Sentenza del 29/05/2020 n. 10226 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La s.p.a. G. proponeva innanzi alla CTP di Bergamo ricorso avverso il silenzio-rifiuto costituitosi sull'istanza di rimborso avanzata il 30.03.2012 all'Agenzia delle Dogane - Ufficio di Bergamo, per il rimborso della somma di euro 176.904,35, versata per addizionale provinciale alle accise su energia elettrica consumata nei propri stabilimenti produttivi della provincia e corrisposta dal marzo 2010 al gennaio 2012, ritenuta non dovuta siccome imposta incompatibile con la previsione dell'art.1 §2 Dir. CE 2008/118.

La Società deduceva la sussistenza sia della legittimazione attiva, sia l'incompatibilità dell'imposta con il richiamato principio enunciato nella Direttiva CE n.118/2008, chiedendo eventualmente deferirsi alla Corte di Giustizia UE la questione pregiudiziale sull'interpretazione della normativa nazionale istitutiva dell'addizionale (art.6 co.1 lett.c) D.L. 28.11.1988 n.511).

La CTP adita, con sentenza n.130/08/2015, accoglieva il ricorso e dichiarava l'illegittimità del silenzio rifiuto impugnato, affermando la sussistenza della legittimazione attiva della società alla richiesta di rimborso, dichiarando l'autonomia dell'addizionale rispetto all'accisa e, ritenuta la diretta applicabilità della Direttiva 2008/118/CE nell'ordinamento interno, ha accertato l'incompatibilità dell'imposta con la normativa europea, in assenza di specifica finalità sottesa alla nuova imposta. Quindi, con la pronuncia oggetto della presente impugnazione, la CTR della Lombardia - Sez. Staccata di Brescia, ha respinto l'appello dell'Agenzia delle Dogane di Bergamo, confermando la sentenza appellata e compensando le spese di ite anche d'appello.

In particolare il giudice d'appello, ha disatteso il motivo, evidenziando che la mancata indicazione nell'art.14 dei soggetti legittimati all'istanza di rimborso è indice di una legittimazione allargata anche ai soggetti che sono comunque incisi dall'accisa, e non già ai soli soggetti obbligati al versamento dell'accisa medesima; quanto alla denunciata incompatibilità della normativa nazionale con l'art.1 §2 Dir. CE n.118/2008, premessa l'autonomia dell'addizionale rispetto all'accisa (per base imponibile, metodo di computo ed esenzioni), ha ritenuto che la normativa istitutiva, anche come modificata nel periodo cui si riferisce la controversia, non evidenziava alcuna specifica finalità dell'imposta medesima, tanto da determinare un preavviso di indagine per infrazione alla normativa comunitaria; inoltre che la Direttiva invocata dalla Società ricorrente imponeva agli Stati membri obblighi di non fare (non istituire ulteriori imposte sui prodotti energetici) con efficacia incondizionatamente vincolante e senza lasciare margini di discrezionalità ai legislatori nazionali, sì da determinare l'efficacia *self-executing* della Direttiva, come tale incidente direttamente nei rapporti tra Stato e contribuenti e

direttamente applicabile dai Giudici nazionali mediante disapplicazione delle norme con essa confliggenti ed attribuzione della legittimazione al rimborso da parte di chi abbia versato un'imposta indebita.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ricorre per la cassazione di tale sentenza, con atto notificato a mezzo posta il 26.04.2017, fondato su tre motivi.

La società G. ha notificato il 9 giugno 2017 controricorso.

Nella pubblica udienza del 15.10.2019 il P.G. e le parti hanno discusso oralmente la causa ed all'esito della camera di consiglio la Corte ha deciso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'Agenzia delle Dogane denuncia violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art.360 co.1° n.3 c.p.c., dell'art.14 co.2 TUA, per non aver rilevato il difetto di legittimazione della Società G., in quanto mero consumatore finale, a proporre l'istanza di rimborso, attribuita esclusivamente ai soggetti passivi d'imposta enumerati nell'art.53 come modificato dal D. Lgs. n.26/2007, esteso anche alle addizionali dall'art.60 del medesimo TU; laddove sulla scorta della rivalsa prevista nell'art.56, il consumatore finale disporrebbe di un'azione civilistica per ripetizione d'indebito nei confronti del fornitore, come riconosciuto da Corte Giust. UE 20.10.2011 in C-94/10 e da Cass. n.9567/2013.

Con il secondo motivo l'Agenzia delle Dogane lamenta violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art.360 co.1 n.3 c.p.c., dell'art.1 Dir. 2008/118/CE e del D.L. n.511/1988 come novellato dall'art.5 D.lgs. n.26/2007: contrariamente a quanto affermato dalla CTR, le addizionali erano state istituite per finalità specifiche, costituite dall'esigenza di consentire agli Enti locali di porre in essere specifici servizi per la collettività, e successivamente ne era stata modificata la disciplina a fini di armonizzazione con la normativa comunitaria; e tuttavia la richiesta specificità della loro finalizzazione non avrebbe mai potuto preventivarsi una volta per sempre, e quindi non dovevano esse-e enunciate in modo specifico nella norma introduttiva, ma era rimessa agli atti programmatici dell'amm.ne provinciale, che avrebbero individuato di volta in volta le esigenze locali meritevoli di soddisfacimento. Di qui la piena compatibilità delle addizionali sulle accise con la normativa comunitaria.

Infine con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art.1 §2 Dir. 2008/118/CE ai sensi dell'art.360 co.1 n.3 c.p.c., per avere i Giudici d'appello riconosciuto la diretta applicabilità di detta Direttiva nei rapporti intersoggettivi, in spregio ai principi formulati da questa Corte per l'individuazione delle norme comunitarie direttamente efficaci negli ordinamenti degli Stati membri, e senza tener conto della circostanza che la Direttiva in esame non imponeva obblighi di comportamento a carico degli Stati né attribuiva diritti soggettivi ai singoli amministrati.

Nel controricorso la Società replica agli argomenti avversari, richiamando giurisprudenza di legittimità favorevole e normativa indirettamente confermativa della legittimazione "ampia" al rimborso, ed evidenzia l'ampia immunità che sarebbe concessa all'Erario (di trattenere l'imposta

non dovuta nelle proprie casse) ove, in mancanza di una legittimazione alternativa al rimborso in capo all'acquirente inciso dall'imposta, il produttore (o importatore) fornitore rimarrebbe privo di interesse, in presenza di traslazione dell'imposta, alla proposizione dell'istanza di rimborso, almeno fino all'accoglimento della domanda civilistica dell'acquirente nei suoi confronti.

Il primo motivo del ricorso, di natura preliminare ed assorbente di ogni altra questione, è l'ondato e deve essere accolto.

Il quadro normativo che regola le azioni di rimborso delle accise presenta un primo fondamentale versante nel d.lgs. n.504/1995 (TUA), nel testo applicatile *ratione temporis* (in epoca precedente al 3.12.2016 e successiva al 1.04.2010), secondo il quale per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione ovvero della loro importazione (art.2, co.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 (co.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, co.1, lett. a), mentre *"i crediti vantati Cl3i 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, co.3); all'art.56 si precisa, altresì, che le società fornitrici *"hanno diritto di rivalsa sui consumatori finali".*

L'art.53, inoltre, al fine della certezza dell'adempimento dell'obbligazione tributaria e della corretta determinazione del debito d'imposta, impone a detti soggetti una serie di obblighi, quale la denuncia preventiva dell'attività e delle successive modificazioni rilevanti, la prestazione di una cauzione, l'obbligo di dichiarazione annuale dei consumi, e li assoggetta a poteri penetranti di controllo e di revoca delle autorizzazioni; e l'art.9 co.2 D.L. n.16/2012 ha aggiunto l'obbligo di indicare in dichiarazione i consumi fatturati nell'anno *"con l'applicazione delle aliquote di accisa vigenti al momento della fornitura ai consumatori finali".* Tali obblighi rappresentano all'evidenza lo strumento operativo di collegamento tra le norme che identificano il rapporto d'imposta ed i suoi soggetti e quelle che individuano l'azione di rimborso ed i suoi titolari.

La disposizione generale in materia di rimborso delle accise indebitamente versate è peraltro l'art.14, che al co.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".*

Va infine ricordato l'art.19, co.1 D.L. 30 settembre 1982, n.688, conv. con L. n.873 del 27 novembre 1982, 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 1"...1 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"* (art.29, co.3, **L.** 29 dicembre 1990 n.428). Per il rimborso dei tributi rilevanti per l'ordinamento comunitario opera, invece, l'art.29, co.2, della Legge n.428/1990, 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 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, 6.08.2014 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 3.11.2018 n.24015), che può (e non deve, come per VIVA) essere traslato sul consumatore finale, quale la CTR ha correttamente ritenuto essere la G. S.p.A., quale componente del prezzo del bene o del servizio ceduto.

Tuttavia il primo precedente giurisprudenziale di questa Corte che ha affrontato *ex professo* la tematica sollevata dall'odierna ricorrente è quello di Cass. sez.V 15.04.2013 n.9567; precedente supportato da diverse pronunce (in essa ampiamente analizzate) che, sia pur ai più limitati fini dell'individuazione della giurisdizione circa le controversie in tema di rimborsi e/o restituzioni delle accise, hanno concluso nel senso che *"il solo soggetto obbligato verso l'amministrazione finanziaria è l'Ente... 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. SU 19.03.2009 n.6589); ovvero che *"il rapporto tributario si svolge soltanto tra /'Amm.ne Finanziaria e i soggetti che forniscono direttamente i prodotti; ad esso è del tutto estraneo l'utente consumatore* (Cass. SU 25.05.2009 n.11987)". All'esito *dell'excursus* normativo e giurisprudenziale la citata sentenza ha potuto affermar? che, ai sensi dell'art.6 co.3 D.L. n.511 del 1988, *"Schema analogo è seguito per il versamento delle imposte addizionali: l'imposta è dovuta dai soggetti che forniscono direttamente il prodotto ai consumatori quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico... omissis... I due rapporti si pongono quindi su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico Dunque: il diritto al rimborso spetta esclusivamente al soggetto passivo dell'imposta, ossia al fornitore"* (Cass. n.9567/2013 cit.; analogamente Cass. SU 19.06.2008 n.16612). Infine Cass SU 1.02.2016 n.1837 ha escluso che l'azione del consumatore nei confronti del fornitore per la ripetizione della quota di prezzo corrispondente al tributo e non dovuta possa essere qualificata come azione di rimborso.

Peraltro più recentemente la questione è stata nuovamente affrontata e risolta nel medesimo senso da Cass. sez.V 24.05.2019 n.14200, con la quale, all'esito di una completa analisi e riconsiderazione della normativa, è stato enunciato il seguente principio di diritto, che qui si intende ribadire: "Le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al D.L. n.511 del 1988art.6 co.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'Amm.ne Finanziaria ai sensi del D.Lgs. n.504/1995 art.14 e della Legge 428/1990 art.29 co.2, è il fornitore. Il consumatore finale a (1.1 sono state addebitate le imposte addizionali da parte del fornitore può normalmente agire nei confronti di quest'ultimo con l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito e, solo nel caso in cui alleghi che tale azione si riveli oltremodo gravosa, può direttamente richiedere il rimborso nei confronti dell'Amm.ne Finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettività".

La Corte ritiene tale sintesi concettuale pienamente condivisibile e da confermare. Molteplici sono gli elementi che chiaramente smentiscono le principali affermazioni sulle quali si è fondata la CTR per disattendere l'appello dell'odierna ricorrente principale, prima tra tutte quella espressa dalla controricorrente G. secondo la quale tra l'art.53 e l'art.14 non sussisterebbe alcun collegamento che consenta di ritenere che la legittimazione al rimborso sarebbe individuata dalla titolarità del corrispondente diritto.

La connessione tra azione di rimborso e pagamento dell'imposta (espressa negli artt.2, 52 e 53 del TUA) è fondamentale per ritenere la legittimazione esclusiva dell'unico soggetto passivo, e cioè il produttore distributore, la cui obbligazione sorge con la fabbricazione del prodotto: infatti il pagamento dell'imposta non può ravvisarsi in qualsivoglia pagamento intervenuto tra i vari soggetti che indirettamente subiscono l'onere economico dell'accisa, bensì si identifica nell'unico pagamento che soddisfa la pretesa tributaria, mediante adempimento dell'obbligazione tributaria nei confronti del soggetto impositore; unico pagamento, del resto, dal quale decorre il termine di decadenza per l'azione ex art.14 co.2 (il cui termine *a quo,* si badi, è normalmente ignoto al consumatore); a meno di voler individuare un diverso termine di decadenza per l'acquirente consumatore dell'energia (o degli altri prodotti soggetti ad accisa) nel momento in cui egli subisce l'onere economico de í pagamento in rivalsa (normalmente ignoto al titolare della pretesa tributaria), come sarebbe più logico ove si ritenesse che la legittimazione al rimborso debba essere estesa anche ai consumatori acquirenti.

E non è priva di rilievo la disciplina della modalità di pagamento (art.56 co.1) per cu *"l'imposta è versata dal fabbricante direttamente in tesoreria, con diritto di rivalsa sui consumatori",* dalla quale ancora emerge l'estraneità di questi ultimi al pagamento dell'accisa; sicchè appare estremamente significativo, come evidenziato nel precedente di questa Corte, che *"la configurabilità della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo",* a differenza dell'IVA, *"esclude la configurabilità del rapporto di sostituzione d'imposta e, per conseguenza, l'autonoma rilevanza del sostituito, ossia consumatore finale".* In altri termini l'accisa, una volta inglobata, totalmente o parzialmente, nel prezzo di rivendita dell'energia, che è condizionato da ulteriori fattori di mercato, si confonde con gli altri costi, perdendo la sua autonomia di tributo.

D'altronde la Corte ha già chiarito che anche le norme che escludono il dritto del fornitore di chiedere all'Amm.ne finanziaria il rimborso dell'accisa indebitamente versata quando abbia traslato il corrispondente onere sul consumatore non comporta il trasferimento della legittimazione a favore di quest'ultimo, ma vale ad evitare facili quanto non agevolmente

rilevabili illeciti arricchimenti del fornitore ai danni del consumatore ed a garantire che l'azione di rimborso del primo possa riverberarsi positivamente anche sul secondo che ne ha sopportato il peso economico.

Di tale ricostruzione è elemento speculare la previsione dell'ult. periodo del 2° co. laddove è previsto che il fornitore condannato in sede giurisdizionale (che non potrà che essere quella civile) alla restituzione ai terzi consumatori dell'accisa indebitamente pretesa ed ottenuta per rivalsa, il rimborso potrà essere esercitato da tale soggetto passivamente obbligato entro 90 giorni dal passaggio in giudicato della sentenza di condanna. Tale norma, piuttosto che costituire, come argomentato dalla CTR, il fondamento di una libera scelta da parte del terzo consumatore di esperire l'azione di rimborso o quella di restituzione di quanto pagato in rivalsa, ha la diversa funzione di fissare un diverso e più stringente termine di decadenza per l'attivazione del rimborso da parte del soggetto passivo d'imposta, e cioè il produttore dell'energia; così come appare suggestiva, ma priva di riscontri testuali, la tesi che la richiesta di rimborso possa essere presentata da "chiunque" sia stato comunque inciso dall'onere tributario.

Né coglie nel segno l'obiezione della controricorrente secondo la quale impedendo al consumatore il rimborso diretto nei confronti dell'Amm.ne Finanziaria si determinerebbe *"un'area di - quanto meno temporanea - immunità per il Fisco, posto che il fornitore dell'energia non potrebbe presentare l'istanza di rimborso avendo traslato il tributo indebito...":* per un verso *adducere inconveniens* non è argomento giuridicamente valido, soprattutto se, come riconosciuto dalla controricorrente, l'impedimento fattuale è solo temporaneo; per altro verso il consumatore finale non ha alcuna ragione di pretendere la titolarità di una doppia azione per ottenere il medesimo risultato, e cioè la restituzione dell'accisa indebitamente applicata sull'energia acquistata.

Infine va rilevato che, in mancanza di una disciplina comunitaria in ordine alle azioni di rimborso di imposte indebitamente versate, è lo Stato membro a stabilire i presupposti delle relative azioni, dovendo garantire il rispetto dei principi di equivalenza ed effettività, e cioè che non siano meno favorevoli di quelli richiesti per domande analoghe e non siano congegnati in modo da rendere estremamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (cd. principio di effettività: cfr. Corte Giustizia UE 27.04.2017 C-564/15, Farkas; 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 e 58, ed altre); e solo in assenza di tali condizioni, che deve essere dedotta dall'attore richiedente il rimborso (nella specie non allegata), questi sarebbe legittimato ad esercitare la pretesa di rimborso direttamente nei confronti dell'Amm.ne finanziaria.

In conclusione, l'accoglimento del secondo motivo del ricorso principale e del primo motivo del ricorso incidentale comporta la cassazione della sentenza impugn3ta, in relazione all'erronea interpretazione con essa attribuita alla normativa esaminata; peraltro, non essendo necessaria l'acquisizione di ulteriori elementi di fatto, la Corte è in grado, ai sensi dell'art.384 c.p.c., di decidere la causa anche nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo.

Invero, stante la evidenziata carenza di legittimazione attiva a proporre l'istanza di rimborso, l'originario ricorso non poteva essere accolto, anche senza procedere all'esame degli ulteriori

motivi dei ricorsi principale ed incidentale, afferenti la compatibilità delle addizionali sui prodotti energetici con la normativa comunitaria in tema di accise, ed in particolare con l'art.1 co.2 Dir 2008/118/CE; invero anche se tali motivi dovessero essere respinti e la sentenza impugnata potesse trovare conferma sulla specifica questione, difettando la legittimazione della Società a richiedere il rimborso mancherebbe comunque un presupposto per l'accoglimento dell'istanza di rimborso e quindi del ricorso introduttivo.

---------- non leggibile ----------

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso e, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo della Società contribuente e compensa le spese di tutti i gradi del giudizio.

Deciso in Roma, il 15 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza