Sentenza del 04/06/2019 n. 15199 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società contribuente ha impugnato davanti alla CTP di Mantova il diniego di rimborso della somma corrispondente alle addizionali sulle accise corrisposte sui consumi di energia elettrica per il periodo maggio 2010 - dicembre 2011.

La CTP di Mantova ha accolto il ricorso della contribuente ritenendo la legittimazione attiva della ricorrente a richiedere il rimborso e la sussistenza di contrasto tra l'imposta e la disciplina Eurounitaria delle accise armonizzate. La CTR della Lombardia, Sezione Staccata di Brescia, con sentenza in data 26 maggio 2015, ha accolto l'appello e dichiarato inammissibile la domanda della contribuente, ritenendo che non sussiste la legittimazione attiva di K. SPA, in quanto consumatore finale, a richiedere il rimborso dell'addizionale sull'accisa nei confronti dell'amministrazione finanziaria, posto che:

- il (TUA) D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 14, comma 2, prevede la legittimazione al rimborso di colui che ha eseguito il pagamento, ossia del soggetto nei cui confronti sussista il rapporto di imposta;

- gli artt. 53 e 56 TUA istituiscono un regime di rivalsa dei fornitori, obbligati nei confronti dell'Erario, nei confronti dei consumatori finali, che hanno un rapporto privatistico con il fornitore dell'energia;

- lo stesso art. 14 TUA prevede che i terzi, estranei al rapporto tributario, possono proporre un procedimento giurisdizionale per somme versate a titolo di rivalsa nei confronti del soggetto obbligato al pagamento del tributo e non, pertanto, nei confronti dell'Erario.

Propone ricorso la società contribuente affidato a tre motivi di ricorso, ulteriormente illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c., cui resiste con controricorso l'Ufficio.

Motivi della decisione

1 - Con il primo motivo la società ricorrente deduce violazione di legge in relazione al (TUA) D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 506, artt. 14 e 52 e s.s., deducendo che l'art. 14 TUA sia posto a fondamento sia della legittimazione attiva del consumatore finale ad attivarsi per il rimborso nei confronti dell'Erario, sia dell'azione nei confronti del fornitore in sede civile; rimarca parte ricorrente questa differenza rispetto a quanto avviene in materia di IVA, risultando irrilevante per le accise il soggetto che ha provveduto al pagamento del tributo. Tale circostanza sarebbe,

inoltre, un effetto del fatto che il produttore può chiedere il rimborso solo ove non lo abbia traslato sul consumatore finale, essendo costo dell'accisa sul consumatore di ostacolo rimborso dell'imposta indebitamente versata.

Con il secondo motivo parte ricorrente procedendo in relazione all'art. 112 c.p.c. la traslazione del alla opzione del deduce error in civ. per avere lasentenza impugnata affrontato la questione della mancata prova del pagamento delle accise, circostanza mai messa in discussione nel precedente grado di giudizio nè in sede amministrativa.

Con il terzo motivo il ricorrente deduce error in procedendo in relazione all'art. 115 c.p.c. per mancato assolvimento dell'onere della prova del pagamento delle somme richieste a rimborso, asserendo che nessun onere in tal senso gravava sulla parte contribuente, nè vi era mai stata contestazione circa il pagamento.

2 - L'esame del primo motivo - relativo alla sussistenza della legittimazione attiva del diritto della società contribuente quale consumatore finale a chiedere all'amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta addizionale corrisposta al fornitore dell'energia elettrica - si rivela preliminare e assorbente.

2.1 - Secondo il D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA), nel testo applicabile ratione temporis (in epoca precedente al 3.12.2016 e successiva al 1.04.2010), 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). La disposizione generale in materia di rimborso delle accise indebitamente versate è l'art. 14, che al comma 2 dispone che "l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata" e il rimborso - previsto in via generale dall'art. 9, par. 2, Direttiva n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, che fa riferimento alle modalità stabilite dai singoli Stati membri - "deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento". La medesima disposizione di diritto interno prevede, inoltre, 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".

Deve, inoltre, farsi menzione del D.L. 30 settembre 1982, n. 688, art. 19, comma 1, conv. con 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 (...) che l'onere non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale", norma applicabile "quando i tributi riscossi non rilevano per l'ordinamento comunitario" (L. 29 dicembre 1990, n. 428, art. 29, comma 3). Per il rimborso dei tributi rilevanti per l'ordinamento comunitario opera, invece, della L. n. 428 del 1990, art. 29, comma 2, 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".

2.2 - Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni emerge che il soggetto passivo del rapporto tributario è solo il fornitore di energia, tenuto verso l'Erario al pagamento dell'accisa come anche della relativa addizionale, avendo il legislatore inteso concentrare l'imposizione e il relativo controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti (Cass., Sez. V, 6 agosto 2014, n. 17627). Per costoro l'accisa è un costo sostenuto prima della cessione del bene, tale da farlo rientrare, ad esempio, nella base imponibile dell'IVA (Cass., Sez. V, 3 ottobre 2018, n. 24015), che può (e non deve, come per l'IVA) essere traslato sul consumatore finale quale componente del prezzo del bene o del servizio ceduto. Questa traslazione è effettuata giuridicamente a titolo di rivalsa (TUA, art. 16, comma 3) e non anche di sostituzione di imposta, a conferma che la traslazione dell'imposta riguarda il peso economico della stessa senza traslazione dell'obbligazione tributaria. Il rapporto di imposta rimane, pertanto, in capo al fornitore quale unico obbligato al versamento dell'imposta e ad esso si affianca il diverso rapporto civilistico di rivalsa tra fornitore e consumatore, che rimane separato dal rapporto tributario corrente tra fornitore ed Erario (Cass., Sez. V, 19 aprile 2013, n. 9567).

Uno schema giuridico del tutto analogo è seguito dal legislatore per il versamento delle imposte addizionali di cui al D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 3 (nel testo applicabile ratione temporis), secondo cui dette imposte sono dovute, dai soggetti obbligati di cui all'art. 53 TUA (società fornitrici), al momento della fornitura dell'energia elettrica ai consumatori finali e "sono liquidate e riscosse con le stesse modalità dell'accisa sull'energia elettrica".

Da queste considerazioni va tratta la conclusione che il rapporto tributario inerente al pagamento di accise e addizionali si svolge solo tra la amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente l'energia elettrica ai consumatori e rispetto a tale rapporto rimane del tutto estraneo l'utente o consumatore, tenuto a pagare al fornitore il prezzo dell'energia e, con esso (in caso di rivalsa dell'imposta) il costo delle accise e addizionali quale componente del prezzo di vendita dell'energia. Ove la rivalsa si riveli illegittima per insussistenza dell'obbligo di versamento della quota parte di prezzo relativa all'accisa o alla addizionale, il consumatore ha azione nei confronti del fornitore per illegittimo esercizio della rivalsa quale azione di ripetizione di quota parte del prezzo, ma non ha azione nei confronti dell'Erario per l'imposta in tesi versata illegittimamente dal fornitore.

2.3 - Le superiori conclusioni trovano conferma nella giurisprudenza di questa Corte.

Sia pure con riferimento alle accise dovute sul consumo di gas metano, è stato, infatti, affermato che "il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge solo tra la

Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente il gas metano ai consumatori e ad esso è del tutto estraneo l'utente consumatore" (Cass. Sez U., 25 maggio 2009, n. 11987), sicchè "il solo soggetto obbligato verso l'amministrazione finanziaria è l'ente comunale che immette in consumo il gas e riscuote l'accisa inglobata nel prezzo (è una peculiarità che non incide sulla natura del tributo che resta distinto dal prezzo del gas)" (Cass. Sez. U., 19 marzo 2009, n. 6589). Soggetto passivo dell'imposta dovuta per il consumo per il gas metano è quindi il fornitore, che trasla l'onere finanziario sul consumatore in virtù di un fenomeno meramente economico, al punto che l'azione del consumatore verso il fornitore per la ripetizione della quota di prezzo corrispondente al tributo non viene qualificata come azione tributaria di rimborso (Cass., Sez. U., 1 febbraio 2016, n. 1837). Il consumatore finale rimane, anche in questo caso, estraneo all'azione di rimborso nei confronti dell'Erario.

2.4 - Nè tale configurazione del rapporto di imposta e della conseguente azione di rimborso si pone in contrasto con la giurisprudenza dell'Unione Europea. La Corte di giustizia ha ripetutamente sottolineato (tra le tante, Corte di Giustizia UE, 27 aprile 2017, 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, purchè 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 (cd. principio di effettività: Corte di Giustizia UE, 14 febbraio 2019, C-562/17, Nestrade, punti 40, 41; Corte di Giustizia UE, 7 novembre 2018, C-380/17, K, B, punti 56, 58; Corte di Giustizia UE, 15 marzo 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, punto 37). Pertanto, soltanto se ove il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettività può imporre che l'acquirente del bene in questione sia legittimato ad agire eccezionalmente per il rimborso nei confronti delle autorità tributarie (come nel caso di fallimento del venditore: Corte di Giustizia UE, 27 aprile 2017, C-564/15, cit.; Corte di Giustizia UE, 31 maggio 2018, C-660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 66).

Secondo la giurisprudenza dell'Unione Europea, il fruitore dei beni o dei servizi può, dunque, ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata esperendo ordinariamente nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica (vedi, in tema di IVA, Corte di Giustizia UE, 15 dicembre 2011, C-427/10, Banca popolare antoniana veneta, punto 42; in tema di accise, Corte di Giustizia UE, 20 ottobre 2011, 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.

2.5 - Sotto quest'ultimo profilo, nella memoria ex art. 378 c.p.c. parte controricorrente introduce, per la prima volta, l'argomento secondo cui il presupposto normativo che consentirebbe al consumatore di chiedere al fornitore la restituzione di parte del prezzo corrispondente alle accise indebitamente versate è l'applicazione nei rapporti tra privati della Direttiva 2008/118/CE, quale presupposto per la disapplicazione della disciplina di diritto interno in materia di addizionali sulle accise per contrasto con il diritto unionale e per l'emersione dell'indebito oggettivo. La disapplicazione conseguirebbe alla cd. efficacia orizzontale tra privati delle direttive

dell'Unione; efficacia orizzontale che, tuttavia (osserva il controricorrente), viene esclusa dalla giurisprudenza unionale (Corte di Giustizia UE, 7 agosto 2018, C-122/17, Smith, punti 42 - 45 e giurisprudenza ivi richiamata, punto 49). Il consumatore finale non potrebbe, quindi, invocare nei confronti del fornitore la disapplicazione della norma di diritto interno, posta a fondamento giuridico del diritto alla ripetizione di indebito nei suoi confronti della quota parte di prezzo corrispondente alla rivalsa dell'imposta versata dal fornitore all'Erario. A sua volta questa conclusione indurrebbe l'ulteriore conclusione, implicita, secondo cui la richiesta del consumatore di rimborso nei confronti del fornitore risulterebbe impossibile per ragioni di mero diritto, con conseguente legittimazione straordinaria dell'acquirente dell'energia elettrica all'esercizio dell'azione diretta per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie in rispetto del principio unionale di effettività, come nel menzionato caso del fallimento del venditore-cedente (Corte di Giustizia UE, 27 aprile 2017, cit.).

2.6 - Questa Corte ritiene tale deduzione inammissibile in quanto tardiva, avendo il contribuente introdotto per la prima volta con la memoria ex art. 378 c.p.c. una questione che attiene alla legittimazione straordinaria del controricorrente a esercitare eccezionalmente l'azione diretta di rimborso nei confronti dell'Erario pur in difetto di rapporto tributario con l'amministrazione finanziaria, equiparando l'impossibilità di far valere l'efficacia orizzontale delle direttive, benchè incondizionate, nei rapporti tra privati, alla impossibilità di ottenere il rimborso nei confronti del fornitore quale presupposto per l'emersione di tale legittimazione straordinaria.

La titolarità attiva della situazione soggettiva dedotta in giudizio è, difatti, un elemento costitutivo della domanda, i cui elementi costitutivi possono consistere sia in meri fatti sia in fatti-diritto (Cass., Sez. U., 16 febbraio 2016, n. 2951, cit.), che dimostrino l'appartenenza di quel diritto alla parte, circostanze attinenti al merito della decisione, così che grava sull'attore l'onere di allegarne e provarne i fatti costitutivi (Cass., Sez. III, 27 giugno 2018, n. 16904), onere non rispettato nel presente giudizio e non surrogabile con la tardiva allegazione nella memoria difensiva.

2.7 - Alla luce di tali premesse, questa Corte ritiene di discostarsi dall'orientamento espresso da Cass., Sez. V, 12 settembre 2008, n. 23518, ripresa da Cass., Sez. U., 19 marzo 2009, n. 6589 e fatto proprio dalla sentenza impugnata, ove afferma - facendo leva sulla formulazione ellittica del TUA art. 14, comma 2 ("l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata") - che la norma non contiene alcuna indicazione specifica con riferimento ai soggetti legittimati; con la conseguenza che detta disposizione debba ritenersi applicabile a tutti coloro che dimostrino di avere indebitamente pagato l'imposta.

La suddetta statuizione, da un lato, si pone in contrasto con la separazione tra il rapporto di imposta (corrente tra erario e fornitore) e il rapporto di rivalsa (corrente tra fornitore e consumatore), dall'altro non considera che la stessa disposizione del TUA art. 14, comma 2, ratione temporis applicabile, prevede implicitamente la possibilità per il consumatore di far valere l'illegittima traslazione del tributo nei confronti del fornitore. La disposizione, difatti, prevede 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". Nella sostanza, una volta esercitata vittoriosamente da parte del consumatore finale l'azione di rimborso nei confronti del fornitore, è quest'ultimo che ha novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza per far valere il diritto al rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria. La norma attribuisce, quindi, espressamente l'azione di rimborso al fornitore che abbia traslato l'imposta sul consumatore all'esito dell'azione da questi vittoriosamente esercitata nei suoi confronti.

Nè può considerarsi dirimente il fatto che la traslazione dell'imposta dal fornitore al consumatore sterilizzerebbe le richieste di rimborso da parte del fornitore, in quanto la prova della traslazione rientra nell'onere, gravante sull'amministrazione finanziaria (per effetto di Corte Cost., sent. 9 luglio 2002, n. 332), di evitare un ingiustificato arricchimento in favore del fornitore (Cass., Sez. V, 1 ottobre 2015, n. 19618; Cass., Sez. V, 16 maggio 2007, n. 11224; Cass., Sez. V, 24 maggio 2005, n. 10939); tanto che l'art. 14, comma 2, TUA considera l'azione di rimborso, in questo caso, come un posterius della vittoriosa azione proposta nei confronti del fornitore dal consumatore definitivamente inciso dal peso economico dell'imposta.

Nè, infine, tale orientamento pare contrastato dalle pronunce che hanno affermato (con l'eccezione di Cass., Sez. U., n. 1837/2016, cit.) la giurisdizione tributaria, ma senza entrare nel merito della questione della legittimazione del consumatore finale, in materia di azione di rimborso proposta dal consumatore finale nei confronti dell'Erario (Cass., 31 dicembre 2018, n. 33687; Cass., Sez. U., 19 marzo 2009, n. 6589).

2.8 - Traendo le fila, può quindi affermarsi, con specifico riferimento alla materia delle accise e delle addizionali, che:

1) obbligato al pagamento delle accise nei confronti dell'Amministrazione doganale è unicamente il fornitore;

2) il fornitore può addebitare integralmente le accise pagate al consumatore finale;

3) i rapporti tra fornitore e Amministrazione doganale e fornitore e consumatore finale sono autonomi e non interferiscono tra loro;

4) in ragione della menzionata autonomia, il consumatore finale, anche in caso di addebito del tributo da parte del fornitore, non ha diritto a chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso delle accise indebitamente corrisposte;

5) il diritto al rimborso spetta unicamente al fornitore, che può esercitarlo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria: a) nel caso in cui non abbia addebitato l'imposta al consumatore finale, entro due anni dalla data del pagamento; b) nel caso in cui il consumatore finale abbia esercitato vittoriosamente nei suoi confronti azione di ripetizione di indebito, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della relativa sentenza;

6) nel caso di addebito delle accise al consumatore finale (come anche delle relative addizionali), quest'ultimo può 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 alleghi che l'azione esperibile nei confronti del fornitore si riveli oltremodo gravosa (come accade, ad esempio, nell'ipotesi di fallimento del fornitore).

2.9 - Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 3 (nel testo applicabile ratione temporis) sono dovute, al pari delle accise, dal fornitore al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale e, nel caso di pagamento indebito, unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14 e della L. n. 428 del 1990, art. 29, comma 2, è il fornitore. Il consumatore finale, a cui sono state addebitate le imposte addizionali da parte del fornitore, può normalmente agire nei confronti di quest'ultimo con l'ordinaria azione di ripetizione di indebito e, solo nel caso in cui alleghi che tale azione si riveli oltremodo gravosa, può direttamente chiedere il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettività".

La sentenza della CTR si è conformata a tali principi, per cui il ricorso va rigettato, non sussistendo la legittimazione attiva della contribuente a esercitare l'azione diretta di rimborso dell'imposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria. E', pertanto, assorbito l'esame del secondo e del terzo motivo di ricorso.

Le spese del giudizio legittimità sono soggette a integrale compensazione per parziale novità della questione. Sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato a termini del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il primo motivo di ricorso e dichiara assorbiti il secondo e il terzo motivo di ricorso; dichiara integralmente compensate le spese processuali del giudizio di legittimità; ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 26 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza