Sentenza del 30/09/2020 n. 20818 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 6668/07/14 del 15/12/2014, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc CTR) accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle dogane e dei monopoli avverso la sentenza n. 42/03/13 della Commissione tributaria provinciale di Sondrio (hinc CTP), che aveva, a sua volta, accolto l'impugnazione di (---) s. cons. r.l. nei confronti del diniego di rimborso per addizionale provinciale sull'energia elettrica relativa all'anno 2011.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR: a) la richiesta di rimborso riguardava somme indebitamente corrisposte a titolo di addizionale provinciale sull'energia elettrica rispetto alla dichiarazione annuale relativa all'anno 2011, somme che non avrebbero potuto essere compensate con i versamenti, non piu' dovuti in ragione della soppressione del tributo con decorrenza 2012; b) la CTP accoglieva il ricorso proposto da (---) s. cons. r.l.; c) avverso la sentenza della CTP, l'Agenzia delle dogane proponeva appello.

1.2. La CTR motivava l'accoglimento dell'appello evidenziando che la richiesta di rimborso era inammissibile in ragione della omessa trasmissione di copia dell'istanza all'Agenzia delle entrate, ai sensi della L. 29 dicembre 1990, n. 428, articolo 29, comma 4, e non sanabile oltre il termine di decadenza di cui al Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articolo 14, comma 2, (Testo unico accise - TUA). Su tale questione, rilevabile d'ufficio, il giudice di primo grado non si era neppure pronunciato.

2. Avverso la sentenza della CTR (---) s. cons. r.l., poi incorporata in (---) s.r.l. (hinc (---)), proponeva ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, illustrati da memoria ex articolo 378 c.p.c.

3. L'Agenzia delle dogane resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso (---) deduce la violazione e/o la falsa applicazione della L. n. 428 del 1990, articolo 29, non essendo la fattispecie rientrante nell'ambito applicativo della menzionata disposizione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3: la circostanza che il rimborso sia stato richiesto per ragioni diverse dalla contrarieta' delle disposizioni nazionali a quelle Eurounitarie non implicherebbe, di per se', che l'addizionale provinciale sull'energia elettrica non sia rilevante per l'ordinamento comunitario, rientrando pacificamente tra i tributi armonizzati.

2. Il motivo e' infondato.

2.1. Ai sensi della L. n. 428 del 1990, articolo 29, comma 2, "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 puo' essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni".

2.1.1. Il successivo comma 3, cosi' recita: "Il Decreto Legge 30 settembre 1982, n. 688, articolo 19, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 novembre 1982, n. 873, e' applicabile quando i tributi riscossi non rilevano per l'ordinamento comunitario".

2.1.2. Infine, la medesima Disp., comma 4, stabilisce che "la domanda di rimborso dei diritti e delle imposte di cui ai commi 2 e 3, quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa, deve essere comunicata, a pena di inammissibilita', anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza".

2.2. Sostiene parte ricorrente che al rimborso delle addizionali provinciali sull'energia elettrica, di cui al Decreto Legge 29 novembre 1988, n. 511, articolo 6, conv. con modif. nella L. 27 gennaio 1989, n. 20, non si applicherebbe la L. n. 428 del 1990, articolo 29, perche', da un lato, il tributo non sarebbe stato riscosso in violazione delle norme unionali ma unicamente di norme interne (impossibilita' di compensare l'eccedenza d'imposta relativa all'anno 2011 con l'imposta maturata per il 2012 a seguito della soppressione del tributo) e, dall'altro, il medesimo tributo non potrebbe dirsi non rilevante per l'ordinamento comunitario, essendo soggetto ad armonizzazione.

2.3. In realta' l'articolo 29, cit., distingue tra il pagamento effettuato in applicazione di norme nazionali in contrasto con il diritto unionale (comma 2), e quello effettuato in ragione di una errata o inesatta applicazione delle regole interne o, comunque, in assenza di una valida (per l'ordinamento nazionale) disciplina (comma 3), (cfr. Cass. n. 20631 del 31/07/2019), sicche' intende chiaramente prendere in considerazione tutte le possibili azioni di rimborso delle imposte elencate dal comma 2, applicandosi pertanto "sia alle azioni di ripetizione di tributi basate sul diritto comunitario, sia a quelle basate sul solo diritto nazionale" (cosi' Cass. n. 13087 del 25/07/2012).

2.3.1. Nella valutazione omnicomprensiva del legislatore, non v'e', dunque, alcuno spazio per una categoria residuale di rimborsi (quelli

relativi a tributi riscossi in violazione di norme nazionali e comunque rilevanti per l'ordinamento unionale), categoria che sarebbe priva, all'evidenza, di alcuna ragione giustificativa.

2.3.2. In ogni caso, la richiesta di rimborso puo' farsi rientrare nella previsione della L. n. 428 del 1990, articolo 29, comma 3, in quanto la stessa non e' proposta in ragione dell'incompatibilita' con il diritto dell'Unione, ma in ragione dell'intervenuta abrogazione, da parte del legislatore, della legge di riferimento. In altri termini, non assume alcun rilievo la circostanza che, a monte, vi sia stata anche una presa di posizione in sede unionale, non incidendo quest'ultima sul fatto generatore della richiesta di rimborso, che sorge esclusivamente per l'impossibilita' di dare corso alla compensazione nell'annualita' successiva (cfr. Cass. n. 30912 del 27/11/2019).

2.4. Ne consegue che ai rimborsi per cui e' controversia riguardanti un vero e proprio indebito conseguente all'abrogazione della legge istitutiva dell'imposta - trova senz'altro applicazione la disciplina prevista dalla L. n. 428 del 1990, articolo 29, comma 4, essendo l'addizionale provinciale sull'energia elettrica una vera e propria imposta di consumo; sicche', quando la spesa ha concorso alla formazione del reddito, l'azione di ripetizione e' data solo se l'istanza di rimborso sia stata comunicata all'Agenzia delle entrate.

2.5. Tale comunicazione, secondo quanto affermato da Cass. n. 13087 del 2012, cit., e' prevista a pena di inammissibilita'. Invero, "la "ratio legis" complessiva e' data dalla necessita' che, avviata la procedura di rimborso delle imposte di consumo presso la competente Agenzia delle dogane, anche l'Agenzia delle entrate debba essere informata per i riflessi sui redditi dichiarati dell'esercizio di competenza".

2.6. Vanno, dunque, affermati i seguenti principi di diritto:

"In materia di rimborsi di imposte di consumo, quali sono le addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica di cui al Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, la disciplina prevista dalla L. n. 428 del 1990, articolo 29, - che distingue tra il pagamento effettuato in applicazione di norme nazionali in contrasto con il diritto unionale (comma 2), e il pagamento effettuato in ragione di una errata o inesatta applicazione delle regole interne (comma 3), - ha carattere omnicomprensivo e prende, pertanto, in considerazione tutte le possibili azioni di rimborso, applicandosi sia alle azioni di ripetizione delle imposte di consumo basate sulla violazione del diritto comunitario, sia a quelle basate sul solo diritto nazionale";

"L'azione di ripetizione delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica di cui al Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, prevede che, quando la spesa ha concorso alla formazione del reddito, l'istanza di rimborso sia comunicata, a pena di inammissibilita', all'Agenzia delle entrate, proprio in ragione dei riflessi sui redditi dichiarati dell'esercizio di competenza".

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la nullita' della sentenza per vizio di ultrapetizione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, essendosi il giudice di appello pronunciato su questione - la concorrenza della spesa alla formazione del reddito d'impresa - in ordine alla quale l'Ufficio non aveva dedotto e provato alcunche'.

4. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione e/o la falsa applicazione della L. n. 428 del 1990, articolo 29, comma 4, del TUA, articolo 56, comma 1, e dell'articolo 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sostenendosi che i versamenti effettuati dalla ricorrente non hanno contribuito alla determinazione del reddito d'impresa, non essendo stata la circostanza provata dall'Ufficio e, in ogni caso, non essendo la circostanza veritiera in presenza dell'esercizio della rivalsa.

5. I due motivi, che possono essere unitariamente esaminati in quanto involgenti la medesima questione, vanno disattesi.

5.1. La sentenza impugnata ha affermato che "gli importi concessi a rimborso incidono direttamente sulla base imponibile, sulla quale si calcola l'imposta per le societa', dal che deriva proprio l'obbligo di informazione dell'Agenzia delle Entrate per i riflessi sui redditi dichiarati nell'esercizio di competenza".

5.2. Trattasi all'evidenza di conclusioni che presuppongono un accertamento di fatto compiuto dalla CTR, che non puo' essere messo in discussione se non con una censura motivazionale, nei limiti in cui la stessa sia consentita in cassazione.

5.3. Ne consegue che, da un lato, non puo' configurarsi alcun vizio di ultrapetizione, avendo il giudice di appello deciso sulle domande delle parti, implicanti la sussistenza del diritto al rimborso.

5.3.1. Neppure puo' ipotizzarsi una violazione di legge, laddove la CTR ha ritenuto integrata una delle condizioni specificamente previste dalla disposizione applicabile al caso di specie: l'eventuale insussistenza degli elementi fattuali su cui si e' fondato il ragionamento del giudice di appello si traduce in un vizio della motivazione che non e' stato dedotto dalla ricorrente.

5.3.2. Appare, comunque, opportuno evidenziare che la richiesta di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica implica il mancato esercizio della rivalsa nei confronti degli eventuali cessionari, sicche' le imposte non possono non rilevare ai fini della formazione del reddito, cosi' come evidenziato dalla CTR.

6. Con il quarto motivo di ricorso (---) deduce la nullita' della sentenza per omessa motivazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4: il giudice di appello avrebbe omesso di motivare in ordine alla ritenuta inapplicabilita' del TUA, articolo 14, comma 2, all'istanza di rimborso per i crediti d'imposta relativi ai conguagli di fine anno, concentrando la sua motivazione, ritenuta del tutto incongrua, unicamente sulla conformita' dell'istanza alla L. n. 428 del 1990, articolo 29.

7. Con il quinto motivo di ricorso si contesta la violazione e/o la falsa applicazione della L. n. 428 del 1990, articolo 29, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che la disposizione citata non avrebbe previsto un termine entro il quale effettuare la comunicazione dell'istanza all'Agenzia delle entrate, che il termine di decadenza di cui al TUA, articolo 14, comma 2, non sarebbe applicabile alla trasmissione dell'istanza all'Agenzia delle entrate e che, in ogni caso, sarebbe legittima la comunicazione successivamente effettuata, da intendersi come regolarizzazione dell'istanza.

8. I due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente involgendo l'esame di questioni connesse, vanno disattesi.

8.1. La sentenza della CTR, ritenuta (correttamente) l'applicabilita' della L. n. 428 del 1990, articolo 29, comma 4, ha considerato inammissibile l'istanza di rimborso sul presupposto della mancata tempestiva comunicazione della stessa alla Agenzia delle entrate, comunicazione avvenuta tardivamente non solo dopo il diniego dell'Agenzia delle dogane, ma anche una volta decorso il termine decadenziale di cui al TUA, articolo 14, comma 2.

8.2. Trattasi di soluzione giuridicamente corretta e non censurabile sotto il profilo del diritto positivo.

8.3. Le imposte addizionali di cui al Decreto Legge 29 novembre 1988, n. 511, articolo 6, comma 3, conv. con modif. nella L. 27 gennaio 1989, n. 20, (nel testo applicabile ratione temporis) seguono la disciplina delle accise, in quanto le stesse sono dovute, dai soggetti obbligati di cui al TUA, articolo 53, (societa' fornitrici), al momento della fornitura dell'energia elettrica ai consumatori finali e "sono liquidate e riscosse con le stesse modalita' dell'accisa sull'energia elettrica".

8.4. Ne consegue che il diritto al rimborso non puo' che essere regolato, in via generale, dal TUA, articolo 14, comma 2, con applicazione, pertanto, anche del termine di decadenza biennale previsto dalla predetta norma.

8.5. Correttamente, pertanto, la CTR ha ritenuto, sia pure implicitamente e senza alcuna specifica motivazione, di dovere applicare al caso di specie il disposto del TUA, articolo 14, comma 2.

8.6. Peraltro, ai fini della decisione, l'iter argomentativo seguito dalla sentenza impugnata e' differente, avendo questa escluso che (---) fosse decaduta dalla proposizione dell'istanza, ritenuta inammissibile solo per difetto della comunicazione all'Agenzia delle entrate, quest'ultima intervenuta, appunto, oltre il termine di decadenza biennale.

8.7. In buona sostanza, la CTR sostiene che, indipendentemente dalla tempestivita' dell'istanza, la stessa debba comunque pervenire nel termine di decadenza biennale, con conseguente inammissibilita' del quarto motivo, che non coglie la ratio decidendi, non riferendosi la decadenza al deposito dell'istanza, quanto alla comunicazione prevista dalla L. n. 428 del 1990, articolo 29, comma 4.

8.8. In ogni caso, trattasi di decisione corretta sotto il profilo giuridico. La comunicazione all'Agenzia delle entrate, infatti: a) deve essere normalmente coeva alla richiesta di rimborso e, in ogni caso, deve essere effettuata prima del provvedimento di diniego dell'Agenzia delle dogane; b) in assenza di comunicazione all'Agenzia delle entrate l'istanza di rimborso inammissibile puo' sempre essere riproposta; c) va, in ogni caso, rispettato il termine di decadenza biennale di cui al TUA, articolo 14, comma 2, (cfr. Cass. n. 13087 del 2012, cit.).

8.9. Bastera' allora evidenziare, ai fini dell'infondatezza del quinto motivo, che, indipendentemente da qualsiasi questione concernente la decadenza, l'istanza e', nel caso di specie, pacificamente intervenuta dopo il diniego dell'Amministrazione finanziaria, cosi' come riconosciuto anche dalla ricorrente.

9. Tale ultima considerazione e' sufficiente per dichiarare assorbiti sia il sesto motivo (con il quale si deduce la violazione e/o la falsa applicazione del TUA, articoli 14 e 56, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per inapplicabilita' alla fattispecie del termine di decadenza biennale), sia il settimo motivo di ricorso (con il quale si contesta, in relazione all'articolo 360

c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o la falsa applicazione del TUA, articolo 14, per erronea indicazione del dies a quo di decorrenza del termine di decadenza).

10. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata a rifondere le spese del presente giudizio in favore della controricorrente, spese liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore della lite dichiarato di Euro 62.081,99.

10.1. Poiche' il ricorso e' stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed e' rigettato, sussistono le condizioni per dare atto ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17, che ha aggiunto il testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater, - della sussistenza dell'obbligo di versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese di lite, che si liquidano in complessivi Euro 7.300,00, oltre alle spese di prenotazione a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, articolo 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato dovuto per il ricorso a norma del cit. articolo 13, articolo 1 bis.

Si da atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza