# Sentenza del 31/10/2019 n. 28047 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: T. di Terni s.p.a. aveva presentato un'istanza di rimborso dell'addizionale provinciale all'energia elettrica versata negli anni 2010, 2011 e 2012, poichè ad essa indebitamente addebitata dai fornitori; poichè l'amministrazione doganale non aveva fatto pervenire alcuna risposta, la società aveva proposto ricorso avverso il silenzio rifiuto, che era stato rigettato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia che, pur avendo riconosciuto la legittimazione della ricorrente alla presentazione dell'istanza, lo aveva, comunque, ritenuto infondato nel merito; avverso la suddetta pronuncia la società aveva proposto appello principale e l'Agenzia delle dogane appello incidentale; la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha accolto l'appello principale e rigettato quello incidentale dell'Agenzia delle Dogane.

In particolare, il giudice del gravame ha ritenuto che: doveva essere riconosciuta la legittimazione attiva della società contribuente, posto che il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, nel prevedere il diritto al rimborso dell'accisa indebitamente pagata, nulla dispone circa i soggetti legittimati alla richiesta di rimborso, sicchè la stessa prescinde dal fatto che il richiedente sia soggetto passivo dell'imposta ovvero consumatore finale, come era, nella fattispecie, la società contribuente; era fondato il motivo di appello della società relativo alla illegittimità dell'imposizione tributaria, posto che l'addizionale provinciale alla energia elettrica era incompatibile con l'art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/Ce.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle Dogane affidato a un unico motivo censura.

La società si è costituita depositando controricorso, illustrato da successiva memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 53 e art. 14, comma 2, nonchè dell'art. 2033 c.c., per avere erroneamente ritenuto che T. di Terni s.p.a. è legittimata a richiedere il rimborso dell'addizionale pagata, dovendosi, invece, ritenere che il diritto al rimborso è riconosciuto solo in favore dei soggetti che adempiono all'obbligo del pagamento dell'imposta, non anche alla società contribuente, essendo la stessa un consumatore finale, quindi estranea al rapporto tributario.

Il motivo è fondato.

Questione centrale del presente motivo è la corretta interpretazione delle previsioni di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 53 e art. 14, comma 2, e, in particolare, se sussista o meno un rapporto di necessaria corrispondenza tra soggetto passivo dell'imposta e soggetto titolare del diritto al rimborso.

La tesi difensiva di parte controricorrente, invero, si fonda su di una diversa prospettazione e, cioè, che il citato D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2, non fornisce alcuna indicazione in ordine al soggetto legittimato a richiedere il rimborso, ma avrebbe una valenza generale, senza alcuna delimitazione, non potendosi, quindi, escludere che anche il consumatore finale possa esercitare direttamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria il diritto al rimborso.

L'impostazione di fondo seguita dalla controricorrente non può, tuttavia, essere seguita.

Questa Corte (Cass. civ., 24 maggio 2019, n. 14200), ha di recente affermato 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".

Il suddetto principio è stato affermato tenuto conto della specifica disciplina interna e degli interventi della giurisprudenza dell'Unione Europea sul punto.

Va precisato, in particolare, che il D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA), nel testo applicabile ratione temporis, prevede che 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 dalla Dir. n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, art. 9, par. 2, 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 decreto L. 30 settembre 1982, n. 688, art. 19, comma 1, conv. dalla 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, la 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".

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 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 al TUA, art. 53 (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.

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.

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 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.

In definitiva, secondo quanto sopra esposto:

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 e delle 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).

Si innesta in questo quadro, in particolare con riferimento a quanto evidenziato al punto 6), l'eccezione proposta dalla controricorrente nella memoria ex art. 378, c.p.c..

In particolare, la controricorrente evidenzia che la via dell'istanza di rimborso inoltrata dal consumatore al Fisco si presentava come obbligata, non potendo il giudice nazionale disapplicare la normativa interna in una controversia tra privati.

In sostanza la controricorrente prospetta una questione che attiene alla propria legittimazione attiva a esercitare, in via di eccezione, 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.

L'eccezione è inammissibile.

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. civ., 27 giugno 2018, n. 16904), onere non

rispettato nel presente giudizio e non surrogabile con la tardiva allegazione nella memoria difensiva.

Ne consegue che la sentenza censurata non si è conformata al principio di diritto espresso da questa Corte sopra indicato in ordine alla mancanza della legittimazione attiva della contribuente a richiedere il rimborso dell'imposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria, sicchè il motivo di ricorso va, pertanto, accolto con conseguente cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessario procedere ad accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, rigettando il ricorso originario della contribuente.

Con riferimento alle spese di lite dei giudizi di merito e del presente giudizio, le stesse sono interamente compensate, attesa la parziale novità della questione.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso e, decidendo nel merito, rigetta la domanda originaria della controricorrente. Compensa interamente le spese di lite dei giudizi di merito e del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 27 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 31 ottobre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza