in tema di accise.

5. Sembra peraltro opportuno anteporre alle considerazioni mirate alla fattispecie normativa in questione un più ampio inquadramento in termini sistematici dell'istituto del rimborso d'imposta.

5.1. Va premesso, in primo luogo, che il rimborso realizza una funzione essenziale nella disciplina dell'imposizione fiscale poiché assolve all'esigenza di riequilibrare gli effetti della riscossione che risulti indebita.

Il sistema fiscale, infatti, si fonda sull'esistenza di adempimenti ed obblighi di dichiarazione del contribuente, cui sono correlati obblighi di pagamento imposti per legge, che precedono l'effettivo accertamento del dovuto da parte dell'Amministrazione. Le attività di accertamento necessarie, anche sul piano cronologico, sono, in realtà, quelle demandate al contribuente che, in altri termini, assume la responsabilità dell'attuazione del tributo: la riscossione – intesa in una accezione ampia, non limitata a quella coattiva – precede e si interseca con l'accertamento.

Ne deriva che, quando si dimostri, successivamente, la carenza dei presupposti per l'imposizione, il diritto al rimborso riconduce ad equilibrio il sistema in relazione all'effettiva capacità contributiva del contribuente. In sostanza, dunque, il diritto al rimborso rinviene la propria diretta fonte costituzionale nell'art. 53 Cost.

5.1. Oggetto del rimborso è, in linea generale, un indebito.

Occorre tuttavia meglio precisare la nozione.

Si ha infatti indebito, nella sua accezione più lata, quando la prestazione eseguita (il pagamento dell'imposta) non era dovuta.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Va peraltro distinto, in primo luogo, tra indebito originario e indebito sopravvenuto.

Nel primo caso il pagamento era, sin dall'origine, non dovuto (in tutto o in parte) perché ne erano carenti i presupposti. È il caso, ad esempio, del versamento in misura superiore a quanto spettante; è il caso, ancora, del versamento da parte del contribuente di una imposta diversa da quella dovuta (Iva invece di imposta di registro), per cui, a fronte della pretesa dell'Amministrazione del pagamento di quella effettivamente riscontrabile, il contribuente ha il diritto di richiedere il rimborso di quella erroneamente corrisposta (v. Cass. n. 19478 del 30/09/2016).

Nel secondo, invece, il versamento, inizialmente legittimo, si rivela, per un fatto sopraggiunto, non giustificato. È il caso, ad esempio, dell'imposta pagata in base ad una norma dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea in forza di sentenza della Corte di Giustizia. È il caso, ancora, di una sopravvenuta riduzione della base imponibile ovvero di una riduzione dell'aliquota applicabile.

5.2. In quest'ultimo ambito può farsi rientrare anche una tipologia di rimborsi, che possono essere definiti rimborsi (per le eccedenze) "da dichiarazione", per i quali, tuttavia, la stessa nozione di "pagamento indebito" – se non nella più generica accezione di eccessività della riscossione attuata - appare poco aderente all'effettivo fenomeno giuridico e presentano autonome caratteristiche strutturali e normative, da cui deriva una differenziazione di regime giuridico.

In tali evenienze, infatti, il pagamento dell'imposta avviene anticipatamente e in via frazionaria (o mediante acconti) rispetto al maturare (e alla liquidazione) dell'imposta complessivamente dovuta e solo a posteriori, al momento della dichiarazione finale, diviene possibile verificare se la somma dei versamenti sia pari o superiore al dovuto.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Simili situazioni, caratteristiche nelle imposte periodiche, sono connotate: dall'esistenza di un procedimento per il pagamento dell'imposta articolato nel tempo in versamenti parziali; da un meccanismo di gestione del conguaglio che si viene a formare; dalla reiterazione della procedura stessa negli anni successivi.

L'eccedenza versata non costituisce, inoltre, il frutto di un fatto "nuovo" sopravvenuto ma è il risultato necessario, che deriva dalla esatta applicazione della legge e del meccanismo di riscossione, la cui non puntuale esecuzione (in ipotesi, sul soggettivo convincimento del contribuente della eccessività degli acconti, in ipotesi giustificato dalle contingenze del caso) rischia di esporre il contribuente stesso a conseguenze, pure sul piano sanzionatorio.

Si può anzi affermare, se si considerano isolatamente i singoli pagamenti effettuati *medio tempore*, che questi non cessano in ogni caso di essere dovuti, giustificati e legittimi. L'eccedenza non nasce come "patologia" dei singoli atti di riscossione ma costituisce un tratto fisiologico dell'imposizione.

5.3. In termini generali, la possibilità di far valere il diritto al rimborso non è incondizionata. Soccorrono, in tal senso, esigenze di certezza del rapporto giuridico che non può essere rimesso in discussione illimitatamente ed in ogni tempo.

5.4. In questa prospettiva il legislatore ha previsto l'esistenza di termini decadenziali per l'esercizio del diritto di rimborso.

In tema di imposte dirette, in particolare, l'art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973 prevedeva un termine di diciotto mesi (termine poi divenuto di quarantotto mesi per effetto dell'art. 1, comma 5, l. n. 133 del 1999) dalla data del versamento.

Per l'imposta di registro l'art. 77 d.P.R. n. 131 del 1986, nel testo attualmente vigente, stabilisce un termine triennale che decorre dal giorno del pagamento.

In materia di accise, l'art. 14 TUA prevede, a sua volta, un termine biennale dalla data del pagamento.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Altri termini, di comparabile entità, sono poi previsti in relazione a svariati tributi.

Va comunque rilevato che, ove manchi una specifica previsione (come in materia di Iva o di Irap), trova applicazione la disposizione di cui all'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 che, in via generale e residuale, indica il termine di un biennio dalla data del pagamento.

Va sottolineato, sul punto, che l'esistenza di termini di decadenza per l'esercizio del diritto di rimborso non può ritenersi irragionevole, né in contrasto (quantomeno per i tributi armonizzati quali l'Iva e le accise) con i principi unionali, in quanto la previsione di un termine biennale «*non è di per sé contraria al principio di effettività*» essendo idonea a consentire a qualsiasi soggetto passivo normalmente diligente di far validamente valere di diritti attribuitigli dall'ordinamento giuridico dell'Unione (v. Corte di Giustizia, sentenza 15 dicembre 2011, in C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*; sentenza 20 dicembre 2017, in C-500/16, *Caterpillar Financial Services sp. z o.o.*).

5.5. Sotto altro versante, poi, l'unitarietà del fatto genetico dell'obbligazione tributaria rende priva di rilevanza la circostanza che il fatto indebito sia originario o sopravvenuto: è il momento del pagamento dell'imposta che integra il fatto iniziale, sicché è da questo che decorre la possibilità per il contribuente di far valere 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*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza»; v. anche Cass. n. 2468 del 08/02/2016; Cass. n. 19606 del 24/07/2018).

Si è peraltro distinto tra eventi che investono l'originaria pretesa impositiva – per i quali non assume rilievo il momento, successivo, della loro produzione ai fini della decorrenza del termine per l'istanza di rimborso che resta ancorata all'originario pagamento – ed eventi che, inalterata l'originaria operazione, integrano un ulteriore fatto, di rilevanza costitutiva, sì da dare origine ad una nuova obbligazione.

In tal senso, si è ritenuto che ai fini del riconoscimento del diritto di rimborso per l'utilizzazione dei prodotti petroliferi ai fini agevolati (nella specie, per l'utilizzo a fini istituzionale per le forze armate) il termine decorra dal momento in cui si è verificato il presupposto costitutivo, individuato nell'attestazione del competente comando (v. Cass. n. 24259 del 30/09/2019; v. anche per una fattispecie similare Cass. n. 3576 del 13/02/2020 con riguardo alla fornitura di carburante destinato a mezzi pubblici).

La stessa prospettiva – e in termini ancora più lineari – è stata valorizzata da Cass. n. 30912 del 27/11/2019 con riguardo alla richiesta di rimborso conseguente all'intervenuta abrogazione delle addizionali provinciali sull'energia elettrica, secondo la quale «*il termine biennale, entro cui il contribuente può far valere eventuali indebiti ex art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1995, decorre dal pagamento dell'imposta se la domanda è fondata sulla primitiva operazione, anche quando, in presenza di diritti quesiti od esauriti alla data del verificarsi della decadenza, sia sopravvenuta la declaratoria di incompatibilità del tributo con l'ordinamento, stante l'esigenza di salvaguardare la certezza dei rapporti giuridici, mentre decorre dal verificarsi dell'ulteriore fatto di rilevanza costitutiva,*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

successivo rispetto a quello posto a base dell'originaria operazione, se la richiesta è fondata su di esso, trattandosi di autonoma obbligazione. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto che il termine biennale di presentazione della domanda di rimborso fondata sull'intervenuta abrogazione delle addizionali provinciali sull'accisa sull'energia elettrica con decorrenza dall'anno 2012, avesse iniziato a decorrere da quest'ultimo termine e non dall'avvenuto pagamento)».

5.6. Considerazioni più articolate vanno peraltro riservate alle ipotesi sopra definite di rimborso "da dichiarazione".

Il carattere ricorrente e procedimentalizzato dell'imposizione e il fisiologico transito dell'eccedenza in dichiarazione, infatti, delinea l'istanza di rimborso solo come uno dei possibili strumenti, non necessariamente quello prioritario (e, anzi, spesso di natura residuale), per soddisfare l'esigenza di riequilibrio degli effetti della riscossione indebita.

Va precisato, sul punto, che non sussiste una disciplina unitaria ed omogenea per la generalità delle imposte ma specifiche scelte ordinamentali, proprie dei singoli tributi, le quali, tuttavia, appaiono orientate – come emerge dalla regolamentazione dei singoli ambiti - in termini tendenzialmente convergenti.

5.7. In materia di imposte sui redditi (per ritenute e acconti), in particolare, l'art. 4 d.P.R. n. 42 del 1988 stabilisce che:

«*1. Il diritto di scelta tra il riporto e il rimborso dell'eccedenza, previsto negli articoli 11, comma 3* [ora 4], *19, comma 2* [ora 22, comma 2], *94, comma 1* [ora 80], *e 107, comma 3, del testo unico, deve essere esercitato nella dichiarazione dei redditi per l'intero ammontare dell'eccedenza stessa. La scelta non risultante dalla dichiarazione si intende fatta per il riporto.*

2. In caso di riporto l'eccedenza è computata in diminuzione anche in sede di acconto dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta successivo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. La parte dell'eccedenza riportata che non trova capienza nell'imposta dovuta per il periodo di imposta successivo costituisce eccedenza per il periodo stesso ed è oggetto di ulteriore scelta tra il riporto e il rimborso.

4. Se l'eccedenza riportata non è computata in diminuzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo, o se questa non è presentata, il contribuente può chiederne il rimborso presentando istanza all'Intendente di finanza del suo domicilio fiscale a norma dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

5. Sull'eccedenza computata in diminuzione dell'imposta non competono interessi. Se è richiesto il rimborso a norma del terzo e del quarto comma competono gli interessi di cui all'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dal secondo semestre successivo, rispettivamente, alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi o a quella di presentazione dell'istanza»

Al contribuente, dunque, in caso di eccedenza è lasciata la scelta tra rimborso e riporto alla dichiarazione successiva. Non sono poste limitazioni a tale facoltà (se non che deve riguardare l'intero ammontare) ma il *favor* legislativo per il riporto è evidente atteso il disposto dell'ultimo periodo del comma 1 («*La scelta non risultante dalla dichiarazione si intende fatta per il riporto*»), che si giustifica anche in considerazione che solo in caso di istanza di rimborso sono dovuti gli interessi (comma 5).

Il comma 3, poi, rinnova per l'eccedenza riportata ma non integralmente soddisfatta per mancanza di «*capienza nell'imposta*» il medesimo meccanismo: il credito può essere oggetto di nuovo riporto alla dichiarazione ancora successiva oppure può essere chiesto a rimborso.

La norma, invero, delinea chiaramente che la rinnovazione del credito come di pertinenza della annualità successiva a quella in cui

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

è originariamente insorto è vincolato al puntuale e corretto adempimento degli obblighi di dichiarazione: se nella dichiarazione successiva l'eccedenza è riportata ma non è computata in diminuzione (o se la stessa successiva dichiarazione non è presentata) il contribuente può solo chiederne il rimborso (Cass. n. 16751 del 07/07/2017), nel rispetto dei termini previsti dall'art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, che decorrono dall'originario momento di insorgenza del credito (Cass. n. 4369 del 23/02/2011; v. anche Cass. n. 4776 del 28/2/2011, che, ai fini della regolarità della dichiarazione successiva e, dunque, della possibilità del riporto "a nuovo" dell'eccedenza, evidenzia la possibilità del ricorso ad una dichiarazione emendativa).

Per completezza va altresì rilevato che l'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 ha introdotto, quale ulteriore modo di soddisfacimento del credito, la compensazione cd. orizzontale, che, ove ne ricorrano le condizioni e i presupposti, si aggiunge in alternativa all'istanza di rimborso.

Il legislatore, nella stessa prospettiva, ha poi privilegiato, nella materia delle imposte dirette, regolamentazioni ancora più puntuali.

È il caso, ad esempio, delle ritenute di acconto operate sulle somme corrisposte a titolo di provvigioni, che, ai sensi dell'art. 25 bis, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 devono essere obbligatoriamente scomputate «*dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza*», ossia dall'imposta dovuta in relazione al periodo di imposta in cui i redditi assoggettati alla ritenuta di acconto hanno concorso alla formazione della base imponibile.

In mancanza di tale scomputo, il contribuente (in assenza di dichiarazione integrativa a proprio favore) può solo richiedere il rimborso ex art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973, con termine decorrente dalla data di versamento della ritenuta (v. Cass. n. 2928 del 27/2/2018).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Dalla complessiva lettura della disciplina e della giurisprudenza della Corte, dunque, deriva che:

- il contribuente, a fronte di una eccedenza nei versamenti diretti, può riportare il credito all'annualità successiva o, in alternativa, chiedere il rimborso;

- la prima opzione comporta una sostanziale rimessione a nuovo del credito e, quindi, in caso di incapienza dell'imposta rispetto al credito, una nuova alternativa tra riporto all'anno ancora successivo e istanza di rimborso, i cui termini ex art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973 decorrono, in questo caso, non dall'originario versamento ma dal nuovo saldo;

- tale possibilità, tuttavia, è ancorata alla corretta osservanza degli adempimenti imposti dal legislatore per la regolare fruizione del meccanismo di riporto delle eccedenze; in assenza il credito mantiene la sua dimensione originaria e può essere sì richiesto a rimborso, ma con termine per l'istanza che decorre dal momento dell'originario versamento.

5.8. In materia di Iva, occorre premettere che la detrazione e il rimborso dell'eccedenza detraibile sono entrambi meccanismi volti a garantire il principio della neutralità dell'Iva nei cosiddetti «passaggi intermedi», ossia nelle operazioni del ciclo produttivo e distributivo del bene o servizio prima che quest'ultimo giunga al consumatore finale, soggetto inciso dall'imposta.

Va rilevato, peraltro, che, nel sistema dell'Iva, i due strumenti sono differenti, sia sotto il profilo soggettivo sia con riguardo ai requisiti necessari, posto che il presupposto del diritto del cessionario o del committente alla detrazione è costituito dalla generica inerenza del bene o servizio all'attività d'impresa, mentre la facoltà di rimborso dell'eccedenza dell'Iva detraibile è riconosciuta al cedente o prestatore solo al ricorrere di una delle condizioni indicate dall'articolo 30, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

L'art. 30 d.P.R. n. 633 del 1972, difatti, stabilisce che se, a fine anno, risulta un saldo Iva a credito del periodo, il contribuente può utilizzare tale eccedenza, in via alternativa e sequenziale:

- in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno successivo (cd. compensazione verticale o interna);

- in compensazione con altri tributi, nei limiti e alle condizioni di cui all'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 (cd. compensazione orizzontale od esterna;

- chiedendo il rimborso se e in quanto ricorrano i presupposti espressamente indicati nell'articolo 30 (ovvero in altre disposizioni del medesimo d.P.R.).

Giova sottolineare che, come ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di cassazione, il diritto di detrazione non può venire perso in ragione della inosservanza di adempimenti meramente formali (v. tra le varie Corte di Giustizia, sentenza 14 giugno 2017, in C-38/16, *Compass Contract Services Limited*, che precisa che «*il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o pagata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Il diritto a detrazione dell'IVA costituisce quindi parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni*» poiché il «*regime delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche*»; v. anche sentenza 11 dicembre 2014, in C-590/13, *Idexx Laboratoires Italia*, secondo la quale gli artt. 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della direttiva 77/388/CEE, come modificati, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, «*in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale*», non può determinare la perdita del diritto medesimo ove ne sussistano i requisiti sostanziali), neppure, atteso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

il disposto di cui all'art. 28 d.P.R. n. 633 del 1972 (e, poi, dell'art. 8 d.P.R. n. 322 del 1998), se sia stata omessa la stessa dichiarazione annuale (v. Cass. n. 19938 del 27/07/2018 «*il diritto alla detrazione deve essere riconosciuto anche nel caso di violazione di requisiti formali di cui agli artt. 18 e 22 della direttiva n. 77/388/CEE (cd. sesta direttiva) - quali la mancata redazione delle dichiarazioni periodiche o di quella annuale, ovvero l'omessa tenuta del registro IVA acquisti - qualora il contribuente dimostri, mediante fatture o altra idonea documentazione contabile, il rispetto dei requisiti sostanziali di cui all'art. 17 della citata direttiva, purché detto diritto venga esercitato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale è sorto ai sensi dell'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998*»; v. Sez. U, n. 17757 del 08/09/2016).

La struttura fisiologica del meccanismo di neutralizzazione dell'eccedenza, tuttavia, registra, in primo luogo, il riporto del credito e il suo utilizzo in compensazione e solo in via ulteriore (e a fronte di specifiche condizioni) l'ammissibilità del rimborso, che riguarda, prioritariamente, situazioni caratterizzate da un rilevante squilibrio per il contribuente (esercizio, in via esclusiva o prevalente, di attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiore; effettuazioni di operazioni non imponibili ex artt. 8 e ss d.P.R. n. 633 del 1972 al di sopra del 25% del complesso delle operazioni svolte; operazioni di acquisto od importazione di beni ammortizzabili; operazioni non soggette ad imposta per ragioni di territorialità).

In tal senso è emblematico, in termini di chiusura del sistema, il disposto del terzo comma (già quarto) dell'art. 30 cit. che dispone «*Il contribuente anche fuori dai casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze». La reiterata, per un triennio, persistenza di eccedenze d'imposta (regolarmente riportate nelle dichiarazioni) legittima la possibilità di chiedere il rimborso.

La *ratio* della norma, del resto, è, in evidenza, quella di circoscrivere la platea dei contribuenti che possono ricorrere allo strumento del rimborso, sì da consentire - in conformità con l'articolo 183 Dir. n. 2006/112/CE, secondo cui «*Qualora per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo le modalità da essi stabilite*» - solo in casi eccezionali un più veloce recupero dell'imposta assolta.

5.9. La medesima tendenziale impostazione appare ricavabile, pur a fronte della specifica regolamentazione delle singole ipotesi, anche per i crediti d'imposta.

Il modulo operativo, difatti, prefigura la necessità di una apposita dichiarazione, autonoma o confluente nella dichiarazione annuale, e la necessità dell'utilizzazione del credito – in compensazione – entro l'anno in cui è maturato o, al più tardi, con la dichiarazione per l'anno successivo.

Il rimborso, non sempre consentito ed ammissibile, è possibile, nel caso, entro un ulteriore termine. In mancanza, l'eventuale eccedenza è suscettibile di essere riportata all'esercizio successivo.

In via esemplificativa, e senza pretesa di esaustività, si possono ricordare:

- Il credito d'imposta per l'attività di ricerca ex art. 14 d.m. n. 593 del 2000 non è autonomamente rimborsabile, rileva unicamente ai fini della compensazione con i debiti tributari, e va indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso. L'eccedenza, peraltro, è riportabile al periodo di imposta successivo (art. 6, comma 3, d.m. n. 275 del 1998) (v. Cass. n. 389 del 13/01/2016).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- Il credito d'imposta per la riqualificazione della rete distributiva ex art. 11 l. n. 449 del 1997, che deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio, e può essere fruito solo per compensazione, non essendo rimborsabile (comma 4) (Cass. n. 610 del 12/01/2018). L'art. 11, comma 3, l. n. 317 (norma cui rinvia la l. n. 449 del 1997) precisa che l'eccedenza può essere riportata negli esercizi successivi.

- Altra ipotesi è costituita dal credito di imposta per il trasporto merci di cui al d.l. n. 265 del 2000, che può essere esercitato, ai sensi dell'art. 4, comma 3, d.P.R. n. 277 del 2000, entro l'anno solare in cui è sorto, attraverso la compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, ovvero entro i sei mesi successivi a tale anno, mediante istanza di rimborso limitata, però, all'eccedenza. Entrambi i termini sono di decadenza. (Cass. n. 6937 del 17/03/2017; Cass. n. 29130 del 13/11/2018).

- Per il credito per gli investimenti nelle aree svantaggiate, previsto dall'art. 8 l. n. 388 del 2000, la disciplina è più articolata: da un lato, l'art. 62, comma 1, lett. f) e g), della l. n. 289 del 2002 consente la fruizione del beneficio, nel rispetto dei limiti stabiliti, entro il secondo anno successivo a quello di presentazione di autonoma istanza, mentre, dall'altro, l'art. 8, comma 7, l. n. 388 regola le condizioni per il mantenimento dell'agevolazione (Cass. n. 8086 del 29/03/2017). Il credito, in ogni caso, va indicato nella relativa dichiarazione dei redditi ed è utilizzabile solo in compensazione (art. 8, comma 5).

In tutte le ipotesi, peraltro, è essenziale il corretto adempimento degli obblighi di dichiarazione, esclusa anche la possibilità di emenda con dichiarazione integrativa.

6. All'interno di questa cornice sistematica si colloca anche la disciplina delle accise.

6.1. Il meccanismo, infatti, è così strutturato:

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- l'imposta è versata in acconti mensili parametrati in base al consumo dell'anno precedente;

- con la dichiarazione annuale viene determinato, a consuntivo, il consumo effettivo dell'intera annualità e si procede a conguaglio tra quanto versato e quanto effettivamente dovuto;

- in caso di pagamenti in misura inferiore, occorre procedere al pagamento della maggiore somma;

- in caso di pagamenti in misura superiore, sorge un credito;

- il credito va detratto dal versamento (o dai versamenti) successivi.

Il credito risultante dalla dichiarazione annuale di consumo, in realtà, indica solo che gli acconti versati sono stati maggiori a quanto effettivamente consumato e non integra una autonoma obbligazione rispetto a quella originaria, sicché – in linea con quanto già sopra evidenziato – si può dubitare che possa essere qualificato come indebito in senso stretto ed è, per contro, riconducibile alla struttura dell'eccedenza o rimborso "da dichiarazione".

Infatti, anche in questo caso, pur lasciando emergere la liquidazione compiuta in dichiarazione una minore entità del debito verso il fisco rispetto a quanto assolto mensilmente in via provvisoria, resta il fatto che i versamenti erano dovuti e restano tali, se isolatamente considerati: nasce dunque in via fisiologica, e non per patologie.

6.2. Il descritto meccanismo trova il suo limite nella circostanza che i versamenti in acconto per l'anno (o gli anni) successivo non siano tali da esaurire l'intero importo, sicché, al momento della presentazione della successiva dichiarazione annuale di consumo, il credito è ancora esistente o, addirittura, è aumentato (ad esempio per l'eccessività degli acconti rispetto al consumo effettivo via via decrescente).

In questa peculiare ipotesi, alla chiusura annuale del periodo (anzi, di ciascun periodo) si determina un nuovo saldo creditorio o

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

debitorio che va a costituire un nuovo credito o debito rispetto a quelli precedentemente maturati, che si protrae o fino all'esaurimento del credito ovvero fino alla definizione del rapporto tributario, ossia fino alla presentazione dell'ultima dichiarazione di consumo.

È questa evenienza che identifica il momento di definitiva cristallizzazione dei rapporti di debito/credito e di attribuzione del carattere di indebito (oggettivo) al credito sorto per effetto dei maggiori pregressi pagamenti, sicché è da questa che decorre il termine biennale per la presentazione dell'istanza di rimborso.

Anteriormente a tale data, la richiesta di rimborso non appare, invece, né possibile, né utilmente proponibile: il meccanismo di assolvimento dell'accisa prevede esplicitamente (art. 26, comma 13, TUA) che «*Le somme eventualmente versate in eccedenza all'imposta dovuta sono detratte dai successivi versamenti di acconto*», con riferimento al solo meccanismo di "compensazione od accredito interno" e non anche al rimborso.

6.3. Per ulteriormente definire il quadro della questione, merita altresì specifica considerazione l'ipotesi – pur qui non rilevante - in cui il contribuente abbia, invece di chiedere il rimborso, formulato istanza per il trasferimento contabile del credito ad altra posizione contestualmente gestita in forza dell'art. 26 (o 56) TUA.

L'art. 6, comma 3, d.m. n. 689 del 12/12/1996, infatti, contempla l'ipotesi del "rimborso per accredito" (in corrispondenza a quanto previsto dall'art. 14, comma 4, TUA), con possibilità per l'operatore di trasferire il credito ad altro impianto presso cui opera.

È il caso, di maggiore frequenza, in cui il medesimo operatore svolga la sua attività in diverse province, per cui, a fronte dell'unicità del soggetto d'imposta, sorgono, per le modalità di gestione, separate posizioni contabili (debitorie/creditorie) per le singole ripartizioni territoriali.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Orbene, si deve ritenere che il trasferimento contabile del credito, che riguarda pur sempre il medesimo soggetto e il rapporto complessivo tra esso e l'erario, non sia impedito dall'esser il rapporto ancora in corso poiché realizza una modalità solo integrativa (quale forma autorizzata di "compensazione esterna" ma pur sempre in una prospettiva di "riporto" dell'eccedenza) del meccanismo operativo previsto dall'art. 26 cit., che non solo non altera la struttura del procedimento ma, anzi, ne determina la razionalizzazione e la sua riconduzione ai parametri previsti dal legislatore.

Ne deriva che la richiesta di trasferimento contabile del credito assume lo stesso rilievo - e resta soggetta alle medesime condizioni e disciplina - del riporto dell'eccedenza alla dichiarazione successiva per lo scomputo dalle rate successive.

Ciò non significa, va sottolineato, che la parte possa, di iniziativa, procedere ad una autonoma compensazione (invocando i principi generali in tema di compensazione od anche l'art. 8 l. n. 212 del 2000) poiché il meccanismo normativo individua la compensazione come riferita alla specifica gestione e dichiarazione annuale di consumo, sicché una modalità di compensazione "esterna" può avvenire solo a fronte di specifica istanza, il cui eventuale diniego è suscettibile di autonoma impugnazione.

6.4. È appena il caso di rilevare, infine, che deve essere escluso che la mera indicazione del credito nella dichiarazione annuale di consumo integri, di per sé, (anche) una istanza di rimborso.

Infatti, la possibilità – considerata dalla norma come modalità ordinaria di soddisfacimento del credito – di operare la detrazione delle eccedenze dalle rate successive osta a ritenere una tale indicazione come mirata (anche) a chiedere il rimborso.

Da ciò deriva altresì che l'istanza con cui si chiede il rimborso (che ha carattere residuale ed eventuale) e quella intesa ad ottenere il trasferimento contabile del credito nel corso del rapporto (diretta a soddisfare le medesime esigenze del meccanismo di detrazione)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non sono tra loro mutualmente rilevanti ma rispondono a criteri e presupposti di fatto separati ed autonomi, per cui l'una non implica l'altra, né viceversa.

7. In conclusione, in tema di accise ex art. 26 (nonché 56) TUA, *nel corso del rapporto*:

a) il credito maturato per eccedenza dei versamenti non incorre in alcuna decadenza ove *regolarmente* riportato nelle successive dichiarazioni;

b) è preclusa, fino alla chiusura del rapporto medesimo, la possibilità di ottenere il rimborso del credito stesso, sicché non può essere accolta la richiesta anticipata di rimborso;

c) è consentito, senza che sia rilevabile od eccepibile alcuna decadenza, il trasferimento contabile del credito ad altra posizione gestita dal medesimo contribuente (ovvero ad altro contribuente parimente titolare di impianto nel caso di cessione ex art. 6, comma 5, d.m. n. 689/1996).

Una volta, invece, che il *rapporto sia definito* il credito maturato per eccedenza dei versamenti compiuti nel corso del rapporto integra un *indebito oggettivo*, rispetto al quale la parte può chiedere il rimborso (o il trasferimento contabile del credito) con istanza che deve essere presentata entro il termine biennale di decadenza decorrente dall'ultima (e definitiva) dichiarazione di consumo.

8. Nella vicenda in esame, la società aveva maturato i crediti sin dal 2006 e 2007, crediti che, a fronte della impossibilità di fruire satisfativamente della compensazione con il maggior importo dovuto per gli acconti versati in ragione della progressiva riduzione dei consumi di gas, erano stati, via via, regolarmente riportati fino alla dichiarazione di consumo per il 2008, anno in cui la contribuente era cessata definitivamente.

Giova sottolineare, sul punto, che è inammissibile la deduzione in ordine all'asserita mancata indicazione nella dichiarazione del 2008 dei crediti delle precedenti annualità, introdotta per la prima

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

volta in sede di legittimità e, comunque, del tutto carente in punto di autosufficienza, oltre che contrastata dal controricorrente (che ha riprodotto le parti rilevanti della relativa dichiarazione).

La vicenda, dunque, rientra nell'alveo dei principi sopra esposti, derivandone il rigetto del ricorso.

9. Attesa la peculiarità della questione e il recente consolidarsi della giurisprudenza le spese vanno compensate.

Non sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato ex art. 13, comma 1 quater, d.P.R. n. 115/2002 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.

Deciso in Roma, il 4 ottobre 2019

Il Presidente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale