

Il credito non si è fermato a Cuneo

Cecilia D'Alessandro

Con l'ordinanza 9 aprile 2026, n. 8926, la Sezione tributaria della Corte di cassazione è tornata a pronunciarsi sul regime dei crediti d'accisa e, in particolare, sul rapporto tra cessazione dell'attività, trasferimento contabile del credito e decorrenza del termine di decadenza.

La controversia trae origine da un credito per accise sul gas naturale risultante dalla dichiarazione. Il credito era stato maturato dalla società nella provincia di Cuneo, nella quale aveva successivamente cessato l'attività di distribuzione del gas ai consumatori finali.

Poiché l'attività proseguiva in altre province, veniva richiesto all'Agenzia delle dogane e dei monopoli il trasferimento contabile del credito, così da poterlo utilizzare in detrazione nell'ambito delle altre posizioni ancora attive.

L'Amministrazione, tuttavia, rigettava l'istanza sul presupposto che la cessazione dell'attività nella provincia in cui il credito era maturato avesse determinato la chiusura del relativo rapporto tributario, con la conseguenza che l'eccedenza residuante dall'ultima dichiarazione aveva determinato un indebito oggettivo, rispetto al quale trova applicazione la disciplina del rimborso di cui all'art. 14 TUA (d.lgs. n. 504/1995). Tale disposizione, al comma 2, assoggetta la relativa istanza ad un termine biennale di decadenza e, per i prodotti soggetti a dichiarazione periodica (tra i quali vi è il gas naturale) [\[1\]](#), il comma 3 dispone che il termine è collegato alla presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito. La tesi dell'Amministrazione, avallata poi dalla Corte di Giustizia di secondo grado, muoveva, dunque, dall'equiparazione della cessazione dell'attività nella singola provincia alla definitiva chiusura del rapporto tributario e, poiché l'istanza era stata presentata soltanto il 9 aprile 2020 – a fronte di un credito risultante dalla dichiarazione relativa al 2014 – l'Ufficio ne riteneva maturata la decadenza.

Di diverso avviso era la contribuente, secondo cui la cessazione dell'attività in una singola provincia non determina, di per sé, la definitiva chiusura del rapporto tributario, ove il medesimo soggetto continui ad operare in altri ambiti territoriali: la ripartizione provinciale attiene infatti alle modalità di gestione del tributo e dà luogo a distinte posizioni contabili, senza però incidere sull'unitarietà del rapporto facente capo allo stesso soggetto d'imposta.

Ebbene, prima di soffermarsi sulle peculiarità del sistema delle accise, giova richiamare la

nozione di soggetto passivo, inteso quale centro di imputazione dell'obbligazione tributaria, la cui individuazione discende dalla fattispecie normativa e non dalle modalità organizzative o contabili attraverso le quali il tributo viene gestito.

Calando tali principi nella disciplina applicabile al caso di specie, una lettura sistematica dell'art. 26 TUA vigente *ratione temporis* consente di distinguere il piano della soggettività passiva da quello dell'articolazione territoriale della gestione del tributo.

Sotto il primo profilo, viene anzitutto in rilievo il comma 7 che individuava tra i soggetti obbligati al pagamento d'accisa sul gas naturale coloro che procedono alla fatturazione del prodotto ai consumatori finali. Al medesimo soggetto obbligato il comma 13 riferiva la presentazione della dichiarazione annuale, il versamento degli acconti mensili e il successivo conguaglio d'imposta.

Il centro d'imputazione dell'obbligazione tributaria era dunque individuato – e continua ad esserlo – nell'operatore che esercita l'attività, senza che la pluralità degli ambiti territoriali nei quali essa viene svolta comporti, di per sé, una corrispondente pluralità di soggetti passivi.

Era il comma 10, invece, ad occuparsi della dimensione territoriale circa la gestione dell'accisa, ponendo gli adempimenti connessi all'esercizio dell'attività in relazione all'Ufficio dell'ADM competente per territorio.

V'è di più. La stessa disciplina amministrativa della dichiarazione annuale predisposta dall'ADM per l'anno d'imposta 2014 (il c.d. modello AD-2, approvato con circ. ADM n. 20/D del 29 dicembre 2014) organizzava i dati rilevanti secondo le diverse ripartizioni territoriali, consentendo una distinta gestione contabile delle posizioni riferibili al medesimo operatore.

Ne emergeva, pertanto, una struttura nella quale all'unicità del soggetto obbligato si accompagnava (senza troppe complicazioni) una pluralità di posizioni territoriali finalizzate a facilitare la gestione e la contabilità delle stesse.

È precisamente in questi termini che la Cassazione, con l'ordinanza qui commentata, ricostruisce il sistema, osservando che, quando il medesimo operatore svolge l'attività in più province, “a fronte dell'unicità del soggetto d'imposta” sorgono, per esigenze inerenti alle modalità di gestione, “separate posizioni contabili (debitorie/creditorie) per le singole ripartizioni territoriali”.

Poste tali premesse, occorre individuare il rimedio attraverso il quale il contribuente può utilizzare o recuperare l'eccedenza maturata. Fintantoché il rapporto tributario è in corso, l'eccedenza risultante dai versamenti – tenuto conto della particolare struttura del sistema delle accise, caratterizzato dal versamento di acconti periodici e dalla successiva determinazione dell'imposta a consuntivo – non integra ancora, secondo la ricostruzione operata dalla Corte, un indebito in senso proprio; essa costituisce, piuttosto, un credito “da dichiarazione”, destinato a permanere all'interno del meccanismo di liquidazione dell'accisa tale per cui, ove questa non sia stata integralmente assorbita, l'eccedenza può essere riportata nelle dichiarazioni successive e scomputata dai futuri versamenti. Solo alla definitiva chiusura del rapporto, qualora residui ancora un credito risultante dall'ultima dichiarazione, l'eccedenza si consolida in un vero e proprio indebito oggettivo.

Diversamente, è proprio nella fase in cui il rapporto è ancora pendente che si colloca il trasferimento contabile del credito, istituto che la Cassazione riconduce non alla logica restitutoria propria del rimborso, bensì a quella del riporto dell'eccedenza. Richiamando il precedente orientamento di legittimità, la Corte ricorda infatti che l'art. 6, comma 3, d.m. 12 dicembre 1996, n. 689 contempla il c.d. “rimborso per accredito”, consentendo all'operatore di destinare il credito ad altra posizione dallo stesso gestita. E' bene precisare che nonostante il regolamento utilizzi l'espressione “rimborso per accredito”, il trasferimento contabile non comporta la restituzione della somma al contribuente, né determina la fuoriuscita del credito dal circuito dell'accisa. Il credito, invece, viene semplicemente riallocato su un'altra posizione riferibile al medesimo soggetto, così da poter continuare ad essere utilizzato in detrazione ed è per questa ragione che la Corte lo qualifica come una forma autorizzata di “compensazione esterna”, stante la differenza ontologica tra la compensazione ed il rimborso.

La distinzione tra i due rimedi è, quindi, anzitutto funzionale ove il trasferimento conserva il credito all'interno del rapporto tributario; il rimborso presuppone invece che quel rapporto sia giunto a conclusione. Non a caso la Corte esclude che la mera indicazione del credito nella dichiarazione annuale (oggi semestrale) possa valere come domanda di rimborso e precisa che l'istanza restitutoria e quella di trasferimento contabile rispondono a presupposti distinti, senza che l'una possa ritenersi implicita nell'altra.

[1] L'accisa sul gas naturale, secondo il regime applicabile *ratione temporis* di cui all'art. 26, comma 13, TUA, era accertata sulla base di una dichiarazione annuale mediante la quale veniva determinato il debito

d'imposta e operato il conguaglio rispetto agli acconti versati. A decorrere dal 1° gennaio 2026, il nuovo art. 26-ter TUA, introdotto dal d.lgs. 28 marzo 2025, n. 43, ha sostituito tale sistema prevedendo che l'accertamento e la liquidazione dell'accisa siano effettuati sulla base di dichiarazioni semestrali, riferite rispettivamente ai periodi gennaio-giugno e luglio-dicembre.