

Termini e modalità per il recupero dell'accisa assolta sui prodotti reimmessi in regime di sospensione: valenza sostanziale dell'istanza preventiva di rimborso e rilevanza del presupposto per la restituzione dell'imposta

Valeria Vasta

Con la [sentenza n. 17514, depositata il 28 giugno 2019](#), la Suprema Corte di Cassazione, attraverso una profusa ricostruzione sistematica sia delle norme contenute nel Testo Unico sulle Accise (d.lgs. n. 504/1995 - TUA) che dei principi comunitari invocabili nel caso esaminato, ha non solo ribadito come, anche nello specifico ambito delle accise, la violazione degli obblighi e degli adempimenti di natura formale imposti dall'ordinamento non possano essere considerati ostativi al rimborso, laddove ne sussistano i requisiti sostanziali, ma si è soprattutto pronunciata in ordine alla decorrenza del termine utile previsto dall'art. 14, comma 2, del TUA, nella versione *pro tempore* vigente, per ottenere la restituzione dell'accisa assolta in caso di versamento di acconti, stabilendo che il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro i due anni decorrenti dalla data in cui si verifica il presupposto per la richiesta di rimborso e non già dai singoli pagamenti.

La vicenda trae origine dal ricorso proposto da una società avverso il diniego opposto dall'Agenzia delle Dogane nel 2016 al rimborso dell'accisa versata su dell'olio combustibile denso, originariamente destinato alla produzione di energia elettrica e giacente presso il deposito della ricorrente, che successivamente la stessa Società decideva di reimmettere in regime sospensivo in ragione della sua perdurante inutilizzazione.

Prima dell'inizio delle operazioni di estrazione, al fine di ottenere il rilascio del permesso al trasferimento, nonché il rimborso dell'accisa già assolta dal fornitore - in conformità con le previsioni contenute nell'art. 17 del D.M. n. 2010/1996 e nell'art. 6, comma 13, del TUA, ai sensi del quale "*la domanda di rimborso dell'imposta assolta sui prodotti deve essere presentata prima della loro spedizione*" - la società presentava all'Ufficio delle Dogane competente un'apposita istanza, nella quale - oltre a richiedere di essere autorizzata a procedere - esplicitava anche la propria volontà di recuperare l'imposta assolta.

Tale istanza, tuttavia, non conteneva una predeterminata quantificazione di dettaglio dell'importo richiesto a rimborso e ciò in ragione della logica impossibilità di prevedere, a monte, quanto prodotto si sarebbe reso in concreto oggetto di reimmissione in regime sospensivo al termine delle operazioni.

La richiesta veniva positivamente accolta dall'Agenzia delle Dogane, la quale, oltre a

legittimare l'avvio della procedura di reimmissione, prescriveva a carico della società l'obbligo di comunicare tempestivamente il termine delle operazioni, sia al fine di consentire la verifica dell'avvenuto svuotamento dei serbatoi, sia al fine di dare seguito all'istanza preventiva di rimborso presentata ai sensi dell'art. 6, comma 13, la quale sarebbe stata esitata solo a conclusione del trasferimento e dopo la presentazione da parte dell'istante di apposita documentazione comprovante l'esaurimento delle operazioni.

Premesso sin da ora che, nel caso di specie, il dato temporale assume rilevanza fondamentale, è al termine dei richiamati adempimenti preliminari che nel mese di marzo 2012 iniziavano, quindi, le operazioni di svuotamento, le quali si concludevano nel mese di novembre del medesimo anno.

In ossequio alle prescrizioni dettate dall'Agenzia delle Dogane, nel mese di luglio del 2014 la società ricorrente presentava pertanto all'Ufficio un'apposita comunicazione, con la quale rendeva nota l'avvenuta conclusione delle operazioni di svuotamento e, al contempo, sollecitava il rimborso già anticipato attraverso l'istanza preventiva presentata unitamente alla richiesta di rilascio dell'autorizzazione, quantificando in tale sede con esattezza l'effettivo importo dell'accisa assolta da restituire in corrispondenza del prodotto concretamente reimmesso in consumo al termine delle operazioni di trasferimento.

Sulla scorta di tali premesse, l'Ufficio, pur non contestando nel merito il diritto fatto valere dalla società, opponeva il proprio diniego al rimborso e ciò sulla base di due distinti presupposti:

1) l'istanza presentata dalla società antecedentemente al trasferimento del prodotto, con la quale unitamente alla richiesta di autorizzazione veniva anticipata e manifestata l'intenzione di recuperare l'accisa assolta al termine delle operazioni di svuotamento, non poteva essere considerata un'istanza preventiva nel senso voluto dall'art. 6, comma 13, TUA, in quanto, non contenendo un'esatta quantificazione del rimborso, veniva ritenuta eccessivamente generica e non dotata dei requisiti formali imposti dalla normativa vigente;

2) in ogni caso, l'istanza presentata nel mese di luglio del 2014 a conclusione dell'intero processo di trasferimento – nella quale, invece, veniva puntualmente individuato dalla società il *quantum* da rimborsare in corrispondenza del prodotto effettivamente reimmesso in consumo alla fine del procedimento – era ritenuta tardiva rispetto alle operazioni di svuotamento intervenute nel lasso temporale ricompreso tra l'inizio delle stesse (marzo 2012) e il mese di luglio 2012.

Ciò in ragione del fatto che, secondo l'Ufficio, il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 14, comma 3, del TUA per chiedere il rimborso inizierebbe a decorrere non dalla data di conclusione dell'unitario processo di trasferimento del combustibile (avvenuta nel novembre del 2012), bensì dalle singole operazioni di svuotamento del prodotto, con la conseguenza che, nel caso di specie, il rimborso poteva trovare copertura soltanto fino al mese di luglio 2012, ossia per il solo periodo antecedente i due anni dalla data di presentazione dell'istanza di sollecito (luglio 2014).

La questione sottoposta all'attenzione dei giudici di legittimità – che perviene al vaglio della Corte di Cassazione dopo due gradi di giudizio sostanzialmente favorevoli alla ricorrente – offre plurimi spunti al Collegio giudicante sia per ribadire principi già noti all'ordinamento interno, sia per esprimersi in ordine al dibattuto tema della decorrenza del termine decadenziale previsto dall'art. 14 del TUA utile per potere legittimamente richiedere il rimborso dell'accisa assoluta, diversa a seconda della natura dell'indebito pagamento dell'imposta, se originario o sopravvenuto.

Prima di affrontare ed approfondire le due principali questioni di diritto trattate nella pronuncia in oggetto, la Suprema Corte opera una ricostruzione sistematica della fattispecie esaminata, che ben permette di focalizzare il perimetro dell'indagine che verrà svolta e che assume quale imprescindibile dato di partenza la lettura combinata degli articoli 6 e 14 del TUA.

Ricorda la Corte che, ai sensi del comma 13 del citato art. 6, le modalità di circolazione in regime sospensivo dei prodotti sottoposti ad accisa individuate dal comma 5 trovano applicazione anche con riferimento ai prodotti sottoposti ad accisa e già immessi in consumo quando

“su richiesta di un operatore nell'esercizio della propria attività economica, sono avviati ad un deposito fiscale”

e che

“la domanda di rimborso dell'imposta assoluta sui prodotti deve essere presentata prima della loro spedizione; per il rimborso si osservano le disposizioni dell'art. 14”.

Sempre la Corte rammenta che tale ultima disposizione, per la parte che interessa, al comma 3 dispone che

“I prodotti assoggettati ad accisa immessi in consumo possono dar luogo a rimborso della stessa”

e che, competendo il rimborso anche nel caso in cui

*“vengano autorizzate miscele dalle quali si ottiene un prodotto per il quale è dovuta l'accisa di ammontare inferiore a quella pagata sui singoli componenti”,
“L'istanza di rimborso è presentata, a pena di decadenza, entro due anni dalla data in cui sono state effettuate le operazioni”.*

Dal coordinamento delle suddette disposizioni emergerebbe con chiarezza, nell'ottica della Cassazione, che, nel caso di specie, la particolare procedura di restituzione dell'imposta assolta non può che essere articolata, per legge, in due tempi: essa, infatti, è caratterizzata da un'istanza preventiva, avente un contenuto assolutamente generico, con cui il contribuente manifesta la propria volontà di richiedere il rimborso e da una successiva comunicazione con cui ne viene oggettivamente determinato il *quantum*. In tal senso, essa costituisce una delle tante fattispecie tipicamente contemplate dall'ordinamento interno in cui - sulla base della medesima *ratio* ad esse sottesa - la procedura per il conseguimento di un rimborso risulta inevitabilmente scandita in più fasi, senza che ciò possa mettere in discussione la legittimità della pretesa avanzata dal contribuente in merito alla ripetizione dell'indebito.

Da siffatta impostazione discendono due fondamentali considerazioni, nell'ambito delle quali vengono approfondite dalla Corte di Cassazione le questioni giuridiche salienti del caso di specie e che costituiscono i punti saldi sui quali il Collegio fonda il proprio *decisum* favorevole alla contribuente.

Innanzitutto, viene precisato chiaramente come i requisiti di cui risulterebbe carente l'istanza di rimborso preventiva oggetto di contestazione da parte dell'Ufficio, che per la sua natura atipica e meramente prodromica non poteva che avere un contenuto assolutamente generico, attengano esclusivamente ad aspetti formali e non sostanziali della stessa, i quali,

certamente, devono ritenersi predominanti sui primi.

A suffragio di tale interpretazione viene invocato e ribadito il generale principio di prevalenza della sostanza sulla forma, immanente tanto nell'ordinamento comunitario quanto nell'ordinamento interno, il quale trova – per effetto di un recepimento da parte della giurisprudenza di legittimità – una pluralità di declinazioni, anche in ambiti non circoscritti ai tributi armonizzati (nell'ambito comunitario, sul punto, è citata CGCE, 1° ottobre 2009, C-552/08, nella quale è stato ribadito che

“la tensione tra “forma” e “sostanza” non si limita all’IVA, ma involge più in generale la totalità delle imposte con riguardo agli elementi negativi dell’imposizione deduzioni, detrazioni, agevolazioni, semplificazioni”,

e, sulla specifica valenza del principio in materia di accise, la recente sentenza Roz-Swit CGUE, 2 giugno 2016, causa C-418/14. In ambito domestico, invece, il riferimento è alle sentenze Cass. 6 settembre 2013, n. 20846; Cass. 3 aprile 2013, n. 8038; Cass. 15 aprile 2015, n. 7576; Cass. 25 gennaio 2017, n. 1962 e Cass. SS.UU. 8 settembre 2016, n. 17757, nelle quali è stato ribadito il concetto secondo cui l'adempimento degli obblighi di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture non costituisce *conditio sine qua* non per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta).

Viene, altresì, evocato dalla Corte di Cassazione a sostegno della propria tesi il principio – sempre di matrice comunitaria – di proporzionalità, in considerazione del quale il buon esito di una procedura di rimborso, o il conseguimento di una agevolazione non possono dipendere da adempimenti formali eccessivamente gravosi e una mera irregolarità di carattere formale non può condurre all'applicazione di un regime impositivo diverso da quello spettante sulla base della fattispecie sostanziale.

Alla luce di tali principi, viene definitivamente stabilito che l'eventuale violazione di alcuni dettagli di forma nell'istanza di rimborso preventiva presentata ai sensi dell'art. 6 del TUA non possono determinare l'esclusione del diritto al rimborso, se esistente e non contestato a fronte dell'avvenuto pagamento dell'imposta.

Il secondo chiarimento offerto dalla pronuncia in commento concerne, come sopra anticipato, la corretta individuazione del *dies a quo* a partire dal quale decorre il termine biennale

individuato dall'art. 14 del TUA per poter legittimamente richiedere il rimborso dell'accisa assolta.

Alla base del ragionamento del Collegio si pone una considerazione fondamentale: nel caso di specie, ai fini della decadenza le operazioni di trasferimento compiute dal mese di marzo 2012 al mese di novembre 2012 non possono essere frazionate nei singoli trasporti del prodotto, ma costituiscono un procedimento unitario, non scomponibile in una pluralità di fasi dotate di autonoma rilevanza.

In tale ottica, l'unico giorno utile dal quale poteva decorrere il termine biennale di decadenza per proporre l'istanza di rimborso, così come previsto anche dal comma 2, seconda parte, e specificato dall'art. 14, comma 3, è quello in cui si è verificato il presupposto per la restituzione e cioè quello in cui si è definitivamente ultimato il processo di trasferimento del prodotto (novembre 2012). Da qui, pienamente tempestiva è stata considerata dal giudice delle leggi l'istanza avanzata nel mese di luglio del 2014, in quanto presentata nell'arco dei due anni successivi alla fine del trasferimento (novembre 2012) e non oltre il termine ultimo (novembre 2014).

L'occasione è preziosa per consentire alla Suprema Corte di compiere una più ampia ed approfondita disamina sul tema e per operare le dovute distinzioni con riferimento alle ipotesi che possono ricadere nell'ambito di applicazione del più volte richiamato art. 14 del TUA.

Attraverso la sentenza in oggetto, infatti, il Collegio giudicante prende atto della differenza tra le fattispecie in cui il diritto al rimborso scaturisce da un originario indebito pagamento dell'imposta, da quelle in cui le esigenze che danno causa al diritto al rimborso non sussistono al momento dell'effettuazione del versamento, ma, verificandosi anche a distanza di anni dal pagamento dell'accisa assolta sull'acquisto, danno luogo ad un indebito di carattere sopravvenuto.

Solo nel primo caso la decadenza biennale prevista dall'art. 14, comma 2, del D.lgs. n. 504/1995 decorre dal giorno del singolo pagamento, mentre, invece, qualora il rimborso trovi fondamento in un presupposto sopravvenuto, essa decorre dal giorno in cui lo stesso si è verificato.

Viene quindi sancito il principio di diritto secondo il quale:

“in materia d’imposta sulla produzione e sui consumi, ai sensi del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 14, comma 2, il rimborso (o la corrispondente detrazione) dell’accisa indebitamente pagata (sul consumo di gas metano), in caso di versamento di acconti, 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”. Ciò in quanto è con la dichiarazione annuale che “si realizza il fatto costitutivo rappresentato dal pagamento di indebitato, con conseguente diritto azionabile al rimborso solo qualora quel rapporto sia concluso. Sicchè nell’eventualità di un credito a favore del contribuente, con conseguente diritto ad una corrispondente detrazione, ovvero al rimborso in unica soluzione del credito, tale diritto non può che essere esercitato, a pena di decadenza, entro il termine di due anni, come stabilito dall’art. 14 del TUA cit., decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione annuale o comunque da quella in cui è venuto in essere il diritto di credito, alla luce delle particolari modalità di pagamento dell’accisa in esame”.

Tali conclusioni appaiono, a parere di chi scrive, pienamente condivisibili e risultano, peraltro, coerenti con un generale orientamento giurisprudenziale intervenuto sul punto che, allo stato attuale, sembra essere in fase di consolidamento.

Cass. n. 17514/2019, infatti, si inserisce in un più ampio filone di sentenze di legittimità che, con specifico riferimento al rimborso dell’accisa, tende a conferire rilievo al momento dichiarativo. Si segnalano al riguardo le sentenze Cass. 1° febbraio 2019, n. 3051, Cass. n. 12124 dell’8 maggio 2019 e Cass. 18 giugno 2019, n. 16261, le quali – discostandosi dal precedente orientamento giurisprudenziale di segno opposto, ritenuto ormai superato – confermano che il termine biennale di decadenza previsto dall’art. 14 del d.lgs. n. 504/1995 inizia a decorrere dal momento in cui, in sede di dichiarazione annuale, viene operata la liquidazione definitiva del debito impositivo e non già dal momento in cui si versano i singoli acconti.

Sempre nell’ambito del medesimo orientamento si colloca, infine, anche la più recente sentenza Cass. n. 26145 del 16 ottobre 2019 – i cui contenuti sono stati già oggetto di due commenti su questo sito, reperibili [qui](#) e [qui](#) – nella quale è stata sempre ribadita la rilevanza del momento dichiarativo, ma, questa volta, ai fini dell’accertamento dell’imposta, prevedendo che il termine di prescrizione per il recupero delle accise sull’energia elettrica inizi a decorrere dalla data di effettiva presentazione della dichiarazione e non dalla data di

consumo (prevista espressamente dalla legge all'art. 57, comma 3, del TUA).