





(segue)

**difeso da:**

NAIO FRANCESCO  
C/O STUDIO MORRI ROSSETTI E ASS.  
PIAZZA ELEONORA DUSE, 2 20122 MILANO MI

**difeso da:**

PACCHIAROTTI FABRIZIO GAETANO  
C/O STUDIO MORRI ROSSETTI E ASS.  
PIAZZA ELEONORA DUSE 2 20122 MILANO MI

**difeso da:**

RIZZO DAVIDE  
C/O STUDIO MORRI ROSSETTI E ASS.  
PIAZZA ELEONORA DUSE, 2 20122 MILANO MI

SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

N° 700/2020

UDIENZA DEL

26/02/2021 ore 09:30

### Oggetto della domanda

Richiesta di annullamento del provvedimento di diniego parziale (identificato con il n. RU/47666) emesso il 24/07/2019 (notificato a parte ricorrente il successivo 31 luglio 2019) ed avente ad oggetto il rimborso dell'accisa su gas naturale versata in eccedenza per € 50.551,23; rimborso negato nella misura di € 33.533,27.

### Svolgimento del processo e motivi della decisione

#### *Il ricorso*

La società ████████, svolgente l'attività di trading nel settore energetico e del gas, rappresentata e difesa come in atti, riferisce che a partire dall'anno 2016 ha progressivamente ridotto la propria presenza nel mercato della vendita ad utenti finali, occupandosi prevalentemente delle transazioni all'ingrosso dei prodotti energetici. Per questa ragione ha maturato, in numerose province d'Italia, crediti d'imposta da accisa versate in eccesso rispetto a quella dovuta in base ai quantitativi annualmente dichiarati. In particolare, ha cessato la propria attività nell'ambito della provincia di Monza e Brianza, chiudendo la propria posizione fiscale ai fini del versamento dell'accisa. In conseguenza, in data 29/03/2019, ha inoltrato istanza formale di rimborso della maggior accisa versata all'Ufficio delle Dogane di Milano 2.

Il rimborso complessivamente richiesto ammonta a € 50.551,23, quale maggior versamento sui consumi di gas naturale tra il 2014 e il 2018. In contrasto con detta istanza, l'Agenzia delle Dogane - Direzione Regionale della Lombardia - Ufficio delle Dogane di Milano 2, in data 10/06/2019 comunicava il parziale disconoscimento di detto credito, allegando un processo verbale di constatazione nel quale si dava ragione del parziale disconoscimento. A detta comunicazione seguiva l'atto formale di diniego per cui è controversia nel quale l'Ufficio constata che parte del credito (nella misura di € 33.532,27) risulta maturato alla data del 21/03/2016 e pertanto viene accertata la relativa decadenza ai sensi dell'art. 14 del TUA. In conseguenza l'Ufficio ha disposto il rimborso parziale del credito reclamato.

Rilevato che gli stessi verbalizzanti hanno attestato, nel PVC sopra richiamato, l'assenza di irregolarità nelle dichiarazioni di consumo annuali, parte ricorrente contesta le conclusioni dell'Ufficio Doganale sia in diritto che in fatto. Ritiene prioritariamente che il diniego parziale al rimborso sia illegittimo per la errata interpretazione degli artt. 14 e 26 del TUA, ritenendo che nella fattispecie non possa configurarsi la eccepita decadenza dal potere di richiedere il rimborso del credito maturato.

L'eccezione in diritto viene motivata procedendo preliminarmente alla ricostruzione del quadro normativo di riferimento, di cui si darà conto in prosieguo.

Al momento è sufficiente riferire che parte ricorrente, dopo aver ampiamente descritto il modello di calcolo delle accise da versare, sia mensilmente che a saldo, sostiene, con il supporto di pronunciamento della Suprema Corte di Cassazione assunto in data 31/07/2019 (n. 20629), che ogni credito annualmente formatosi va a confluire nel nuovo



saldo creditorio, che va a costituire un nuovo credito rispetto a quelli precedentemente maturati; "credito che si protrae o fino all'esaurimento del credito ovvero fino alla definizione del rapporto tributario e dunque fino alla presentazione dell'ultima dichiarazione di consumo, da cui decorre il termine biennale per la presentazione dell'istanza di rimborso poiché identifica il momento di definitivo consolidamento del credito sorto per effetto dei maggiori pregressi pagamenti".

Trattandosi di versamenti in acconto commisurati su un dato storico (il consumo dell'anno precedente), nella ipotesi in cui si vanno riducendo i clienti, per come è successo alla ricorrente, si crea fisiologicamente un credito d'imposta che viene utilizzato in compensazione per adempiere i pagamenti successivi. Per dare contezza della dinamica di detto credito, parte ricorrente, a pagina 11 del proprio ricorso, espone una tabella riepilogativa con l'evidente finalità di dare dimostrazione pratica degli effetti della contrazione del volume d'affari. Per poi concludere sostenendo che il diniego al rimborso è frutto di errata interpretazione dell'art. 14 del TUA.

In sostanza, per parte ricorrente, il momento da cui far decorrere il termine biennale non va individuato nel momento della presentazione della singola dichiarazione annuale, bensì nel momento di presentazione dell'ultima dichiarazione al momento della cessazione dell'attività di distribuzione in uno specifico ambito provinciale. Riproduce, a sostegno della propria tesi, quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 16261/2019.

In sostanza, il termine biennale di cui al citato art. 14 va computato, secondo la prospettazione di parte ricorrente, soltanto alla fine del rapporto tributario e nella ipotesi in cui emerga, dall'ultima dichiarazione di consumo, un credito a seguito di pagamenti eccedenti il registrato consumo. Diversamente, conclude parte ricorrente, sarebbe necessario chiedere annualmente il rimborso del credito formatosi, ma ciò andrebbe in contrasto con l'art. 26 del TUA, determinando un vero e proprio "cortocircuito amministrativo".

Il credito richiesto a rimborso, pertanto, deve ritenersi, secondo le prospettazioni di parte ricorrente, legittimo e fondato, ma anche esigibile, atteso che nessuna irregolarità è emersa in sede di verifica. Viene richiesto, in coerenza, che l'atto impugnato venga annullato con vittoria di spese del giudizio.

#### *Le controdeduzioni dell'Agenzia delle Dogane Milano 2*

Si costituisce tempestivamente in giudizio l'Agenzia delle Dogane per sostenere la fondatezza del proprio atto di diniego del richiesto rimborso alla luce del più volte richiamato art. 14 del D. Lgs. 504/95; norma che fisserebbe la decorrenza del termine biennale al momento del pagamento, ovvero, per i prodotti per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione da parte del soggetto obbligato al pagamento delle accise, dal momento della presentazione della dichiarazione annuale, come per la fattispecie in esame.

Dall'esame di un parere rilasciato dall'avvocatura Generale dello Stato l'Ufficio trae ulteriore ragione per ribadire la correttezza della propria tesi in merito al calcolo del



termine biennale; così come da ulteriori pronunciamenti di Cassazione in contrasto con quelli richiamati da parte ricorrente, per quanto datati (12/09/2008 ovvero 16/11/2011).

Nel richiamo testuale di parte della sentenza 3363/2012 di Cassazione si ritrovano i già menzionati pronunciamenti. Sicché l'Ufficio ribadisce che "*il parziale utilizzo di un credito in compensazione non rinnova la decorrenza del termine di decadenza del rimborso per il credito residuo*".

Parte resistente conclude chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di lite.

#### *motivi della decisione*

Esaminati gli atti, la Commissione si determina per l'accoglimento del ricorso.

La Commissione ritiene, in sostanza, che gli artt. 14 e 26 del TUA vadano interpretati secondo razionalità e buon senso. Pretendere di far decorrere il termine biennale prescrizione per esercitare il diritto al rimborso dalla presentazione di ogni singola dichiarazione annuale di consumo equivale a disconoscere le esigenze gestionali, se non fare uso strumentale di una norma che indubbiamente merita di essere rivisitata dal Legislatore.

Questa Commissione evidenzia che il meccanismo di calcolo delle accise da versare porti in sé l'inesorabile formarsi di periodiche posizioni creditorie nel momento in cui l'attività della società distributrice dovesse, come nella fattispecie in esame, andare progressivamente riducendosi. E ciò in forza del meccanismo di calcolo degli acconti mensili che assume a base l'importo complessivamente dichiarato per l'anno precedente. Ma proseguendo l'attività distributiva, come efficacemente evidenziato dalla Suprema Corte, il credito maturatosi nell'anno precedente va a formare il saldo creditorio di apertura per l'anno successivo; credito da spendere nell'immediato in compensazione degli ulteriori importi dovuti per l'anno corrente.

Se si dovesse applicare il criterio preteso dall'Ufficio, ogni azienda distributrice di gas sarebbe indotta, subito dopo la presentazione della dichiarazione annuale, a chiedere il rimborso del credito esposto in dichiarazione. Ciò comporterebbe tensione finanziaria perché, essendo stato richiesto a rimborso, il credito maturato non potrà più essere portato in compensazione delle rate mensili a scadere. Quindi occorrerà procedere al pagamento diretto.

Nel contempo si genera un aggravio amministrativo presso l'azienda e presso gli Uffici Doganali che dovranno evadere tante richieste di rimborso quanti sono gli operatori che temono la contrazione del proprio volume di affari.

Di converso appare più logico, e funzionale ad un corretto rapporto con l'Erario, chiedere il rimborso del credito soltanto quando questo si sarà "cristallizzato" per effetto della cessazione dell'attività distributiva in una specifica Provincia. Atteso che, per esigenze degli Uffici Doganali, viene imposto alle società distributrici di accendere un conto per ogni Provincia in cui opera. Ma anche che non viene concessa la traslazione del credito da



un conto (provinciale) ad un altro, pur in presenza degli stessi soggetti creditori e debitori (distributore e Dogana).

Quindi, secondo l'interpretazione dell'Ufficio, il credito non potrebbe essere neanche utilizzato "per giroconto", ovvero trasferito su altro conto provinciale dello stesso contribuente.

Si verrebbe così a determinare la perdita del credito verso l'Erario per eccedenza di versamenti in acconto rispetto al dovuto risultante dalla dichiarazione annuale. Questa interpretazione restrittiva dell'art. 14 TUA appare non condivisibile e per questo censurata dal richiamato pronunciamento, assunto in data 31/07/2019, della Suprema Corte di Cassazione.

Rilevante appare, ai fini del decidere, la sentenza di Cassazione n. 20629/2019 nella parte in cui ha ritenuto di fissare la decorrenza del termine biennale nel momento in cui perviene a definizione il rapporto tributario, ovvero al momento della presentazione dell'ultima dichiarazione di consumo in una specifica provincia. Solo da quel momento, statuisce la Corte Suprema, decorre il termine biennale per la presentazione dell'istanza di rimborso, appunto perché in quel momento viene a consolidarsi il credito del contribuente formatosi per effetto dei maggiori pregressi pagamenti.

Questa Commissione fa proprio, ed applica alla fattispecie in esame, il principio sopra richiamato. Principio che appare logico, razionale e funzionale all'instaurazione di un corretto rapporto tra Erario e contribuente.

A conferma si richiama quanto esplicitato dalla Suprema Corte con la sentenza n. 16261, assunta in data 18/06/2019, nella parte in cui precisa che i versamenti mensili dell'accisa non sono "autonomi adempimenti di autonomi debiti, bensì la modalità di adempimento di un unico debito frazionato, appunto, in più rate".

La Suprema Corte, ricordato il meccanismo di compensazione di cui all'art. 56, primo comma, TUA, ulteriormente precisa che "l'accredito - in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti in acconto - risulta una modalità di pagamento dell'accisa sui consumi di energia elettrica (come di gas metano), per cui, in corso di rapporto tributario, non è configurabile come "pagamento indebito", con conseguente inapplicabilità del termine di decadenza biennale TUA, ex art. 14, co. 2. Infatti, il versamento in più dell'accisa diventa indebito nel momento in cui - terminata la somministrazione - rimane a conguaglio una maggiore somma versata che il contribuente non è più obbligato ad utilizzare in compensazione. Dunque, solo alla fine del rapporto tributario, nel caso in cui emerga dall'ultima dichiarazione di consumo un conguaglio a credito, quest'ultimo darò luogo ad un "pagamento indebito" ed il contribuente - proprio come nel conto corrente ordinario ex art. 1823 codice civile al momento della chiusura del conto - potrà esigere il credito medesimo con decorrenza del termine biennale di decadenza TUA, ex art. 14, co. 2, dalla data del pagamento in eccesso che, in sostanza, coincide con il momento di presentazione dell'ultima dichiarazione annuale nella quale si è risultato il credito d'imposta".

Parte ricorrente richiama un principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte con la già menzionata sentenza. Principio che merita di essere ricordato in questa sede e pertanto di seguito testualmente si riproduce: "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 in acconto - non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza del decreto legislativo n. 504 del 1995, ex art. 14, co. 2, per il rimborso dell'eventuale credito d'imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo".*

In sostanza, con ben altra autorevolezza, la Suprema Corte ribadisce che l'interpretazione data all'art. 14 dagli Uffici Doganali è errata nel momento in cui attribuisce vita autonoma a ciascuna dichiarazione annuale di consumo senza cogliere la continuità nel rapporto tributario per effetto del trasferimento del saldo creditorio all'esercizio successivo. Anzi, a ben considerare, il richiamato principio di diritto impedisce al contribuente di chiedere il rimborso del credito annuale in costanza di rapporto distributivo. Così come sembrerebbe lo impedisca il tredicesimo comma dell'art. 26 del TUA nel momento in cui dispone che *"le somme eventualmente versate in eccedenza all'imposta dovuta sono detratte dai successivi versamenti in acconto"*.

Quindi, se l'accredito dell'eccedenza dell'anno precedente a valere per l'anno successivo è fissato per legge, soltanto nel momento in cui viene meno l'obbligo di versare mensilmente (per cessazione dell'attività distributiva) si cristallizza il credito e se ne può chiedere il rimborso.

Si perviene così ad una conclusione diametralmente opposta a quella che ha generato il rifiuto del rimborso per cui è controversia.

Per tutto quanto sopra esposto, la Commissione ritiene che il ricorso sia meritevole di accoglimento e che pertanto sia dovuto il rimborso della somma di € 33.533,27, oltre interessi maturati e maturandi.

La Commissione, avuto riguardo ai contrastanti pronunciamenti giurisprudenziali ed alle diversificate interpretazioni delle norme sopra richiamate, ritiene sia giustificato disporre la compensazione delle spese di giudizio.

P Q M

La Commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, ordina il rimborso di € 33.533,27 oltre interessi maturati e maturandi. *Senza compensazione*

Decisa in Milano il 26 febbraio 2021

Il presidente / relatore