Sentenza del 15/10/2020 n. 22344 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La CTR della Lombardia-Sezione staccata di Brescia ha accolto il gravame interposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli avverso la sentenza della CTP di Bergamo di accoglimento del ricorso di (---) s.p.a. contro il diniego di rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica versata nel periodo dicembre 2009-dicembre 2011, richiesto sul presupposto dell'incompatibilita' dell'imposta con la direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 (articolo 1, par. 2) e negato dall'amministrazione per carenza di legittimazione di (---), intercorrendo il rapporto tributario non tra il consumatore finale dell'energia elettrica (nella specie (---)) e il fisco bensi' tra questo e il fornitore.

2. Ha ritenuto la CTR l'inammissibilita' del ricorso per difetto di legittimazione attiva, intercorrendo il rapporto d'imposta tra l'amministrazione e il fabbricante ovvero il fornitore di energia, come evincibile dal disposto del (T.U.A) Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articoli 2, 52 e 53, e non valendo il diritto di rivalsa ex articolo 56 T.U.A., azionabile soltanto sul piano civilistico, a rendere il consumatore finale dell'energia parte del predetto rapporto; ha pertanto concluso la CTR per il riconoscimento del "diritto al rimborso dell'imposta di cui all'articolo 14 TUA a chi sia parte (del rapporto tributario) e abbia versato gli importi in funzione di quello. (...)" (p. 3 della sentenza).

3. Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione (---) affidato ad un unico motivo, illustrato da memoria, cui ha replicato l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con controricorso. RAGIONI DELLA DECISIONE

4. Con l'unico motivo di ricorso (---) denuncia violazione e falsa applicazione dell'articolo 14 T.U.A., comma 2: posto che il diritto al rimborso dell'accisa indebitamente corrisposta trova - come affermato anche dalla CTR - la propria regolamentazione nella citata norma, questa non conterrebbe riferimenti alla soggettivita' passiva del tributo, sicche' non sarebbe preclusa al consumatore finale l'azione diretta contro il fisco, essendo dunque azionabile il diritto al rimborso sul solo presupposto del pagamento del tributo, senza che abbia rilevanza la qualita' del soggetto istante e il modo (rivalsa o versamento diretto) dell'avvenuto pagamento.

4.1. Il mezzo e' infondato.

4.2. Venendo al fondo della censura, la ricostruzione del dato normativo puo' essere affidata alle ultime pronunce di legittimita' in materia (Sez. U, 31 dicembre 2018, n. 33687; Sez. 5, 1 ottobre 2015, n. 19618; Sez. 5, 12 marzo 2013, n. 9567).

4.3. Secondo il citato T.U., nella versione applicabile ratione temporis, per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione ovvero della loro importazione (articolo 2 T.U.A., comma 1); e' 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'esigibilita' dell'imposta (comma 4).

Sempre secondo il T.U.A., 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" (articolo 53 T.U.A., comma 1, lettera 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" (articolo 16, comma 3); all'articolo 56 T.U.A. si precisa, altresi', che le societa' fornitrici "hanno diritto di rivalsa sui consumatori finali".

Infine, ai sensi dell'articolo 14 T.U.A., "l'accisa e' rimborsata quando risulta indebitamente pagata", ma il rimborso - previsto in via generale dall'articolo 9, par. 2, della direttiva n. 2008/118/CE, che fa riferimento alle modalita' stabilite dai singoli Stati membri - "deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento" e "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 e' richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme" (previsione, quest'ultima, applicabile a far data dal 1 aprile 2010).

4.4. Il diritto al rimborso e' dunque regolato, in via generale, dall'articolo 14 T.U.A., mentre il Decreto Legge 30 settembre 1982, n. 688, articolo 19, comma 1, 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 e' stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti, salvo il caso di errore materiale" - e' applicabile unicamente "quando i tributi riscossi non rilevano per l'ordinamento comunitario" (L. 29 dicembre 1990, n. 428, articolo 29, comma 3).

Per il rimborso dei tributi rilevanti per l'ordinamento comunitario dispone la citata 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".

4.5. Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni emerge che il primo soggetto passivo del rapporto tributario e' il fornitore di energia, tenuto verso il fisco per il pagamento dell'accisa ovvero della relativa addizionale. Egli puo' 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 (Sez. 5, 6 agosto 2014, n. 17627). Per costoro, in

sostanza, l'accisa e' un costo sostenuto prima della cessione del bene, tale da farlo rientrare, ad esempio, nella base imponibile dell'IVA (Sez. 5, 3 ottobre 2018, n. 24015).

Per altro verso, "la configurabilita' della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo esclude la configurabilita' del rapporto di sostituzione d'imposta e, per conseguenza, l'autonoma rilevanza del sostituito, ossia del consumatore finale" (in termini, Sez. 5, n. 9567/2013, cit.).

Tali conclusioni trovano conferma nella giurisprudenza di questa Corte: sia pure con riferimento al gas metano, e' stato, infatti, affermato che "il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge solo tra l'amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente il gas metano ai consumatori e ad esso e' del tutto estraneo l'utente consumatore" (Sez. U, 25 maggio 2009, n. 11987), sicche' "il solo soggetto obbligato verso l'amministrazione finanziaria e' l'ente comunale che immette in consumo il gas e riscuote l'accisa inglobata nel prezzo (e' una peculiarita' che non incide sulla natura del tributo che resta distinto dal prezzo del gas) (...)" (Sez. U, 19 marzo 2009, n. 6589).

4.6. Uno schema del tutto analogo e' seguito per il versamento delle imposte addizionali del Decreto Legge 28 novembre 1988, n. 511, ex articolo 6, comma 3 (nel testo applicabile ratione temporis), secondo cui dette imposte sono dovute, dai soggetti obbligati di cui all'articolo 53 T.U.A. (societa' fornitrici), al momento della fornitura dell'energia elettrica ai consumatori finali e che "le addizionali sono liquidate e riscosse con le stesse modalita' dell'accisa sull'energia elettrica".

In buona sostanza, l'imposta e' dovuta dai soggetti che forniscono direttamente il prodotto ai consumatori, di guisa che soggetto passivo dell'imposta e' il fornitore del prodotto; quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta e' su di lui traslato in virtu' 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.

Come e' stato efficacemente rilevato, "i due rapporti, quello fra fornitore ed amministrazione finanziaria e quello fra fornitore e consumatore, si pongono quindi su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico" (cfr. Sez. 5, n. 9567/2013 cit., ivi ulteriori riferimenti giurisprudenziali).

4.7. E' stato ancora precisato, sia pure con riferimento all'IVA di rivalsa (Sez. 5, 27 settembre 2018, n. 23288), che dal compimento dell'operazione imponibile scaturiscono tre rapporti (cfr. Sez. U, 20 luglio 2017, n. 26437): il primo, tra l'amministrazione finanziaria e il cedente, relativo al pagamento dell'imposta; il secondo, tra il cedente e il cessionario, concernente la rivalsa; il 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 puo' essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa (Sez. 5, 6 luglio 2011, n. 14933; Sez. 5, 26 agosto 2015, n. 17169).

Al riguardo, la Corte di Giustizia ha ripetutamente sottolineato (tra le tante, CGUE, 27 aprile 2017, in 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, purche' i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettivita', 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, in causa C35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, punto 37).

Peraltro, un sistema nel quale, da un lato, il venditore del bene che ha versato erroneamente alle autorita' tributarie l'IVA puo' chiederne il rimborso e, dall'altro, l'acquirente di tale bene puo' esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale venditore, rispetta i principi di neutralita' e di effettivita', consentendo all'acquirente, gravato dell'imposta erroneamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (CGUE, 15 marzo 2007, in causa C-35/05, cit., punti 38-39 e giurisprudenza ivi citata).

4.8. E', dunque, compito degli Stati membri prevedere gli strumenti e le modalita' procedurali necessari per consentire a detto acquirente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettivita'. Sicche' soltanto se il rimborso risulti impossibile o eccessivamente difficile, il principio di effettivita' puo' imporre che l'acquirente del bene in questione sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorita' tributarie (come nel caso di fallimento del venditore: CGUE, 27 aprile 2017, in causa C564/15, cit.; conf. CGUE, 31 maggio 2018, in cause C-660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 66).

Il fruitore dei beni o dei servizi puo' dunque ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata esperendo nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica (si v., in tema di IVA, CGUE, 15 dicembre 2011, in causa C427/10, Banca Popolare Antoniana Veneta, punto 42; in tema di accise, CGUE, 20 ottobre 2011, in causa C-94/10, 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 effettivita'.

4.9. Sotto quest'ultimo profilo, nella memoria ex articolo 378 c.p.c. (---) introduce 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 e' l'applicazione nei rapporti tra privati della direttiva n. 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 della UE; efficacia orizzontale che tuttavia osserva (---) - viene esclusa dalla giurisprudenza unionale (CGUE, 7 agosto 2018, in causa C-122/17, Smith, punti 42-45 e 49).

Pertanto, il consumatore finale non potrebbe 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; 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 nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

4.10. L'argomento non puo' essere condiviso.

Diversamente da quanto sostiene la contribuente, l'impossibilita' o l'eccessiva difficolta' del rimborso, di cui al precedente punto 4.8, non sono di per se' ravvisabili per il fatto che la natura indebita del pagamento dell'imposta discenda dalla contrarieta' di una norma nazionale a una direttiva, ma sono correlate alla situazione del soggetto passivo (nel caso in questione, del fornitore) e non gia' a quella del consumatore finale.

Esse rilevano, nella giurisprudenza unionale, o con riguardo alle modalita' procedurali e ai requisiti previsti dallo Stato membro per la presentazione delle domande di rimborso da parte del suddetto soggetto passivo (si v. CGUE, 21 marzo 2018, in causa C-533/16, Volkswagen AG, relativa a un caso in cui il termine di decadenza previsto per il rimborso era scaduto, sempre per il soggetto passivo, prima della presentazione della relativa domanda) oppure quando l'insolvenza del soggetto passivo renda da parte sua il rimborso impossibile o eccessivamente difficile (si v., in particolare, CGUE, 11 aprile 2019, in causa C-691/17, PORR E'pite'si Kft., punto 42, nonche' CGUE, 27 aprile 2017, in causa C-564/15, cit.).

D'altronde, la stessa Corte di Giustizia ha promosso la fissazione di termini diversi, la' dove ha dichiarato che il principio di effettivita' e' rispettato nel caso di un termine nazionale di prescrizione asseritamente piu' favorevole all'amministrazione finanziaria rispetto al termine di prescrizione in vigore per i privati, purche' il soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta amministrazione (CGUE, 8 settembre 2011, in cause riunite C-89/10 e C-96/10, Q-Beef e Bosschaert, punto 42; CGUE, 15 dicembre 2011, in causa C-427/10, cit., punto 26).

In questo contesto, (---) non ha allegato, ne' tantomeno provato che il proprio fornitore, soggetto passivo legittimato a richiedere il rimborso, non abbia avuto la possibilita' di chiedere il rimborso e nemmeno che non abbia proposto la relativa domanda e, quindi, non ha provato, come suo onere specifico, i presupposti della propria legittimazione straordinaria (cfr. Sez. U, 16 febbraio 2016, n. 2951; Sez. 3, 27 giugno 2018, n. 16904).

E' appena il caso di rilevare che il consumatore si trova in una posizione di vantaggio, poiche' puo' fruire di un termine di prescrizione ordinario per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, piu' ampio di quello di decadenza assegnato al soggetto passivo per il rimborso.

4.11. Alla luce di tali premesse, questa Corte ritiene che, nonostante la formulazione ellittica dell'articolo 14 T.U.A., comma 2, ("l'accisa e' rimborsata quando risulta indebitamente pagata"), non contenente alcuna indicazione specifica dei soggetti legittimati, la disposizione non possa

ritenersi applicabile a tutti coloro che dimostrino di avere indebitamente pagato l'imposta poiche' cio', 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) e, dall'altro, lo stesso articolo 14 T.U.A., comma 2, ratione temporis applicabile, prevede implicitamente la possibilita' per il consumatore di far valere l'illegittima traslazione del tributo nei confronti del fornitore.

La disposizione prevede infatti che, una volta esercitata vittoriosamente da parte del consumatore finale l'azione di rimborso nei confronti del fornitore, e' quest'ultimo ad avere novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza per far valere il diritto al rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, attribuendosi, 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.

Ne' puo' 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., 9 luglio 2002, n. 332), di evitare un ingiustificato arricchimento in favore del fornitore (Sez. 5, 1 ottobre 2015, n. 19618; Sez. 5, 16 maggio 2007, n. 11224; Sez. 5, 24 maggio 2005, n. 10939); tanto che l'articolo 14 T.U.A., comma 2, 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.

Tale orientamento non e' nemmeno in contrastato con le pronunce che hanno affermato 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 (Sez. U, n. 33687/2018 cit.; Sez. U., n. 6589/2009 cit.).

4.12. Puo' quindi affermarsi, con specifico riferimento alla materia delle accise e delle addizionali, che: 1) obbligato al pagamento delle accise nei confronti dell'amministrazione doganale e' unicamente il fornitore; 2) il fornitore puo' addebitare integralmente le accise pagate al consumatore finale; 3) i rapporti tra fornitore e amministrazione doganale e tra 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 puo' 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 puo' 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).

5. Vanno, dunque, enunciati i seguenti principi di diritto:

"le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 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 Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 14 e della L. n. 428 del 1990, articolo 29, comma 2, e' il fornitore";

"il consumatore finale dell'energia elettrica, a cui sono state addebitate le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui al Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, comma 3, (nel testo applicabile ratione temporis) da parte del fornitore, puo' agire nei confronti di quest'ultimo con l'ordinaria azione di ripetizione di indebito e, solo nel caso in cui tale azione si riveli impossibile o eccessivamente difficile con riferimento alla situazione in cui si trova il fornitore, puo' eccezionalmente chiedere il rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettivita' e previa allegazione e dimostrazione delle circostanze di fatto che giustificano tale legittimazione straordinaria".

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. La novita' e complessita' della questione giustifica l'integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio. Doppio contributo unificato a carico della ricorrente, sussistendone i presupposti di legge.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza