

RIMBORSO DELL'ADDIZIONALE PROVINCIALE ALL'ACCISA SULL'ENERGIA ELETTRICA

il fisco, 11 / 2020, p. 1054

RIMBORSO DELL'ADDIZIONALE PROVINCIALE ALL'ACCISA SULL'ENERGIA ELETTRICA

di Nicola Galleani d'Agliano^[*]

Alcune recenti sentenze della Cassazione hanno, da un lato, riconosciuto il diritto al rimborso delle addizionali sull'energia elettrica applicate sino al 2011, ma, dall'altro, hanno negato agli utilizzatori la possibilità di richiedere la restituzione direttamente all'ente percettore. Stanti le indicazioni della Cassazione gli utilizzatori devono richiedere il rimborso ai propri fornitori di energia, i quali, a loro volta, potranno rivolgersi all'ente percettore.

Riferimenti

Decreto legge 28 novembre 1988 n. 511, 6.

Decreto legislativo 26 ottobre 1995 n. 504, Art. 14 - Rimborsi dell'accisa

Sommario: **1. Premessa** - **2. Diritto al rimborso dell'addizionale da parte del fornitore** - **3. Termine per la presentazione della richiesta di rimborso da parte del fornitore** - **4. Conclusioni**

1. Premessa

Nel 2011 la **Commissione Europea** ha avviato una **procedura di infrazione** nei confronti dell'Italia ritenendo l'addizionale provinciale e comunale sull'accisa sull'energia elettrica (di cui all'art. 6 del D.L. n. 511/1988) fosse in contrasto con la Direttiva 2008/118/CE.

Pertanto, il Governo, al fine di evitare l'instaurarsi di tale procedura e il conseguente rinvio alla Corte di Giustizia, ha proceduto ad abrogare^[1] l'addizionale a decorrere dal 2012 con i Decreti legislativi n. 23/2011 e n. 68/2011, nelle Regioni a statuto ordinario, e con D.L. n. 16/2012 anche nelle Regioni a statuto speciale.

La Commissione, preso atto della intervenuta **abrogazione**, ha disposto la **chiusura della procedura** senza ulteriori azioni. In particolare, non è stata presa in considerazione la problematica derivante dall'eventuale insorgenza per gli utilizzatori del diritto ad ottenere la **restituzione delle addizionali** versate nei periodi precedenti alla abrogazione^[2].

Gli utilizzatori più strutturati nel 2012 e 2013 hanno tuttavia presentato delle **istanze** alle Dogane volte ad ottenere la restituzione di quanto corrisposto. A seguito di provvedimenti di rigetto (tacito o espresso) si è incardinato un contenzioso che nel 2019 è giunto dinanzi alla Corte di cassazione, che ha dichiarato l'incompatibilità ab origine dell'addizionale per contrasto con la Direttiva 2008/118/CE^[3] - come interpretata dalla Corte di Giustizia della UE^[4] -, sancendo il diritto generale di ottenere la **restituzione** delle somme indebitamente versate anche prima dell'abrogazione dell'imposta (e quindi anche per gli anni 2010 e 2011).

Secondo la Corte di cassazione, le imposte **addizionali** in oggetto sono **in contrasto con il diritto unionale** in quanto hanno come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali.

Infatti, secondo il diritto europeo, un'imposizione indiretta, aggiuntiva sul consumo di energia elettrica, consumo già colpito dalle accise armonizzate, è possibile, a termini dei paragrafi 1 e 2 della Direttiva 2008/118/CE, ove tale imposizione aggiuntiva sia rispondente a una o più finalità specifiche, in quanto occorre evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi^[5].

Per finalità specifica si intende una finalità che non sia puramente di bilancio^[6].

A tale fine, occorre, invece, che il gettito di tale imposta sia obbligatoriamente utilizzato "al fine di ridurre i costi ambientali specificamente connessi al consumo di energia elettrica su cui grava l'imposta in parola nonché di promuovere la coesione territoriale e sociale, di modo che sussiste un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalità dell'imposizione in questione"^[7].

Ne consegue che l'art. 6, comma 2, del D.L. n. 511/1988 deve essere disapplicato per contrasto con il diritto comunitario, nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia dell'UE, con l'ulteriore corollario che le imposte addizionali non sono dovute^[8].

2. Diritto al rimborso dell'addizionale da parte del fornitore

Ciò premesso, si è posto il problema riguardante l'individuazione del **soggetto legittimato a chiedere la restituzione** dell'imposta addizionale indebitamente versata. In altri termini, ci è chiesto se l'utilizzatore, nella sua qualità di soggetto inciso dal tributo, dovesse richiedere la restituzione al proprio fornitore (il quale a sua volta lo avrebbe poi richiesto a rimborso alle Dogane o alle Provincie) ovvero se l'utilizzatore potesse "saltare" il fornitore andando a richiedere il rimborso direttamente alle Dogane.

La soluzione del quesito implica un'analisi del meccanismo applicativo delle accise, come delineato dal Testo Unico di cui al D.Lgs. n. 504/1995 (TUA) in attuazione delle Direttive europee in materia (Direttiva 2008/118/CE relativa al "regime generale delle accise", che ha sostituito la precedente Direttiva 92/12/CEE).

Ai sensi dell'art. 2 del TUA i **soggetti obbligati** al pagamento di tale tributo sono individuati in una vasta categoria di operatori economici cui è riconosciuto il **diritto di rivalsa** nei confronti dei cessionari (art. 16, comma 3, TUA).

In particolare, per quanto riguarda l'imposizione sull'energia elettrica, il Testo Unico individua gli obbligati al pagamento del prelievo nei soggetti (c.d. venditori) che procedono alla **fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali** (art. 53, prima comma, lett. a), TUA), cui è attribuito uno specifico diritto di rivalsa nei confronti del loro cliente (art. 56, primo comma, TUA)^[9].

Partendo da tali dati normativi, il giudice di legittimità ha affermato la diversa natura del rapporto tributario, intercorrente tra il fornitore dei prodotti energetici e l'Amministrazione finanziaria, da quello contrattuale tra il fornitore e l'utente-consumatore finale^[10], facendone conseguire, quale corollario, la **legittimazione esclusiva del fornitore-soggetto passivo** a richiedere il rimborso dell'accisa indebitamente versata ed il correlato onere del consumatore finale di agire civilisticamente nei confronti del primo per la restituzione di parte del prezzo indebitamente corrisposto (cfr. Cass. n. 11987 del 25 settembre 2009^[11] e n. 9657/2013 cit.).

Più di recente, si sono espressi in tal senso i supremi giudici con le seguenti pronunce:

- Cass., ordinanza n. 29980/2019, ove si legge che l'art. 14, comma 2, TUA: "prevede implicitamente la possibilità per il consumatore di far valere l'illegittima traslazione del tributo nei confronti del fornitore" (pag. 12) e che: "il diritto al rimborso spetta unicamente al fornitore, che può 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" (cfr. pag. 13).

Si segnala che la Corte ha accolto la questione preliminare sollevata dall'Agenzia delle Dogane concernente il **difetto di legittimazione attiva al rimborso del consumatore finale**, osservando che la stessa può essere proposta per la prima volta dall'ente in giudizio visto che il diniego di rimborso è un provvedimento che non deve essere motivato alla stregua di un avviso di accertamento.

In tal senso, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno dichiarato che il difetto di legittimazione attiva è sollevabile dalla parte e rilevabile d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo, trattandosi di una mera **difesa** e non di un'eccezione in senso stretto^[12].

- Cass., ordinanza n. 20018/2019, in cui i giudici, nel criticare il precedente orientamento favorevole alla legittimazione al rimborso del **cliente**, hanno affermato che l'art. 14, comma 2, prevede "implicitamente la possibilità per il consumatore di far valere l'illegittima traslazione del tributo nei confronti del fornitore", precisando che tale orientamento non si pone in contrasto con le sentenze che hanno affermato la giurisdizione tributaria sull'azione di rimborso senza entrare nel merito della questione sulla legittimazione del consumatore finale.

In proposito, si ricorda che le SS.UU., con sentenza n. 33687/2018^[13], hanno confermato l'esistenza della giurisdizione del **giudice tributario** in caso di istanza di rimborso presentata dal soggetto acquirente l'energia, assumendo rilevanza decisiva il petitum sostanziale della domanda e il tipo di esercizio di potere giurisdizionale chiesto al giudice.

Tuttavia, in alcune decisioni più risalenti la Suprema Corte ha esteso la **legittimazione al rimborso anche all'utente finale**, facendo leva sulla formulazione generica della disposizione in materia di rimborsi (art. 14 TUA), secondo cui "l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata", che non conterrebbe "alcuna indicazione specifica con riferimento ai soggetti legittimati", con la conseguenza che la stessa dovrebbe ritenersi "applicabile a tutti coloro che dimostrano di avere indebitamente pagato l'imposta" (cfr. Cass. n. 23518 del 12 settembre 2008 e SS.UU. n. 6589 del 19 marzo 2009)^[14].

Infine, si registrano alcune pronunce in cui la Corte ha confermato il diritto del cliente al rimborso, senza esprimersi in merito alla sua legittimazione attiva visto che la relativa questione non era stata sollevata dalla difesa erariale (cfr. sent. n. 27101/2019 e sent. n. 15198/2019)^[15].

L'indirizzo ondivago della Suprema Corte ha favorito l'emersione di orientamenti divergenti anche nella **giurisprudenza di merito**.

In proposito si segnala la sentenza n. 390/2018, Sez. 3, della Commissione tributaria regionale Emilia-Romagna, che ha riconosciuto la legittimazione al rimborso della **società-consumatore finale**, richiamandosi al principio espresso dalla Cassazione secondo cui l'art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 504/1995, non contiene alcuna indicazione

specifica circa i soggetti legittimati, "con la conseguenza che detta disposizione deve ritenersi applicabile a tutti coloro che dimostrino di aver indebitamente pagato l'imposta e nessun rilievo ha il fatto che il soggetto obbligato verso l'Amministrazione finanziaria sia il fornitore che riscuote l'accisa inglobata nel prezzo essendo questa peculiarità che non incide sulla natura di tributo che resta distinto dal prezzo del gas"^[16].

Sul versante opposto si collocano le sentenze della Commissione tributaria regionale Emilia-Romagna, Sez. 5 sentenze nn. 1800 e 1801 del 3 luglio 2018, secondo cui legittimato a richiedere il rimborso è soltanto il **fornitore** tenuto a pagare l'imposta ai sensi dell'art. 53 TUA poiché il rapporto tributario si è instaurato solo tra quest'ultimo ed il Fisco.

In definitiva, il riconoscimento della legittimazione al rimborso in capo al fornitore-soggetto passivo appare maggiormente conforme al meccanismo applicativo del tributo, alla più recente giurisprudenza di legittimità e all'orientamento della Corte di Giustizia, la quale in tema di accise ha statuito che: "uno Stato membro può, in via di principio, opporsi ad una domanda di rimborso di un'imposta indebitamente riscossa formulata dall'acquirente finale su cui essa è stata ripercossa, argomentando che non è stato detto acquirente finale a versarla alle autorità tributarie, purché quest'ultimo, il quale ne è in definitiva gravato, possa, sulla base del diritto interno, esperire un'azione civilistica per la ripetizione dell'indebito nei confronti del soggetto passivo. Tuttavia, se il rimborso da parte del soggetto passivo risultasse impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza di quest'ultimo, il principio di effettività impone che l'acquirente debba essere in grado di agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie e che, a tal fine, lo Stato membro preveda gli strumenti e le modalità procedurali necessari (v. sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken, cit., punto 41)" (cfr. punti 27 e 28 della sentenza nella causa C-94/10, Danfoss and Sauer-Danfoss)^[17].

In conclusione, le sentenze della Cassazione del 2019 hanno avuto l'effetto di radicalizzare la problematica indirizzando gli utilizzatori a rivolgersi ai **fornitori** per il **ristoro dell'imposta**, oltre a rendere di dominio pubblico la possibilità di ottenere il rimborso.

A questo riguardo, anche nella ipotesi in cui l'istanza sia stata giudicata ammissibile dalle Corti di merito, la Cassazione tende ad eccepire, anche d'ufficio, la **carenza di legittimazione passiva delle Dogane**. Motivo per cui, anche laddove il giudizio di cassazione non sia ancora intervenuto, gli **utilizzatori** stanno inviando delle istanze di rimborso (anche sotto forma di diffida) al fine di evitare la prescrizione del proprio credito.

In alcuni ipotesi è emerso che, a fronte delle decisioni favorevoli delle commissioni di merito, la Dogana abbia rimborsato le imposte e gli utilizzatori, in previsione del giudizio in Cassazione, hanno ritenuto di "anticiparne" l'esito inviando la richiesta di rimborso ai fornitori.

Per i motivi di cui sopra, occorre valutare con la massima prudenza le istanze ricevute, richiedendo anche una **autocertificazione** con la quale viene dichiarato di non aver richiesto ed eventualmente ottenuto il rimborso dalle Dogane.

3. Termine per la presentazione della richiesta di rimborso da parte del fornitore

Seguendo le conclusioni della Cassazione, occorre valutare con quali modalità ed entro quale termine il fornitore possa, a fronte della richiesta da parte del cliente, presentare istanza di rimborso.

Preliminarmente, è necessario evidenziare che in linea di principio il soggetto passivo d'imposta **non** può esercitare il relativo **diritto** laddove il **tributo** sia stato **"ribaltato" sul cliente** e ciò per evitare che si verifichi un indebito arricchimento vietato dall'art. 29, comma 2, Legge n. 428/1990, a mente del quale: "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".

Tale principio è stato confermato dalla Corte costituzionale (sent. n. 332 del 9 luglio 2002), secondo la quale il diritto al rimborso può essere legittimamente limitato od escluso allorché il peso economico dell'imposta sia stato trasferito sull'utilizzatore.

Questo aspetto deve essere tenuto in debita considerazione poiché può costituire un **ostacolo** all'esercizio del diritto di **rimborso**, almeno sino a quando il **tributo non** sia stato preventivamente **restituito all'utilizzatore finale**.

Ciò premesso, le disposizioni normative in materia di accisa regolamentano le modalità per l'esercizio del diritto di rimborso individuando i seguenti **termini**:

- 1) dalla data del versamento all'erario (art. 14, comma 2);
- 2) dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato (art. 14, comma 2);
- 3) entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme al cliente (art. 14, comma 4).

Al riguardo, occorre osservare che la formulazione della norma, relativamente complessa rispetto ad altri tributi, riflette le modalità applicative delle accise e la necessità di tenere conto anche del particolare modo in cui vengono riconosciute le esenzioni/riduzioni dell'imposta.

Infatti, in alcuni casi le agevolazioni vengono riconosciute sotto forma di un **credito di imposta** di cui è possibile richiedere il rimborso (in questo caso l'utilizzatore richiede il rimborso direttamente alla Dogana, anziché al proprio fornitore)^[18].

Tanto premesso, se ne trae la conclusione che l'art. 14 è stato formulato quale norma che regola le situazioni per così dire "fisiologiche" del rapporto tributario, mentre non può, né deve, prendere in considerazione situazioni come quella in esame dove il diritto alla restituzione deriva da un **evento estraneo al rapporto tributario**.

Pertanto, occorre valutare quale **procedura** deve essere utilizzata riguardo al rimborso dell'imposta dichiarata (o, comunque ritenuta incompatibile con le norme comunitarie). In linea di principio, si ritiene che occorra individuare il **dies a quo** nell'ambito della formulazione dell'art. 14.

L'art. 14, comma 2, TUA, è espressione del principio generale di cui all'art. 2935 c.c. sulla decorrenza della prescrizione dal momento in cui il diritto può essere fatto valere, che trova ulteriore conferma nell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, disposizione di carattere residuale e di chiusura del sistema in materia di rimborsi, cioè destinata ad operare in assenza di una disciplina tributaria specifica contenuta nelle singole leggi d'imposta^[19].

Nei diversi casi esaminati dalla Corte di cassazione, la seconda ipotesi non è stata presa in considerazione, mentre la sua rilevanza è di immediata evidenza ai fini che ci occupano - si ritiene che, in assenza di procedimento giurisdizionale, il dies a quo per la richiesta di rimborso non può che coincidere con la **data della restituzione dell'importo al cliente**.

La soluzione proposta trova conferma in alcune pronunce di merito.

In particolare, la Commissione tributaria provinciale di Milano, chiamata ad interpretare l'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, ha affermato che: "il **termine** per la presentazione della domanda di restituzione o istanza di rimborso è fissato in **due anni** individuando il dies a quo della sua decorrenza in quello nel quale si è verificato il pagamento indebito se il presupposto della restituzione (mancanza di causa) sussisteva a quel momento; quando invece la causa solvente sia venuta meno in un momento successivo a quello del pagamento, la decorrenza è individuata nel momento in cui quel pagamento è divenuto ingiustificato (come tale indebito)" (cfr. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XIV, sentenza 28 settembre 2005, n. 140).

Inoltre, con particolare riguardo ai rimborsi dell'**accisa**, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia ha ritenuto proponibile l'istanza di rimborso dell'imposta anche una volta **decorsi due anni dal pagamento** in quanto tale termine di decadenza si applica solo nei casi in cui l'accisa risulti ab origine indebitamente pagata (Sez. I, sent. 27 ottobre 2008, n. 176)^[20].

4. Conclusioni

Avuto riguardo a tutto quanto sopra evidenziato, si formulano le seguenti osservazioni:

- 1) la Corte di cassazione è unanime nel ritenere che l'**utilizzatore** debba richiedere il **rimborso** al proprio fornitore escludendo il rapporto diretto con la Dogana o la Provincia. Questa posizione è criticabile, poiché nel sistema delle accise è previsto il rimborso diretto, come nel caso del riconoscimento delle agevolazioni sotto forma di restituzione;
- 2) non è, tuttavia, da escludere che l'utilizzatore che ha presentato una istanza alla Dogana abbia ottenuto il rimborso a seguito di una **sentenza delle commissioni di merito** (ovviamente fatto salvo il diritto alla ripetizione da parte della Dogana in caso di sentenza della Cassazione favorevole) ovvero nella ipotesi in cui la Cassazione non ha exceptio la carenza di legittimazione della Dogana;
- 3) nel caso in cui il rimborso debba essere richiesto dal fornitore, questi deve preliminarmente **rimuovere la traslazione del tributo sul cliente** che costituisce una preclusione assoluta. L'applicazione di questo principio è particolarmente pregiudizievole per il fornitore che si trova nella posizione di dover anticipare la restituzione, avendo di fronte la prospettiva che la Dogana, nonostante le pronunce della Cassazione, rigetti l'istanza di rimborso con l'instaurazione di un nuovo contenzioso;
- 4) all'azione di ripetizione del cliente si applica la **prescrizione ordinaria decennale** (art. 2946 c.c.) che decorre dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere (art. 2935 c.c.), da intendersi come il momento in cui la parte acquisisce la possibilità legale, obiettivamente percepibile e riconoscibile, di realizzare il proprio diritto (cfr. Cass. civ., Sez. II, 25 gennaio 2018, n. 1889; Cass. civ., Sez. III, 22 settembre 2016, n. 18606). In tal senso, la prescrizione non decorrerebbe dal giorno del pagamento, ma dal 7 aprile 2011, data di entrata in vigore del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che ha disposto l'abrogazione dell'imposta. Se così non fosse, il cliente rischierebbe di vedersi dichiarare prescritto un diritto che non era a conoscenza di poter esercitare al momento del pagamento;
- 5) riguardo, invece, al termine per poter proporre l'**istanza di rimborso** da parte del **fornitore**, si ritiene che non possa decorrere dalla data del pagamento, poiché il credito sorge nel momento, come sopra evidenziato, in cui la parte acquisisce la possibilità legale, obiettivamente percepibile e riconoscibile, di realizzare il proprio diritto.

Note:

[*] Commercialista - Senior partner Studio P. Centore & Associati.

- [1] Peraltro, alla soppressione della addizionale, è seguito l'aumento delle aliquote dell'imposta erariale (v. Decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 dicembre 2011), in modo da assicurare la neutralità finanziaria ai fini dei saldi di finanza pubblica.
- [2] Invero, con un provvedimento delle Dogane è stata regolamentata la restituzione degli acconti versati dalle società fornitrici nel corso del 2011 ed a valere sulla imposta dovuta nel 2012.
- [3] Direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la Direttiva 92/12/CEE.
- [4] Con le sentenze 5 marzo 2015, causa C-553/13, e 25 luglio 2018, causa C-103/17.
- [5] Corte di Giustizia UE, 5 marzo 2015, causa C-553/13, Statoil Fuel & Retail, punti 35-36; analogamente Corte di Giustizia UE, 25 luglio 2018, causa C-103/17, La Messer France SAS, punti 35 ss.; Corte di Giustizia UE, 27 febbraio 2014, causa C-82/12, Transportes Jordi Besora, punto 22.
- [6] Corte di Giustizia UE, 24 febbraio 2000, causa C-434/97, Commissione/Francia, punto 19; Corte di Giustizia UE, 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co., punto 31; Corte di Giustizia UE, 27 febbraio 2014, causa C-82/12, Transportes Jordi Besora, cit., punto 23.
- [7] Corte di Giustizia UE, causa C-103/17, cit., punto 38 - 39; Corte di Giustizia UE, causa C-82/12, cit., punto 30; Corte di Giustizia UE, causa C-553/13, cit., punto 41.
- [8] Cfr. Cass., 4 giugno 2019, n. 15198; conforme Cass. 23 ottobre 2019, n. 27099.
- [9] In forza del quadro normativo richiamato, la Corte di cassazione ha affermato che i soggetti passivi dell'imposta sono il fabbricante, l'intermediario che immette i beni in consumo nel territorio dello Stato e il fornitore dell'energia elettrica sul rilievo che gli stessi sono tenuti ope legis al pagamento del tributo e che l'esercizio del diritto di rivalsa sul consumatore dell'onere corrispondente all'imposta sia un fenomeno meramente economico diverso dalla sostituzione tributaria (cfr. Cass. n. 17627/2014 in materia di gas metano e Cass. n. 9657/2013 in materia di energia elettrica).
- [10] Cfr. Cass. n. 16612 del 16 giugno 2008, SS.UU. n. 6589 del 19 marzo 2009 e Cass. n. 17627 del 6 agosto 2014 tutte in materia di gas metano.
- [11] "Il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge solo tra la Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente il gas metano ai consumatori e ad esso è del tutto estraneo l'utente-consumatore" (Cass., SS.UU., 25 maggio 2009, n. 11987).
- [12] Cfr. Cass., SS.UU., 16 febbraio 2016, n. 2951.
- [13] Conf.: Cass., SS.UU., 19 marzo 2009, n. 6589 le quali hanno affermato che la giurisdizione in materia spetta al giudice ordinario visto che la stessa è individuata non dal profilo soggettivo rappresentato dalla veste del soggetto ricorrente, ma da quello oggettivo rappresentato dalla materia controversa, secondo quanto dispone l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992: contr.: Cass., SS.UU., n. 1837/2016.
- [14] In tal senso, si v. anche Cass. n. 27350 del 6 dicembre 2013 con particolare riferimento all'agevolazione prevista per i gas di petrolio liquefatti (GPL), ex punto 15 della Tabella A del TUA, utilizzati dagli autobus adibiti al servizio pubblico ove si è distinto l'obbligo di versamento dell'accisa in capo al fornitore del prodotto dal diritto all'agevolazione fiscale spettante all'utilizzatore finale del GPL con l'impiego del carburante nell'esercizio del servizio di trasporto pubblico dopo l'immissione in consumo del prodotto.
- [15] In quest'ultima pronuncia si legge che la Comm. trib. reg. della Lombardia ha affermato l'esistenza della legittimazione della società contribuente a richiedere il rimborso dell'imposta addizionale (cfr. pag. 2). Pertanto, dall'unico motivo di ricorso formulato si evince che le Dogane non hanno devoluto la relativa questione alla Suprema Corte.
- [16] Conf.: Comm. trib. reg. Piemonte n. 355/1/16 che si è soffermata anche sul tema della traslazione nei confronti della società cliente per stabilire la spettanza del diritto al rimborso.
- [17] Sul c.d. principio di effettività si v. anche le seguenti sentenze della Corte di Giustizia UE: 14 febbraio 2019, causa C-562/17, Nestrade, punti 40, 41; 7 novembre 2018, causa C-380/17, K, B, punti 56, 58; 31 maggio 2018, causa C-660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 66; 27 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas e in tema di IVA, Corte di Giustizia UE, 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca popolare antoniana veneta, punto 42.
- [18] Secondo la Dogana, nel caso di utilizzo agevolato dei prodotti soggetti ad accisa (ad esempio gasolio per autotrasporto) poiché il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione è il mese successivo a quello di scadenza del trimestre solare in cui è stato consumato il gasolio (ad esempio: la dichiarazione relativa al trimestre gennaio/marzo di un anno va presentata dall'1 al 30 aprile del medesimo anno) l'eventuale presentazione tardiva della dichiarazione non preclude il riconoscimento al rimborso, anche se si dovrà tener conto del termine di decadenza biennale fissato dall'art. 14, comma 2, decorrente dal giorno in cui il rimborso stesso avrebbe potuto essere richiesto.
- [19] Ai sensi del quale: "La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".
- [20] "Il termine decadenziale di due anni per il rimborso dell'accisa indebitamente pagata previsto dall'art. 14, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1995 deve ritenersi applicabile ai soli casi di indebito pagamento dell'imposta e non nei casi in cui il contribuente abbia effettuato un pagamento dovuto, seguendo una specifica procedura richiesta dalla legge. E quindi ammissibile l'istanza presentata oltre detto termine relativa al pagamento delle accise ad aliquota ridotta (10 anziché 20%) del gas petrolio liquefatto (GPL) da parte delle aziende di trasporto pubblico locale, in quanto l'art. 58 della Legge n. 342/2000 prevede che l'acquisto venga effettuato ad aliquota piena, la quale verrà poi parzialmente restituita, previa presentazione di apposita istanza di rimborso" (Comm. trib. prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia, Sez. I, sent., 27 ottobre 2008, n. 176).
In senso contrario, Comm. trib. regionale Toscana, Sez. XIV, 20 marzo 2009, n. 28: "L'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1995 sancisce la regola generale secondo cui il rimborso dell'accisa indebitamente pagata deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento. Tale termine deve essere rispettato, qualunque sia il motivo per cui si chiede il rimborso dell'accisa, e, quindi, anche qualora si affermi l'inesistenza del presupposto impositivo. Inoltre, qualora l'istanza fosse presentata per illegittimità del tributo (nella fattispecie, imposta di consumo sugli olii e carburanti) è esclusa la remissione in termini del contribuente per impossibilità di presentare tempestivamente l'istanza nel caso in cui tale vizio fosse noto al contribuente fin dal momento del pagamento".