

Ordinanza del 11/09/2024 n. 24373 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta fornitura energetica - Rimborso Agenzia delle Dogane

Massima:

In caso di addebito, da parte del fornitore di energia al consumatore finale, dell'addizionale provinciale di cui all'articolo 6, comma 2, del DL n. 511/1988, convertito con modifiche dalla Legge n. 20/1989, imposta che si pone in contrasto con l'art. 48 della direttiva n. 2008/118/CE, l'impossibilità per il consumatore finale di far valere l'azione di indebito oggettivo nei confronti del fornitore costituisce presupposto per formulare la stessa domanda nei confronti dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Emerge dalla sentenza impugnata, e dagli atti di parte, quanto segue.

Progress Profiles Spa propose appello avverso la decisione che ne dichiarò inammissibile il ricorso per difetto di legittimazione attiva e per intervenuta decadenza del termine biennale, ex art. 14 TUA, avverso il diniego dell'istanza di rimborso per l'importo di Euro 24.588,73. La società ricorrente era, a seguito di un contratto di fornitura di energia elettrica con Exergia Spa, un consumatore finale sul quale era stato traslato da parte della fornitrice, in via di rivalsa, l'onere dell'addizionale provinciale da quest'ultima versato all'erario ex art. 6, comma 4, del D.L. n. 511 del 1988. La società impugnò la decisione sia con riferimento alla negata legittimazione ad agire sia con riferimento alla ritenuta intervenuta decadenza dei termini per la presentazione della domanda di rimborso. Il giudice di seconde respinse il ricorso della società evidenziando come nella specie non sussistessero le eccezionali condizioni necessarie per rendere la società legittimata ad agire direttamente verso l'Erario. In particolare si evidenziò che la società fornitrice fosse sottoposta a procedura di concordato preventivo, stabilita con decreto di omologa del 2 luglio 2014 dal Tribunale di Asti, ancora in fase di esecuzione al momento dell'appello (nonché fino al 31.12.2022). Si evidenziò come fosse la stessa società fornitrice, nella

risposta alla società ricorrente, a concludere affermando che la restituzione delle somme incassate a titolo di addizionale provinciale avrebbero potuto essere verificata entro i limiti e con le modalità stabilite dal concordato omologato. Nel dettaglio si statuì che "appare quindi del tutto evidente che, allo stato degli atti, la società non può essere considerata in una condizione di tale gravità - proseguendo del resto la sua stessa attività di impresa - da rendere definitivamente impossibile o eccezionalmente gravosa la restituzione della somma a titolo di addizionale provinciale chiesta a rimborso dal ricorrente. La restituzione potrebbe infatti ancora avvenire, in tutto o in parte, secondo le risultanze del concordato in continuità aziendale disposto dall'art. 186 bis della legge fallimentare . La legittimazione straordinaria è esercitabile solamente nel caso in cui la ripetizione dell'addebito nei confronti del fornitore di energia sia impossibile o eccessivamente gravosa; nel presente caso non può essere considerata, allo stato, impossibile la ripetizione dell'addebito per i motivi suddetti e per lo stato in cui attualmente si trova la Progress che non è soggetta a procedura fallimentare, ma anzi opera in continuità di impresa.". Impugna la contribuente la sentenza con un motivo e resiste con controricorso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Il ricorrente ha depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente deve disattendersi l'eccezione di inammissibilità proposta dall'Agenzia, essendo il ricorso redatto in conformità ai criteri di cui all'art. 366 c.p.c.

2. La ricorrente impugna la sentenza con un motivo per violazione e falsa applicazione degli artt. 6 del D.L. n. 511 del 1988 , dell'art. 2033 c.c. , degli artt. 160 , 168 e 185 della L.Fall. e dell'art. 2697 c.c. nonché dei principi unionali in tema di effettività del diritto al rimborso e di proporzionalità per la aver la Corte di giustizia tributaria di secondo grado escluso che nella specie sussistessero le condizioni eccezionali e straordinarie affinché il consumatore proponesse azione di rimborso.

2.1. Il motivo è fondato.

Si premette che a seguito della sentenza interpretativa del 25 luglio 2018, Messer France (C-103/17, EU C 2018 587), è stato chiarito che l'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità, prevista, prima di essere abrogata, dall'articolo 6 del decreto-legge n. 511/1988 , non aveva alcuna finalità specifica ed era dunque contraria all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. Sicché ogni consumatore finale che aveva versato le addizionali, perché addebitate alla stessa dal proprio fornitore di energia elettrica, nel periodo di riferimento, avrebbe potuto agire il rimborso, trattandosi di somme indebitamente corrisposte.

2.2. Il consumatore finale, al quale siano state addebitate le addizionali sul consumo di energia elettrica ai sensi dell'art. 6, co. 3 , D.L. n. 511 del 1988 , conv. dalla L. n. 20 del 1989 (applicabile "ratione temporis"), può esercitare l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito unicamente nei confronti del fornitore, mentre soltanto quando allegghi e dimostri le circostanze che rendano impossibile o eccessivamente difficile detta azione con riguardo alla situazione del fornitore può eccezionalmente chiedere il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela (da ultimo Cass. n. 29980 del 2019 la cui motivazione in questa sede deve essere integralmente condivisa).

3. La ricostruzione del dato normativo può essere affidata agli ultimi arresti di questa Corte in materia (Cass. S.U. n. 33687 del 31/12/2018; Cass. n. 19618 del 01/10/2015; Cass. n. 9567 del 12/03/2013), ovviamente per quanto rileva ai fini del presente giudizio. Secondo il Testo unico accise, nella versione applicabile al presente giudizio *ratione temporis*, per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione ovvero della loro importazione (art. 2, comma 1); è obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e gli altri soggetti nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta (comma 4).

Gli obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica sono, tra gli altri, "i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori" (art. 53, comma 1, lett. a), mentre "i crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno assolto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa" (art. 16, comma 3); all'art. 56 si precisa, altresì, che le società fornitrici "hanno diritto di rivalsa sui consumatori finali" (art. 56).

Ai sensi dell'art. 14, "l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata", ma il rimborso - previsto in via generale dall'art. 9, par. 2, della direttiva n. 2008/118/CE, che fa riferimento alle modalità stabilite dai singoli Stati membri - "deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento" e che "qualora al termine di un procedimento giurisdizionale il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso è richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme" (testo, quest'ultimo, applicabile solo a far data dal 01/04/2010).

Il diritto al rimborso è, dunque, regolato, in via generale, dall'art. 14 TUA, mentre l'art. 19, primo comma, del D.L. 30 settembre 1982, n. 688, conv. con modif. nella l. 27 novembre 1982, n. 873, secondo cui "chi ha indebitamente corrisposto diritti doganali all'importazione, imposte di fabbricazione, imposte di consumo o diritti erariali... ha diritto al rimborso delle somme pagate quando prova documentalmente che l'onere non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale", è applicabile unicamente "quando i tributi riscossi non rilevano per l'ordinamento comunitario" (art. 29, comma 3, della l. 29 dicembre 1990, n. 428). Per il rimborso dei tributi rilevanti per l'ordinamento comunitario dispone il comma 2 dell'art. 29 della l. n. 428 del 1990, il quale stabilisce che "I diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni". Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni emerge che il primo soggetto passivo del rapporto tributario è il fornitore di energia, tenuto verso il fisco per il pagamento dell'accisa ovvero della relativa addizionale. Indi, egli può ribaltarne l'onere rivalendosi nei confronti dell'utente secondo la caratterizzazione tipologica delle accise; il che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'Erario, la concentrazione del controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti (Cass. n. 17627 del 06/08/2014). Per costoro, in sostanza, l'accisa è un

costo sostenuto prima della cessione del bene, tale da farlo rientrare, ad esempio, nella base imponibile dell'IVA (Cass. n. 24015 del 03/10/2018). Per altro verso, "la configurabilità della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo esclude la configurabilità del rapporto di sostituzione d'imposta e, per conseguenza, l'autonoma rilevanza del sostituto, ossia del consumatore finale" (in termini, Cass. n. 9567 del 2013, cit.).

In buona sostanza, l'imposta è dovuta dai soggetti che forniscono direttamente il prodotto ai consumatori, di guisa che soggetto passivo dell'imposta è il fornitore del prodotto; quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico. Ne deriva che il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge soltanto tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente i prodotti, essendo ad esso estraneo l'utente consumatore.

È stato ancora precisato, sia pure con riferimento all'IVA di rivalsa (Cass. n. 23288 del 27/09/2018), che dal compimento dell'operazione imponibile scaturiscono tre rapporti (cfr. Cass. S.U. n. 26437 del 20/07/2017) uno, tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente, relativo al pagamento dell'imposta; un secondo, tra il cedente e il cessionario, concernente la rivalsa; un terzo, tra l'Amministrazione e il cessionario, relativo alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa. Si tratta di rapporti che, pur essendo collegati, non interferiscono tra loro e soltanto il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa (Cass. n. 14933 del 06/07/2011; Cass. n. 17169 del 26/08/2015). Al riguardo, la Corte di giustizia ha ripetutamente sottolineato (tra le tante, CGUE 27 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas) che, in mancanza di disciplina dell'Unione in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possono essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (in termini, CGUE 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Ogarettfabriken, punto 37). Peraltro, un sistema nel quale, da un lato, il venditore del bene che ha versato erroneamente alle autorità tributarie l'IVA può chiederne il rimborso e, dall'altro, l'acquirente di tale bene può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale venditore, rispetta i principi di neutralità e di effettività, consentendo all'acquirente, gravato dell'imposta erroneamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (CGUE 15 marzo 2007, causa C-35/05, cit., punti 38 e 39 e giurisprudenza ivi citata). È, dunque, compito degli Stati membri prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto acquirente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività. Sicché soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene in questione sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie (come nel caso di fallimento del venditore CGUE 27 aprile 2017, causa C-564/15, cit.; conf., CGUE 31 maggio 2018, cause C660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 66). Il fruitore dei beni o dei servizi può dunque ottenere il rimborso dell'imposta

illegittimamente versata sperando nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica (vedi, in tema di IVA, CGUE 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca popolare antoniana veneta, punto 42; e, in tema di accise, CGUE 20 ottobre 2011, causa C94/10, Danfoss) ed eccezionalmente una azione diretta nei confronti dell'Erario, ove venga dedotta in relazione all'azione nei confronti del fornitore la violazione del principio di effettività.

La disposizione di cui all'art. 14, innanzi citata, consente, in caso di addebito delle accise al consumatore finale e delle addizionali, che quest'ultimo possa esercitare l'azione civilistica di ripetizione di indebito direttamente nei confronti del fornitore, salvo chiedere eccezionalmente il rimborso anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria allorquando allegghi che l'azione esperibile nei confronti del fornitore si riveli oltremodo gravosa, come accade, ad esempio, nell'ipotesi di fallimento del fornitore (Cass. sez.6-5, n. 35830 del 2022).

Questa Corte ha quindi affermato, alla luce delle disposizioni innanzi riportate che "le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica, di cui all'art. 6, comma 3, del D.L. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla L. n. 20 del 1989 (applicabile "ratione temporis"), alla stregua delle accise, sono dovute, al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore, il quale, pertanto, in caso di pagamento indebito, è l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela, può a) esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito; b) eccezionalmente chiedere direttamente il rimborso all'amministrazione finanziaria nel caso in cui dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione - da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore e non al fatto che il pagamento indebito dell'imposta derivi dalla contrarietà alla direttiva n. 2008/118/CE della norma interna in tema di accise; c) eventualmente esercitare azione nei confronti dello Stato per ottenere il risarcimento del danno subito per mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione Europea (Cass. n. 31609 del 2022; Cass. n. 14200 del 2019).

4. Premesso quanto innanzi, deve evidenziarsi che sulla questione oggetto della presente controversia è intervenuta, l'11 aprile 2024, la decisione della Corte di giustizia C/316/22, in causa Gabel Industria Tessile Spa, Canavesi Spa Convenute A2A Energia Spa, Energit Spa, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Il citato arresto della Corte di Giustizia costituisce importante innovazione nel diritto dell'Unione e impone, come già chiarito da questa Corte, in fattispecie ove il fornitore era sottoposto al concordato preventivo, come nel presente giudizio (Cass. n. 21154 del 2024), una rilettura del perimetro di esplicazione della legittimazione straordinaria del consumatore finale nei confronti di ADM in tema di rimborso di addizionali provinciali di cui all'art. 6, comma 2, D.L. n. 511/1988, applicate in contrasto con la Direttiva 2008/118/CE.

Punto di partenza dell'arresto della Corte di Giustizia è la conferma del principio di diritto, costantemente affermato dalla ECJ, secondo cui non può aversi nei rapporti tra privati efficacia "orizzontale" o diretta di una direttiva non attuata (CGUE, C-316/22, punto 27; CGUE, 22 dicembre 2022, Sambre E Biesme e Commune de Farciennes, C-383/21 e C-384/21, punto 36,

CGUE; 22 novembre 2017, Cussens, C-251/16, punto 26; CGUE, 12 dicembre 2013, Portugás, C-425/12, punti 18 e 22).

Questo assunto - l'insussistenza di una efficacia diretta tra privati derivante da una direttiva non attuata - ha costituito il punto di partenza della Corte di Giustizia per affermare che "in una situazione come quella di cui ai procedimenti principali, i consumatori finali si trovano giuridicamente impossibilitati a far valere nei confronti dei fornitori di elettricità l'incompatibilità dell'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità con le disposizioni della direttiva 2008/118 e, di conseguenza, a ottenere il rimborso dell'onere economico supplementare generato da tale imposta che essi hanno dovuto sopportare a causa della scorretta trasposizione di tale direttiva da parte della Repubblica italiana" (CGUE, C-316/22, cit., punto 36); normativa che "viola il principio di effettività, in quanto non permette ad un consumatore finale di chiedere direttamente allo Stato membro il rimborso dell'onere economico supplementare che egli ha sopportato a causa della ripercussione, operata da un fornitore sulla base di una facoltà riconosciutagli dalla normativa nazionale, di un'imposta che detto fornitore ha lui stesso indebitamente versato al suddetto Stato membro" (CGUE, C-316/22, cit., punto 37).

L'impossibilità per il consumatore finale di invocare nei confronti del fornitore di energia l'efficacia orizzontale della direttiva tardivamente attuata dallo Stato italiano si colloca, nell'ambito delle condizioni dell'esercizio dell'azione straordinaria del consumatore finale nei confronti di ADM, in una fase logicamente anteriore e pregiudiziale rispetto alla condizione soggettiva del fornitore che non riuscirebbe a rimborsare l'addizionale indebitamente ripercossa sul consumatore a titolo di rivalsa. Difatti, l'azione del consumatore nei confronti del fornitore ha per presupposto che l'azione nei confronti del fornitore sia giuridicamente (in astratto) esperibile, ma risulti in concreto eccessivamente difficoltosa, come nel caso dell'insolvenza del fornitore. Ove, invero, l'azione non sia neanche astrattamente esperibile perché manca il presupposto di diritto per l'azione nei confronti del fornitore (nei termini indicati dalla Corte di Giustizia), cade il presupposto in base al quale doversi accertare l'eccessiva difficoltà dell'esperimento dell'azione nei confronti del fornitore, perché in questo caso l'azione di rimborso nei confronti del fornitore è ipso iure preclusa ("i consumatori finali si trovano giuridicamente impossibilitati a far valere nei confronti dei fornitori di elettricità l'incompatibilità dell'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità" CGUE, loc. cit.).

La ricaduta di questo principio nel caso dell'azione di rimborso di addizionali provinciali è ancora più ampia della tradizionale apertura alla legittimazione straordinaria ai soli casi in cui venga in esame la condizione soggettiva del fornitore. L'impossibilità ad agire nei confronti del fornitore da parte del consumatore discende dalla impossibilità di invocare a fondamento della ripetizione di indebito la mancata o irregolare trasposizione della direttiva nell'ordinamento interno, senza doversi accertare l'eccessiva difficoltà dovuta alla condizione del fornitore. Ne consegue che, indipendentemente dalla condizione soggettiva del fornitore, l'indebita corresponsione di addizionali in via di rivalsa al fornitore costituisce presupposto perché il consumatore finale possa ottenere soddisfazione - nei limiti della prescrizione ordinaria - del proprio diritto a vedersi manlevato dall'Ufficio delle imposte indebitamente corrisposte in applicazione del principio di effettività. La ripercussione da parte del fornitore di energia, soggetto di imposta, sul consumatore finale di una imposta a titolo di rivalsa, la quale venga successivamente dichiarata

incompatibile con il diritto dell'Unione con direttiva tardivamente attuata dallo Stato italiano non costituisce, pertanto, unicamente ragione per procedere con azione per il risarcimento del danno nei confronti dello Stato per mancata o inadeguata attuazione di una direttiva (Cass., n. 25149/2023, cit.; Cass., n. 25149/2022, cit.), bensì costituisce anche titolo per procedere nei confronti dell'ente impositore (ADM) con azione di ripetizione di indebito oggettivo (Cass. n. 21154/2024).

5. Va quindi ribadito il principio secondo cui "In caso di addebito, da parte del fornitore di energia al consumatore finale, dell'addizionale provinciale di cui all'art. 6, comma 2 , del D.L. n. 511 del 1988 , conv. con modif. dalla L. n. 20 del 1989 , applicabile ratione temporis, imposta che si pone in contrasto con l'art. 48 della direttiva n. 2008/118/CE , l'impossibilità per il consumatore finale di far valere l'azione di indebito oggettivo nei confronti del fornitore costituisce presupposto per formulare la stessa domanda nei confronti dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli".

La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione di questo principio di diritto e va cassata con rinvio per nuovo esame, oltre che per la regolazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 28 giugno 2024.

Depositato in Cancelleria l'11 settembre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza