

Sentenza del 01/08/2024 n. 21749 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Twt Spa proponeva ricorso avverso il diniego di rimborso della addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica versata nell'anno 2011.

Il rimborso era stato chiesto, in quanto la società contribuente riteneva che l'imposta fosse stata indebitamente versata, sulla base della direttiva del Consiglio dell'UE n. 2008/118/CE del 16.12.2008, in forza della quale andava disapplicato il diritto interno in materia di addizionali all'accisa, essendo la Twt un consumatore finale dell'energia fornita da una società terza.

La CTP di Milano rigettava il ricorso per tardiva presentazione dell'istanza.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia accoglieva l'appello proposto dalla società contribuente, osservando, per quanto qui rileva, che:

- era pacifico che, in ragione della immediata applicabilità della direttiva 2008/118/CE del 16.12.2008, sin dalla sua entrata in vigore, l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia non era dovuta per gli anni 2010 e 2011, sicchè il suo pagamento, pur se avvenuto in forza di una normativa nazionale all'epoca vigente, concretizzava un indebito oggettivo, come era stato riconosciuto anche dalla giurisprudenza di legittimità;
- altrettanto incontestato era che la contribuente aveva stipulato un contratto per la fornitura di energia elettrica e aveva pagato al fornitore l'addebito mensile anche dell'addizionale all'accisa per il 2011;
- trattandosi di imposte che non dovevano essere versate, l'indebito oggettivo era soggetto ad azione civilistica di ripetizione ex art. 2033 cod. civ.;
- il consumatore può chiedere il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria, se dimostra l'eccessiva onerosità di agire in ripetizione verso il fornitore, nel rispetto del principio unionale della effettività della tutela;
- in tal caso il diritto ad ottenere la restituzione di un indebito oggettivo è soggetto al termine di prescrizione decennale, che nella specie era stato rispettato, perché il termine di decadenza biennale vale solo se il rimborso viene chiesto dal fornitore;
- non era condivisibile la tesi dell'Ufficio, secondo la quale il consumatore finale non agiva in proprio, ma si sostituiva al fornitore, avendo acquisito la facoltà di esercitare direttamente nei

confronti dell'Amministrazione un'azione tributaria di rimborso ai sensi dell'art. 14, comma 2, del TUA, sottoposta al termine di decadenza fissato dalla legge e già spirato al momento in cui la contribuente si era attivata;

- il consumatore, che aveva diritto ad ottenere la restituzione di quanto indebitamente pagato al fornitore, aveva presentato l'istanza (prima del decorso del termine decennale di prescrizione) indirizzandola, in via eccezionale, all'Amministrazione finanziaria, in quanto la società fornitrice, che aveva emesso le fatture per il 2011, era stata posta in concordato preventivo sin dal 2014 e ciò rendeva quantomeno molto difficile l'azione di recupero nei suoi confronti;

- se il consumatore finale ha il diritto di agire per il rimborso nei confronti del proprio fornitore entro il termine di prescrizione decennale (decorrente dall'abrogazione della norma impositrice dell'addizionale provinciale), può rivolgersi anche all'Amministrazione finanziaria entro lo stesso termine, quando è impossibile o eccessivamente difficile agire nei confronti del fornitore, avendo in tal caso una legittimazione eccezionale / straordinaria ad agire nei confronti dell'Ufficio con l'azione di ripetizione di indebito (soggetta a prescrizione decennale) e non in surroga del suo fornitore con l'azione di rimborso (soggetta al termine di decadenza biennale);

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione l'ADM, affidato a tre motivi.

La società Twt resisteva con controricorso, illustrato con memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, l'ADM deduce la violazione e falsa applicazione degli art. 81 cod. proc. civ., 160, 168 e 184 L.F., 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto che la società contribuente fosse titolare di una legittimazione straordinaria di derivazione unionale, senza indicare il riferimento normativo che attribuiva tale diritto al consumatore, e per avere ravvisto l'eccessiva onerosità del rimborso in capo a quest'ultimo nella sola sussistenza della procedura concorsuale a cui era sottoposto il fornitore Exergia, senza rilevare che mancava la prova cumulativa di tre circostanze imprescindibili:

la tempestiva istanza di restituzione presentata dalla Twt al fornitore Exergia (essendo stata tale istanza presentata solo nel 2020, dopo il decreto di omologa del concordato preventivo, intervenuto nel 2014); il rifiuto del fornitore a corrispondere il rimborso;

la partecipazione della Twt al concordato preventivo di Exergia, finalizzata a concorrere con gli altri creditori al riparto dell'attivo societario; sostiene che solo a fronte di una sentenza di chiusura della procedura concorsuale, dichiarativa dell'incapienza del patrimonio della società fornitrice e/o dell'impossibilità a soddisfare i creditori, la Twt avrebbe potuto avanzare la circostanza dell'eccessiva onerosità e che, nella specie, il diritto alla restituzione dell'indebito era stato reso "oltremodo gravoso" anche per causa imputabile alla stessa contribuente che aveva agito solo nel 2020, nonostante l'omologa del concordato fosse intervenuta già nel 2014;

2. Con il secondo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 2, del TUA, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), per non avere la CTR considerato che l'istanza di rimborso, presentata dal consumatore finale di energia elettrica direttamente all'ADM, è

comunque soggetta al termine biennale di decadenza, previsto per il fornitore, non potendosi qualificare quale istanza di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 cod. civ., in quanto il consumatore si sostituisce al fornitore, suo debitore, nell'esercizio dell'azione di rimborso dell'imposta.

3. Con il terzo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione della direttiva n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR considerato che la società Twt non ha alcun diritto ad ottenere il rimborso delle somme versate prima del 1 gennaio 2012, a titolo di addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, in quanto, costituendo detta imposta un mero inasprimento dell'accisa armonizzata, quale componente della predetta imposta, non si pone in contrasto con la normativa europea.

4. Per ragioni di priorità logica va esaminato prima il terzo motivo che è infondato.

4.1 A prescindere dai profili di inammissibilità della censura, che non indica quali disposizioni normative nazionali sarebbero state mal interpretate dal giudice di appello, risulta pacifica l'incompatibilità delle imposte addizionali all'accisa sull'energia elettrica (già disciplinate dall' art. 6 del D.L. n. 511 del 1988 , conv. con L. n. 20 del 1989 , nonché dagli artt. 52 , 56 e 60 del D.Lgs. n. 504 del 1995 , come modificati dal D.Lgs. n. 26 del 2007) con l'art. 1, par. 2, della direttiva n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, per il periodo dall'entrata in vigore di quest'ultima (15 gennaio 2009) fino all'abrogazione delle imposte addizionali all'accisa, trattandosi di imposte prive di una finalità specifica diversa da quella generica, connessa a mere esigenze di bilancio (ex plurimis, Cass. n. 27101 del 23/10/2019 ; n. 15198 del 4/06/2019 ; Corte di Giustizia UE, 25 luglio 2018, C-103/17, La Messer France Sas, punti 35 ss.).

4.2 Altrettanto incontestabile è l'autonomia delle addizionali rispetto all'accisa (Cass. n. 16142 del 28/07/2020), posto che è la stessa direttiva n. 2008/118/CE a chiarire che le prime sono imposte diverse rispetto alla seconda, non potendosi ritenere le addizionali una mera componente dell'accisa.

5. Il primo motivo è pure infondato.

5.1 Occorre premettere che, secondo il diritto dell'Unione, gli Stati membri sono tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte e i tributi percepiti indebitamente, posto che il diritto di ottenere il rimborso di tali tributi è la conseguenza e il complemento dei diritti conferiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione che vietano tali tributi (CGUE, 11 aprile 2024, Gabel Industria Tessile più 1, C-316/22, punto 29; CGUE, 20 ottobre 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, punto 20).

5.2 In assenza di una disciplina armonizzata in tema di rimborso di imposte, tuttavia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le precise modalità procedurali secondo le quali debba essere esercitato il diritto di ottenere il rimborso dell'onere economico sopportato dal consumatore finale (CGUE, C-316/22, cit., punto 33; CGUE, 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, punto 37), purchè ciò avvenga nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (sentenze del 17 giugno 2004, Recheio -Cash E Carry, C-30/02, punto 17, e del 6 ottobre 2005, MyTravel, C-291/03, punto 17).

5.3 Con riferimento alla questione del diritto del consumatore finale al rimborso delle addizionali versate al fornitore dell'energia elettrica, è stato affermato che nei casi di impossibilità o di eccessiva difficoltà per il consumatore finale di ottenere detto rimborso dal fornitore (nel caso, ad esempio, in cui quest'ultimo si trovi in stato di insolvenza), il principio di effettività esige che il consumatore finale sia in grado di rivolgere la propria domanda di rimborso direttamente nei confronti dello Stato membro interessato (CGUE, C-35/05, cit., punto 41; CGUE, 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, punto 53).

5.4 Sulla base dei suindicati principi, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che le imposte addizionali sul consumo di energia elettrica di cui all' art. 6 del D.L. n. 511 del 1988 (nel testo vigente *ratione temporis*), alla medesima stregua delle accise, sono dovute, al momento della fornitura dell'energia elettrica al consumatore finale, dal fornitore il quale, pertanto, in caso di pagamento indebito, è, in termini generali, l'unico soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, mentre il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le suddette imposte, può esercitare nei confronti di quest'ultimo l'ordinaria azione di ripetizione dell'indebito;

soltanto nel caso in cui il consumatore dimostri l'impossibilità o l'eccessiva difficoltà di tale azione (da riferire alla situazione in cui si trova il fornitore), può in via di eccezione chiedere direttamente il rimborso all'Amministrazione finanziaria, nel rispetto del principio unionale di effettività della tutela (*ex multis*, Cass. n. 29980 del 19/11/2019 ; Cass. n. 27099 del 23/10/2019 ; Cass. n. 20018 del 24/07/2019 ; Cass. n. 14200 del 24/05/2019).

5.5 Nella specie, la CTR ha correttamente rilevato che la Twt aveva dimostrato di avere chiesto la restituzione delle addizionali provinciali indebitamente pagate al proprio fornitore, soggetto passivo legittimato a richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria, e che l'azione nei confronti dello stesso si presentava "quantomeno molto difficile", in quanto la società fornitrice era stata posta in concordato preventivo, conclusosi con il decreto di omologa nel 2014, sicchè sussistevano i presupposti della legittimazione straordinaria del consumatore finale.

5.6 Sul punto, peraltro, occorre richiamare anche il recente arresto della Corte di Giustizia (CGUE, 11 aprile 2024 Gabel Industria Tessile, C-316/22), che impone una rilettura del perimetro di esplicazione della legittimazione straordinaria del consumatore finale nei confronti di ADM in tema di rimborso di addizionali provinciali di cui all' art. 6 , comma 2, D.L. n. 511/1988 , applicate in contrasto con la direttiva 2008/118/CE.

5.7 Con la suddetta decisione è stato in primo luogo confermato il principio, ormai consolidato nella giurisprudenza unionale, secondo cui non può aversi nei rapporti tra privati efficacia "orizzontale" o diretta di una direttiva non attuata (CGUE, C-316/22, punto 27; CGUE, 22 dicembre 2022, Sambre E Biesme e Commune de Farciennes, C-383/21 e C-384/21, punto 36, CGUE; 22 novembre 2017, Cussens, C-251/16, punto 26;

CGUE, 12 dicembre 2013, Portgàs, C-425/12, punti 18 e 22).

5.8 Sulla base di tale assunto - l'insussistenza di una efficacia diretta tra privati derivante da una direttiva non attuata - la Corte di Giustizia ha poi affermato che "in una situazione come quella di

cui ai procedimenti principali, i consumatori finali si trovano giuridicamente impossibilitati a far valere nei confronti dei fornitori di elettricità l'incompatibilità dell'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità con le disposizioni della direttiva 2008/118 e, di conseguenza, a ottenere il rimborso dell'onere economico supplementare generato da tale imposta che essi hanno dovuto sopportare a causa della scorretta trasposizione di tale direttiva da parte della Repubblica italiana" (CGUE, C-316/22 cit., punto 36).

5.9 Ha, quindi, precisato che tale normativa "viola il principio di effettività, in quanto non permette ad un consumatore finale di chiedere direttamente allo Stato membro il rimborso dell'onere economico supplementare che egli ha sopportato a causa della ripercussione, operata da un fornitore sulla base di una facoltà riconosciutagli dalla normativa nazionale, di un'imposta che detto fornitore ha lui stesso indebitamente versato al suddetto Stato membro" (CGUE, C-316/22 cit., punto 37).

5.10 L'impossibilità per il consumatore finale di invocare nei confronti del fornitore di energia elettrica l'efficacia orizzontale della direttiva tardivamente attuata dallo Stato italiano si colloca, dunque, nell'ambito delle condizioni dell'esercizio dell'azione straordinaria del consumatore finale nei confronti di ADM, in una fase logicamente anteriore e pregiudiziale rispetto alla condizione soggettiva del fornitore che non riuscirebbe a rimborsare l'addizionale indebitamente ripercossa sul consumatore a titolo di rivalsa.

5.11 Se l'azione nei confronti del fornitore non è neppure astrattamente esperibile, perché manca il presupposto giuridico per esercitarla (nei termini indicati dalla Corte di Giustizia), il consumatore finale non ha necessità di dimostrare, in concreto, l'eccessiva difficoltà di ottenere dal fornitore (a causa della situazione soggettiva in cui versa quest'ultimo) il rimborso dell'imposta indebitamente versata per potere poi esperire l'azione straordinaria direttamente nei confronti dell'ADM; l'azione di rimborso nei confronti del fornitore è in questo caso ipso iure preclusa ("i consumatori finali si trovano giuridicamente impossibilitati a far valere nei confronti dei fornitori di elettricità l'incompatibilità dell'imposta addizionale all'accisa sull'elettricità" (CGUE, C-316/22 cit., punto 36).

5.12 La ricaduta di questo principio sui presupposti dell'azione di rimborso delle addizionali provinciali è ancora più ampia rispetto al tradizionale orientamento che riconosce la legittimazione straordinaria nei soli casi in cui venga in esame la situazione soggettiva del fornitore.

L'impossibilità ad agire nei confronti del fornitore da parte del consumatore discende, infatti, dalla impossibilità di invocare a fondamento della ripetizione dell'indebito la mancata o irregolare trasposizione della direttiva nell'ordinamento interno, senza la necessità di accertare l'eccessiva difficoltà dovuta alla condizione del fornitore.

5.13 Ne consegue che, indipendentemente dalla condizione soggettiva del fornitore, l'indebita corresponsione di addizionali in via di rivalsa al fornitore costituisce presupposto perché il consumatore finale possa ottenere soddisfazione - nei limiti della prescrizione - del proprio diritto a vedersi manlevato dall'Ufficio delle imposte indebitamente corrisposte in applicazione del principio di effettività.

5.14 La ripercussione, da parte del fornitore di energia (soggetto di imposta), sul consumatore finale di una imposta a titolo di rivalsa, la quale sia stata successivamente dichiarata incompatibile con il diritto dell'Unione, a causa di una direttiva tardivamente attuata dallo Stato italiano, non costituisce, quindi, unicamente ragione per procedere con un'azione per il risarcimento del danno nei confronti dello Stato per mancata o inadeguata attuazione di una direttiva (Cass. 23 agosto 2023, n. 25149 ; Cass. 25 ottobre 2022, n. 31609 ; Cass. 19 novembre 2019, n. 29980), ma rappresenta anche il titolo per procedere nei confronti dell'ente impositore (ADM) con azione di ripetizione di indebito oggettivo.

6. Anche il secondo motivo è infondato.

6.1 Poiché l'azione esperita dal consumatore finale direttamente nei confronti dell'ADM è fondata sul principio di effettività della tutela giurisdizionale, la stessa è volta a far valere anche in questo caso (attesa l'estraneità del consumatore al rapporto di imposta) l'indebito oggettivo dovuto alla ingiustificata ripercussione sul patrimonio del consumatore finale del versamento di un corrispettivo non dovuto, avente ad oggetto una imposta indebitamente versata al fornitore (l'addizionale provinciale), in quanto in contrasto con il diritto dell'Unione; l'azione esercitata nei confronti di ADM, anziché nei confronti del fornitore, non muta, quindi, la causa petendi del consumatore finale, che esercita pur sempre un'azione di indebito oggettivo per il corrispettivo maggiorato dell'importo corrispondente all'imposta indebitamente versata in via di rivalsa.

6.2 L'ente impositore (ADM) diviene, pertanto, legittimato passivo di una azione di indebito oggettivo; l'insorgenza di una legittimazione straordinaria del consumatore finale (sprovvisto della legittimazione ordinaria) nei confronti dell'ADM, riconosciuta in forza del principio di effettività, non può, tuttavia, comportare un mutamento della causa petendi dell'azione che questi avrebbe potuto esercitare, ma infruttuosamente, nei confronti del fornitore e che deve trovare copertura giurisdizionale, in forza del principio di effettività.

6.3 Né può ipotizzarsi che l'azione che il consumatore esperisca nei confronti dell'ADM costituisce azione surrogatoria del fornitore, posto che i fondamenti della domanda del fornitore (che abbia versato imposte indebitamente) e di quella del consumatore (che abbia versato indebitamente al fornitore una indebita quota di corrispettivo a titolo di rivalsa) sono differenti. Il fornitore, soggetto al rapporto di imposta, può invocare la natura indebita del pagamento a termini dell'art. 14, comma 2, del TUA, ovvero l'impossibilità di detrarre l'imposta dalla dichiarazione di consumo, come anche l'essere stato compulsato dal fornitore alla ripetizione della rivalsa (art. 14, comma 4, TUA). Il consumatore finale, estraneo al rapporto di imposta, chiede, invece, la ripetizione di quanto indebitamente versato a titolo di rivalsa al fornitore e questa attività non fa sorgere nei suoi confronti un rapporto di imposta, in quanto la rivalsa resta sul piano civilistico del rapporto contrattuale, costituendo l'imposta versata al fornitore una quota del corrispettivo contrattuale.

6.4 Ne deriva, pertanto, che il consumatore finale agisce a tutela di un diritto proprio, per ottenere la restituzione di una quota indebita del corrispettivo per un servizio ricevuto dal fornitore, ma fatto valere nei confronti di un soggetto (ADM), che ha incamerato quella quota di corrispettivo a titolo di imposta e che diviene legittimato passivo dell'azione proposta dal consumatore in forza del principio di effettività. La natura indebita dell'imposta discende

dall'averne il consumatore continuato a corrispondere al fornitore, quale quota di corrispettivo, le addizionali provinciali di cui all' art. 6 , comma 2, D.L. 28 novembre 1988, n. 511 , nonostante le stesse si ponessero in contrasto con il diritto dell'Unione e, in particolare, con l'art. 48 della direttiva 2008/118/CE, che ha imposto agli Stati membri il tempestivo adeguamento delle norme di diritto interno, tardivamente attuate dallo Stato italiano solo con il D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 .

6.5 Trattandosi, pertanto, di indebito oggettivo, all'azione che il consumatore finale esercita nei confronti dell'ADM non può applicarsi il termine di decadenza biennale di cui all'art. 14, comma 2, del TUA, proprio del rapporto di imposta, bensì la prescrizione ordinaria decennale, propria dell'azione di indebito oggettivo ex art. 2033 cod. civ.

6.6 L'applicazione del termine prescrizione ordinario, del resto, attribuisce al consumatore finale una tutela più ampia rispetto al termine di decadenza biennale di cui all'art. 14, comma 2, del TUA, previsto per il fornitore, soggetto di imposta, dovendosi confermare quanto più volte ribadito da questa Corte, laddove si è affermato che "il consumatore si trova in una posizione di vantaggio, poiché può fruire di un termine di prescrizione ordinario per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, più ampio di quello di decadenza assegnato al soggetto passivo per il rimborso" (Cass. 9 novembre 2022, n. 33099 ; Cass. 25 ottobre 2022, n. 31609 ; Cass. 3 giugno 2021, n. 15317 ; Cass. 30 ottobre 2019, nn. 27791 , 27792; Cass. 15 ottobre 2020, nn. 22344 , 22345; Cass. 9 ottobre 2020, nn. 21770 , 21772; Cass. 11 febbraio 2020, n. 3233 ; Cass. 17 gennaio 2020, n. 901 ; Cass. 18 dicembre 2019, n. 33603 ; Cass. 19 novembre 2019, nn. 29980 , 29981; Cass. 23 ottobre 2019, nn. 27099 , 27100).

6.7 La sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi riconoscendo alla società Twt, consumatore finale dell'energia elettrica, le somme indebitamente versate e chieste a rimborso nell'ordinario termine di prescrizione.

7. Va, pertanto, enunciato il seguente principio:

"In tema di rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, di cui all' art. 6 del D.L. n. 511 del 1988 , il consumatore finale, che ha corrisposto al fornitore di energia, a titolo di rivalsa, imposte in contrasto con il diritto dell'Unione, può agire nei confronti dell'Erario, in forza del principio di effettività, mediante l'azione di ripetizione di indebito oggettivo ex 2033 cod. civ., assoggettata a prescrizione ordinaria e non al termine di decadenza di cui all' art. 14 , comma 2, D.Lgs. n. 504/1995 ".

8. In conclusione, il ricorso va rigettato e l'Agenzia ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle dogane e dei monopoli al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese di lite del presente giudizio, che si liquidano in complessivi Euro 3.400,00 per compenso professionale ed Euro 200,00 per esborsi, oltre al 15% sul compenso per rimborso forfettario delle spese generali e agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza