Sentenza del 07/09/2023 n. 26079 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Viterbo, con la sentenza n. 164/2/18, depositata il 9 maggio 2018, aveva rigettato il ricorso proposto dalla società Enel Produzione Spa avverso il provvedimento con il quale l'Agenzia delle dogane aveva comunicato l'esistenza di un credito pari ad Euro 127,58, maturato alla data del (Omissis), di importo inferiore rispetto al maggior credito indicato dalla ricorrente nella dichiarazione dei redditi presentata in data (Omissis), ammontante ad Euro 55.610,72.

2. La Commissione tributaria regionale, adita dalla società contribuente, ha rigettato il ricorso, sulla base delle seguenti considerazioni:

-) la controversia verteva sul pagamento della tassa sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto, introdotta dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449 (c.d. Ecotassa) e, in particolare, sulla applicabilità a tale imposta della disciplina contenuta nel Testo Unico delle accise;

-) la Corte di Cassazione, al riguardo, con diverse pronunce succedutesi a far data dagli anni 2008 e 2009, aveva definitivamente chiarito come la qualificazione della tassa in questione come diritto di accisa dovesse desumersi dalla struttura stessa del tributo, che veniva applicato, in relazione a particolari emissioni inquinanti derivanti dalle sostanze impiegate nei grandi impianti di combustione, essendo la sua natura accessoria a quel consumo, oggetto in via principale dell'accisa e dovendosi, quindi, prescindere dal fatto che l'Ecotassa non fosse stata espressamente denominata come accisa dalla legge che ne aveva disposto l'introduzione;

-) nel caso in esame, peraltro, risultava pacifico che la tassa in questione era stata applicata nei confronti della società contribuente in relazione alla attività dalla stessa svolta presso la centrale termoelettrica "(Omissis)", situata nel comune di (Omissis), ove veniva generata energia elettrica mediante l'utilizzazione di fonti convenzionali, in particolare utilizzando l'energia termica dalla combustione di prodotti di origine fossile (carbone, olio combustibile e metano);

-) alla qualificazione della Ecotassa quale diritto di accisa, conseguiva l'applicazione alla stessa della disciplina di cui al Testo Unico delle accise, in particolare dell'art. 14, comma 2, il quale prevedeva un termine decadenziale biennale entro il quale poter far valere il diritto al rimborso delle maggiori somme indebitamente pagate dalla contribuente in relazione alla tassa in questione;

-) la giurisprudenza di legittimità aveva, peraltro, precisato che il termine decadenziale biennale previsto dell'art. 14, comma 2, costituiva una regola generale, prescindendo dalle cause per le

quali il pagamento era dovuto, senza che si potesse, quindi, distinguere tra i casi di pagamento totalmente indebito per l'assenza dei presupposti di legge e quelli, invece, di pagamento di maggiori somme acquisite debitamente per i meccanismi automatici rateali di applicazione dell'imposta, in quanto il termine "indebito" utilizzato dalla disposizione in esame, nella sua accezione linguistica e giuridica, non consentiva di distinguere tra cause per le quali il pagamento non era dovuto, perchè il suo carattere indebito era considerato rilevante in sè, nella sua oggettività;

-) la disposizione di cui dell'art. 14, comma 3 del TUA, era stata introdotta nel Testo Unico delle accise dall' art. 4 ter del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 , con conseguente applicabilità della stessa a decorre dal successivo 24 ottobre 2016, data della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, mentre i fatti di causa erano anteriori a tale data, con la conseguenza che per il principio di irretroattività delle norme in materia di diritto tributario, nel caso in esame non poteva trovare applicazione la disposizione in questione;

-) non sussisteva il lamentato difetto di motivazione, in quanto nell'atto di diniego del rimborso erano stati richiamati espressamente gli atti presupposti, costituiti dai verbali di verifica compiuti dalla stessa Agenzia nelle date del (Omissis) e del (Omissis), atti che erano già stati precedentemente consegnati e notificati dai verificatori al contribuente e che risultavano rispettati i principi dettati dalla Corte di Cassazione a tutela del pieno esercizio del diritto di difesa della controparte, ricorrendo un tipico caso di "economia di scrittura", a più riprese riconosciuto dal Giudice di legittimità come idoneo a soddisfare l'obbligo di motivazione, a condizione che l'atto impugnato indicasse gli estremi identificativi del documento o dei documenti in esso richiamato/i e analogo orientamento era stato espresso dal Consiglio di Stato, con riferimento della L. n. 241 del 1990 , art. 3 , essendosi precisato che la motivazione per relationem era da considerarsi legittima a condizione che fossero indicati e resi disponibili gli atti cui si faceva rinvio; parametri pienamente rispettati nel caso in esame, trattandosi di atti in relazione ai quali il diretto interessato aveva avuto già piena visione e contezza;

-) non era stato violato nemmeno il principio del contraddittorio, in quanto si trattava di un provvedimento che, per quanto incidente negativamente sulla sfera patrimoniale del contribuente, era stato frutto del normale esercizio del potere di correzione e rettifica da parte dell'Amministrazione competente riguardo all'importo indicato, quale somma pretesa a credito, in sede di dichiarazione dei redditi, con precisazione dei presupposti fattuali e delle norme di riferimento sulla cui base si era ritenuto che il contribuente fosse decaduto dalla possibilità di far valere il proprio diritto al rimborso delle maggiori somme corrisposte in relazione all'Ecotassa versata in precedenza.

3. La società Enel Produzione Spa ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a quattro motivi.

4. L'Agenzia delle Dogane resiste con controricorso.

5. La società Enel Produzione Spa ha depositato memoria.

6. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si lamenta la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1995 , art. 14 , comma 2, della L. n. 449 del 1997 , art. 17 , commi 29 - 33, nonchè del D.P.R. n. 416 del 2001 , art. 4 , commi 1 e 2, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La Commissione tributaria regionale aveva errato a far discendere dalla natura di accisa dell'Ecotassa l'applicabilità tout court del D.Lgs. n. 504 del 1995 , art. 14 , comma 2, con la totale pretermissione delle speciali disposizioni contenute nella L. n. 449 del 1997 , art. 17 , commi 29 - 33 (con cui era stato istituito il tributo in parola), e del D.P.R. n. 416 del 2001 , art. 4 , commi 1 e 2, recante il regolamento attuativo del citato articolo. Ed invero, per effetto delle speciali disposizioni citate, si determinava tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria una sorta di rapporto di conto corrente con il quale, attraverso il pagamento degli acconti trimestrali, era possibile effettuare compensazioni con il credito disponibile per il contribuente, in possesso dell'Erario, non dovendosene necessariamente chiedere il rimborso entro il termine biennale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 14 , comma 2. Nel quadro giuridico così delineato emergeva l'illegittimità della sentenza impugnata, che aveva fatto malgoverno del D.Lgs. n. 504 del 1995 , art. 14 , altresì non applicando le pertinenti disposizioni della L. n. 449 del 1997 , art. 17 , comma 31, in quanto la società contribuente aveva sempre riportato il credito maturato nelle dichiarazioni di consumo degli anni successivi, al fine di utilizzarlo per il pagamento delle rate di acconto ovvero per il conguaglio (come riscontrato dalle dichiarazioni di consumo per gli anni dal 2009 al 2015, in allegato al ricorso di primo grado e trascritte alle pagine 23-35 del ricorso per cassazione).

2. Con il secondo motivo si lamenta la nullità della sentenza ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 1 , comma 2, e art. 36 , nonchè dell' art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La sentenza impugnata era nulla per assenza di motivazione in ordine alla valutazione delle argomentazioni poste a base dell'atto impugnato in primo grado. La società contribuente aveva censurato la sentenza di primo grado per omessa pronuncia sul primo motivo del ricorso introduttivo (oggetto di formale riproposizione), con cui aveva lamentato la carenza di motivazione degli atti impugnati e la violazione degli artt. 7 e 10 dello Statuto del Contribuente , in quanto l'Ufficio aveva rideterminato in modo del tutto incomprensibile il credito spettante alla Società da utilizzare per il pagamento della tassa nell'anno 2016 ed incamerando il differenziale, agendo altresì in contrasto con i comportamenti pregressi, giacchè non aveva sollevato obiezione alcuna al pagamento - tra il 2009 ed il 2014 - delle rate di acconto mediante il credito formatosi nel corso delle annualità precedenti. In particolare, la società ricorrente, dopo aver rilevato che la decisione di primo grado era viziata perchè "deve motivare su tutti i motivi proposti nel rispetto dell' art. 112 c.p.c.", laddove il Collegio aveva trascurato, in primo luogo, il pur lamentato difetto di motivazione, aveva riproposto la censura, testualmente affermando che "invero, dall'esame dell'atto di diniego impugnato, si evince immediatamente che esso non contiene gli elementi minimi necessari e sufficienti per individuare esattamente la pretesa azionata dall'Ufficio e che quindi non possedeva i requisiti previsti dalla legge". Le statuizioni contenute sul punto nella sentenza impugnata nulla avevano a che fare con il contenuto del motivo riproposto dalla società

contribuente e volto a far valere, l'assenza di una concreta e comprensibile spiegazione, negli atti impugnati, delle ragioni in fatto ed in diritto del discarico del credito maturato.

3. Con il terzo motivo, formulato in via subordinata al mancato accoglimento del secondo motivo, si lamenta la violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 7 , comma 1, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La Commissione tributaria regionale aveva fatto discendere la sufficienza della motivazione dalla mera allegazione, al provvedimento impugnato, dei verbali dell'Ufficio, in tal modo ponendosi in contrasto con le regole in tema di motivazione degli atti tributari e con i principi affermati nel tempo dalla Corte Suprema, in quanto gli atti impugnati (il cui contenuto è stato trascritto alle pagine da 6 a 10 del ricorso per cassazione), recavano unicamente delle tabelle, cui seguiva la conclusione per cui il credito di volta in volta maturato era da considerarsi inesigibile.

4. Con il quarto motivo si lamenta la violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 10 , comma 1, e art. 12 , comma 7, nonchè della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia di diritto al contraddittorio preventivo, il tutto in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La sentenza impugnata era errata anche nella parte in cui aveva affermato che non vi era stata alcuna violazione del contraddittorio endoprocedimentale, in quanto il diritto del contribuente a far valere le proprie ragioni nei confronti dell'Amministrazione prima che questa adottasse un provvedimento dal contenuto lesivo costituiva un principio ormai pacifico sia a livello unionale, che nazionale.

4.1 L'esame delle censure porta all'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento dei restanti motivi.

4.2 La questione oggetto del primo motivo di ricorso investe il rapporto tra l'art. 14, comma 2, TUA, e il peculiare meccanismo di versamento delle tasse sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di zinco, caratterizzato dal pagamento di acconti in base al consumo dell'anno precedente, con compensazione delle eccedenze nei ratei successivi, avuto riguardo, in particolare, al caso in cui l'eccedenza del credito risultante in dichiarazione persista nel corso del tempo e sia riportata, di anno in anno, fino alla conclusione del rapporto.

4.3 Sulla premessa, oramai consolidata, della qualificazione dell'ecotassa come diritto di accisa, in quanto si tratta di tassa che si applica in relazione ad emissioni particolari di sostanze derivanti dal consumo di combustibili nei grandi impianti, per le quali il diritto di accisa viene calcolato per numero di unità (cfr. Cass., 21 dicembre 2009, nn. 26860 e 26861; Cass., 5 settembre 2019, nn. 22224 e 22225, richiamate anche dalla società ricorrente), la fattispecie, invero, è stata già oggetto di disamina di questa Corte, che ha definito l'ambito applicativo dell'art. 14 TUA rispetto al modello impositivo disciplinato dall'art. 56 TUA e per quello previsto ex art. 26 TUA che presenta identica struttura e che hanno dato risalto al particolare meccanismo di pagamento dell'accisa in relazione al termine previsto dall'art. 14 TUA affermando che "In tema di accise sull'energia elettrica, il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale - costituendo una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto - non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza del D.Lgs. n. 504 del 1995 , ex art. 14, comma 2, (TUA) per il

rimborso dell'eventuale credito di imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo" (Cass., 1 febbraio 2019, n. 3051 ; Cass., 18 giugno 2019, n. 16264) 4.4 Questa Corte, con specifico riferimento allo schema previsto dal legislatore per il versamento dell'accise per i prodotti energetici, sostanzialmente similare per il gas naturale (art. 26) e per l'energia elettrica (art. 56), ha affermato che anche tale modello è informato al meccanismo del pagamento frazionato degli importi dovuti (mese per mese ovvero secondo le specifiche rateizzazioni prescritte dall'Amministrazione in relazione ai dati tecnici e 8 contabili) che "sono calcolate (le rate) sulla base dei consumi dell'anno precedente"; la L. n. 449 del 1997 , art. 17 , comma 31, dispone, infatti, che "La tassa viene versata, a titolo di acconto, in rate trimestrali sulla base delle emissioni dell'anno precedente; il versamento a conguaglio si effettua alla fine del primo trimestre dell'anno successivo unitamente alla prima rata di acconto"; tale meccanismo, poi, trova il suo naturale correttivo nella previsione dell'eventuale conguaglio nella fase di successiva dichiarazione di consumo; con questa si consolida la situazione dell'intera annualità ed emerge se, dal complesso dei precedenti pagamenti, vi sia un debito o un credito; la sorte di questo credito, peraltro, è oggetto di specifica considerazione dall'art. 17, comma 31, che, in caso di eccedenza prevede che "Le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dal versamento della prima rata di acconto".; analogamente dispone del D.P.R. n. 416 del 2001 , art. 4 , comma 2, secondo il quale "Le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dal versamento della prima rata di acconto e, ove necessario, dalle rate successive, ovvero sono restituite mediante rimborso" (Cass., 5 settembre 2019, nn. 22224 e 22225).

4.5 Dunque, il meccanismo previsto è il seguente: l'imposta è versata in acconti trimestrali parametrati in base al consumo dell'anno precedente; con la dichiarazione annuale viene determinato, a consuntivo, il consumo effettivo dell'intera annualità e si procede a conguaglio tra quanto versato e quanto effettivamente dovuto; in caso di pagamenti in misura inferiore, occorre procedere al pagamento della maggiore somma, mentre nell'ipotesi di pagamenti in misura superiore, sorge un credito; questo credito può essere detratto dal versamento (o dai versamenti) successivi, ovvero può essere chiesto, anche in via alternativa atteso il disposto di cui al D.P.R. n. 416 del 2001 , art. 4 , comma 2, a rimborso (Cass., 5 settembre 2019, nn. 22224 e 22225, citate, in motivazione).

4.6 Più di recente, questa Corte, con specifico riferimento alla disciplina delle accise, nel confermare il meccanismo previsto dal legislatore per il versamento delle accise, ha precisato che il credito risultante dalla dichiarazione annuale di consumo indica solo che gli acconti versati sono stati maggiori a quanto effettivamente consumato e non integra una autonoma obbligazione rispetto a quella originaria, sicchè si può dubitare che possa essere qualificato come indebito in senso stretto ed è, per contro, riconducibile alla struttura dell'eccedenza o rimborso "da dichiarazione". Infatti, anche in questo caso, pur lasciando emergere la liquidazione compiuta in dichiarazione una minore entità del debito verso il fisco rispetto a quanto assolto mensilmente in via provvisoria, resta il fatto che i versamenti erano dovuti e restano tali, se isolatamente considerati: nasce dunque in via fisiologica, e non per patologie (Cass., 28 giugno 2020, n. 11813, in motivazione).

4.7 La Corte ha, poi, precisato, che il descritto meccanismo trova il suo limite nella circostanza che i versamenti in acconto per l'anno (o gli anni) successivo non siano tali da esaurire l'intero

importo, sicchè, al momento della presentazione della successiva dichiarazione annuale di consumo, il credito è ancora esistente o, addirittura, è aumentato (ad esempio per l'eccessività degli acconti rispetto al consumo effettivo via via decrescente). In questa peculiare ipotesi, alla chiusura annuale del periodo (anzi, di ciascun periodo) si determina un nuovo saldo creditorio o debitorio che va a costituire un nuovo credito o debito rispetto a quelli precedentemente maturati, che si protrae o fino all'esaurimento del credito ovvero fino alla definizione del rapporto tributario, ossia fino alla presentazione dell'ultima dichiarazione di consumo. E' questa evenienza che identifica il momento di definitiva cristallizzazione dei rapporti di debito/credito e di attribuzione del carattere di indebito (oggettivo) al credito sorto per effetto dei maggiori pregressi pagamenti, sicchè è da questa che decorre il termine biennale per la presentazione dell'istanza di rimborso. Anteriormente a tale data, la richiesta di rimborso non appare, invece, nè possibile, nè utilmente proponibile: il meccanismo di assolvimento dell'accisa prevede esplicitamente (art. 26, comma 13, TUA) che "Le somme eventualmente versate in eccedenza all'imposta dovuta sono detratte dai successivi versamenti di acconto", con riferimento al solo meccanismo di "compensazione od accredito interno" e non anche al rimborso (Cass., 3 marzo 2020, n. 5808 ; Cass., 28 giugno 2020, n. 11813, in motivazione).

4.8 In conclusione, dunque, è stato condivisibilmente statuito che in tema di accise ex art. 26 (nonchè art. 56) TUA, nel corso del rapporto il credito maturato per eccedenza dei versamenti non incorre in alcuna decadenza ove regolarmente riportato nelle successive dichiarazionie che è preclusa, fino alla chiusura del rapporto medesimo, la possibilità di ottenere il rimborso del credito stesso, sicchè non può essere accolta la richiesta anticipata di rimborso; una volta che il rapporto sia definito il credito maturato per eccedenza dei versamenti compiuti nel corso del rapporto integra un indebito oggettivo, rispetto al quale la parte può chiedere il rimborso (o il trasferimento contabile del credito) con istanza che deve essere presentata entro il termine biennale di decadenza decorrente dall'ultima (e definitiva) dichiarazione di consumo; si tratta di un principio applicabile anche al caso in esame stante il tenore letterale dell'art. 17, comma 31, che dispone che, in caso di eccedenza che "Le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dal versamento della prima rata di acconto" e del D.P.R. n. 416 del 2001 , art. 4 , comma 2, secondo il quale "Le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dal versamento della prima rata di acconto e, ove necessario, dalle rate successive, ovvero sono restituite mediante rimborso".

4.9 Ciò posto, la vicenda in esame, rientra nell'alveo dei principi sopra esposti, poichè la società ricorrente, con nota prot.(Omissis) (trascritta, nel rispetto del principio dell'autosufficienza, alle pagine 3-5 del ricorso per cassazione), aveva presentato la dichiarazione relativa alle emissioni dell'anno 2015, evidenziando un credito residuo, alla data del (Omissis), pari a Euro 55.610,72, con il quale la società intendeva pagare il saldo a debito per l'anno 2015 (pari ad Euro 323,92) e la rata in acconto per ciascun trimestre dell'anno 2016 (pari ad Euro 133,00), salvo conguaglio in base alle maggiori emissioni derivandone il rigetto del ricorso; in particolare, la società ha provveduto a riportare il credito maturato nelle dichiarazioni di consumo per gli anni dal 2009 al 2015 negli anni successivi al fine di utilizzarlo per il pagamento delle rate di acconto ovvero per il conguaglio, fino alla dichiarazione di consumo relativa all'anno 2015 (cfr. pagine 22 - 35 del ricorso per cassazione, dove sono trascritte, in ossequio al principio dell'autosufficienza, le note prot. 200 del 26 febbraio 2010; prot. 8674 del 23 febbraio 2011; prot. 1853 del 17 febbraio 2012;

prot. 8420 del 21 febbraio 2013; prot. 7944 del 22 febbraio 2014 e prot. 6540 del 16 febbraio 2015), sicchè il termine biennale di decadenza non poteva dirsi decorso e, per quanto diffusamente rilevato sopra, neppure iniziato, diversamente da quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale; deve essere escluso, pertanto, che la mera indicazione del credito nella dichiarazione annuale di consumo integri, di per sè, (anche) una istanza di rimborso. Infatti, la possibilità - considerata dalla norma come modalità ordinaria di soddisfacimento del credito - di operare la detrazione delle eccedenze dalle rate successive osta a ritenere una tale indicazione come mirata (anche) a chiedere il rimborso e che l'istanza con cui si chiede il rimborso (che ha carattere residuale ed eventuale) e quella intesa ad ottenere il trasferimento contabile del credito nel corso del rapporto (diretta a soddisfare le medesime esigenze del meccanismo di detrazione) non sono tra loro mutualmente rilevanti ma rispondono a criteri e presupposti di fatto separati ed autonomi, per cui l'una non implica l'altra, nè viceversa (Cass., 28 giugno 2020, n. 11813, in motivazione).

5. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, in applicazione del seguente principio di diritto: "In tema di tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto, il saldo creditorio che matura al momento della presentazione della dichiarazione annuale - costituendo una modalità di pagamento dell'imposta, in quanto detratto ex lege dai successivi versamenti di acconto - non è reclamabile prima della chiusura del rapporto tributario, con conseguente decorrenza del termine biennale di decadenza del D.Lgs. n. 504 del 1995 , ex art. 14, comma 2 (TUA) per il rimborso dell'eventuale credito di imposta dal momento della presentazione dell'ultima dichiarazione annuale di consumo".

6. La sentenza impugnata va, dunque, cassata, in relazione al motivo accolto; in questa sede, peraltro, la vertenza può essere decisa anche nel merito, e, non essendo necessari altri accertamenti in fatto, va accolto il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

6.1 Le spese processuali dei giudizi di merito e del giudizio di legittimità, attesa la parziale novità della questione trattata e il consolidarsi della giurisprudenza successivamente alla sentenza impugnata, vanno interamente compensate.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

Compensa interamente tra le parti le spese dei giudizi di merito e del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza