

# Ecotassa: supera il limite biennale il trasferimento ad altra centrale del credito maturato

*Tributi - Ecotassa - Credito - Utilizzo in compensazione - Rimborso – Termini - Presupposto dell'imposta*

## CORTE DI CASSAZIONE Ordinanza 5 settembre 2019, n. 22225

Proposto da

Enel Produzione Spa, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Alessandro Fruscione e Salvatore Mileto, con domicilio eletto presso lo Studio legale Santacroce-Procida-Fruscione in Roma via Giambattista Vico n. 22, giusta procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente –

contro Agenzia delle dogane e dei monopoli, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 821/5/16, depositata il 22 giugno 2016, notificata il 15 ottobre 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30 maggio 2019 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

### **Rilevato che**

L'agenzia delle dogane, in esito al rigetto dell'istanza del 23 maggio 2013 con cui Enel Produzione Spa aveva chiesto il trasferimento del credito di € 560.000,00, maturato nel 2010 per l'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto per la centrale di Porto Tolle, sulla contabilità della centrale di Fusina, per decorrenza del termine biennale di decadenza, dichiara incamerato per l'intervenuta prescrizione anche il residuo importo di € 3.648,81, pari alla differenza tra il credito complessivo e quanto già oggetto di diniego.

La contribuente impugnava l'atto di incameramento deducendo l'inapplicabilità dell'art. 14, comma 2, TUA, perché il tributo non aveva natura d'accisa e, inoltre, il credito non aveva natura di indebito essendo stato l'importo portato in detrazione nei successivi ratei d'acconto e nelle dichiarazioni d'imposta fino al 2012 senza essere esaurito dai versamenti attesa la progressiva riduzione dell'attività di produzione.

L'impugnazione era rigettata dalla CTP di Padova; la sentenza era confermata dal giudice d'appello.

Enel Produzione Spa propone ricorso per cassazione con due motivi;

resiste l'Agenzia delle dogane con controricorso.

La contribuente deposita altresì memoria ex art. 380.bis. 1 c.p.c.

### **Considerato che**

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 17, commi 17-23, I. n. 449 del 1997, 2946 c.c., 7 I. n. 80 del 2003, e falsa applicazione dell'art. 14 d.lgs. n. 504 del 1995 (Testo Unico Accise - TUA).

1.1. La contribuente pone in dubbio la natura di accise dell'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto di cui alla I. n. 449 del 1997 (cd. ecotassa), che, pur affermata dalla Corte con le sentenze nn. 20666 e 20667 del 2008 e, poi, con le sentenze nn. 26860 e 26861 del 2009, meriterebbe di essere rimitata. Sottolinea, in particolare, che a differenza degli altri prodotti sottoposti ad accisa, il presupposto dell'imposta è rappresentato dall'utilizzo dell'ambiente per effetto dello svolgimento di un'attività inquinante da parte del soggetto passivo del tributo e, dunque, si incentra non su un bene e all'esito di un processo produttivo ma sulla lesione arrecata alla piena fruizione dell'ambiente da parte della collettività, da cui il differente criterio di tassazione articolato sul calcolo delle emissioni e non sul quantitativo dei prodotti.

Resta poi estranea alla fattispecie la circolazione dei prodotti tra depositi fiscali.

Rileva, infine, che il richiamo al TUA sarebbe limitato ad alcune norme, tra cui non è compreso l'art. 14, e non all'intero dettato normativo.

Ne deriva l'inapplicabilità della disposizione in questione.

2. Il motivo è inammissibile ex art. 360 bis, primo comma, n. 1, c.p.c., non essendovi ragioni per modificare l'orientamento di questa Corte.

2.1. Come affermato dalla Corte nelle decisioni del 2008 e del 2009, la qualificazione dell'ecotassa come accisa deriva «dalla struttura del tributo, applicato in relazione ad emissioni particolari (anidride solforosa e ossidi di azoto), derivanti dalle sostanze impiegate nei grandi impianti di combustione, per le quali il diritto di accisa viene calcolato per numero di unità (nella specie per numero di tonnellate prodotte). Anche se la c.d. "ecotassa" non è stata esplicitamente denominata accisa, la sua configurazione si ricollega strettamente al consumo di combustibili nei grandi impianti, in quanto generatore di particolari emissioni inquinanti, sicché la sua natura è accessoria a quel consumo, oggetto in via principale dell'accisa ex art. 1 L. 504/95».

2.3. Tale affermazione non viene incisa dagli argomenti portati in ricorso.

Al risultato, peraltro, soccorrono ulteriori considerazioni.

Senza pretesa di esaustività, esulando la questione nei suoi complessivi e articolati termini dal presente giudizio, va rilevato che, come sottolineato in dottrina (nell'ambito di un ampio dibattito di cui lo stesso ricorso dà atto), il bene ambientale costituisce elemento essenziale e strutturale della fattispecie impositiva.

Tale conclusione, invero, trae fondamento dagli stessi orientamenti e studi in sede europea in tema di fiscalità ambientale (v. Comunicazione della Commissione "Tasse ed imposte ambientali nel mercato unico" del 26 marzo 1997, avente lo scopo di fornire agli Stati membri indicazioni utili per l'istituzione e l'utilizzo di strumenti di fiscalità ambientale) che, accanto a meccanismi incentivanti, hanno posto l'accento, per l'imposizione, sulla relazione causale che deve sussistere fra il tributo e l'unità fisica che consente la misurazione (scientifica) del danno ambientale.

In questa prospettiva, dunque, il presupposto dell'imposta non può essere individuato nel mero utilizzo del bene ambiente per effetto dello svolgimento di un'attività inquinante, ma, più incisivamente, si configura come la situazione di vantaggio suscettibile di valutazione economica che il soggetto ritragga dall'opzione per la scelta inquinante: non viene in rilievo il consumo generico del bene ambientale, ma il consumo produttivo di danno ambientale, assumendo l'effetto inquinante come parametro di commisurazione.

Nel caso delle emissioni inquinanti, in particolare, il presupposto del tributo è costituito dal beneficio o dalla situazione di vantaggio suscettibile di valutazione economica che il soggetto ritragga dall'opzione per la scelta inquinante, valutabile, nell'ambito dell'attività produttiva, in termini di maggiori utili d'impresa o minori costi.

Ne deriva la correttezza della configurazione dell'ecotassa come imposta di consumo poiché strettamente correlata al consumo del combustibile e, insieme, alla scelta operata nell'ambito dell'attività produttiva, che trova nella sua "misurabilità scientifica" (parametro necessario e coerente con le indicazioni europee) il corretto criterio di determinazione.

Non è pertinente, poi, l'asserito difetto di circolazione del prodotto tra i depositi fiscali, valutazione che risponde ad una inesatta rappresentazione del bene, mentre la circolazione si articola come una condizione a monte, riferibile, in senso proprio, al consumo del combustibile.

2.4. La stessa Corte di Giustizia, del resto, con riguardo ad una vicenda relativa ad una disciplina sostanzialmente sovrapponibile a quella in giudizio (la legge svedese del 1988 istitutiva di una tassa nazionale per la tutela dell'ambiente sulla navigazione aerea interna a carattere commerciale, calcolata sul consumo di carburante nonché sulle emissioni di idrocarburi e di ossido di azoto in relazione al tipo di aeromobile utilizzato) aveva affermato che «esiste un nesso diretto e indissolubile tra il consumo di carburante e le sostanze inquinanti contemplate dalla legge del 1988 che vengono emesse all'atto di tale consumo, di modo che la tassa controversa, sia per quanto riguarda la quota calcolata sulle emissioni di idrocarburi e di ossido di azoto, sia per quanto riguarda la quota fissata in funzione del consumo di carburante e riguardante le emissioni di ossido di carbonio, deve considerarsi colpire il consumo di carburante stesso ai fini dell'applicazione delle direttive 92/12 e 92/81», riconducendo così l'imposta a pieno titolo nella disciplina delle accise (Corte di Giustizia, sentenza 10 giugno 1999, in C-346/97, Braathens Sverige AB, punto 23).

2.5. È appena il caso di sottolineare, infine, che l'art. 7, comma 2, lett. e, I. n. 80 del 2003 colloca espressamente l'imposta sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto tra le accise.

È dunque incontrovertibile che la disciplina vigente, al di là del valore che si intenda attribuire a tale indicazione (innovativa o meno), colloca e definisce positivamente, nel nostro ordinamento, la suddetta imposta tra quelle di consumo con una chiara direttiva di sistema.

3. Va sottolineato, infine, per mera completezza, che, ai fini del giudizio, non appare in ogni caso rilevante l'esatta identificazione della natura dell'imposta.

Anche ammettendo che l'ecotassa non sia qualificabile come imposta di consumo e, dunque, non sia applicabile l'art. 14 TUA, da ciò deriverebbe l'applicazione non dell'art. 2946 c.c. ma dell'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, che, in via generale, prevede la regola residuale secondo la 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».

4. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli art. 14, comma 2, TUA, 17, commi 29-33, I. n. 449 del 1997, 5 d.P.R. n. 416 del 2001 e 2946.

4.1. La ricorrente lamenta che la CTR abbia ritenuta indebito il credito maturato e richiesto nonostante il peculiare meccanismo di versamento dell'imposta, caratterizzato dal pagamento di acconti in base al consumo dell'anno precedente, con compensazione delle eccedenze nei ratei successivi, in sé assimilabile ad un rapporto di conto corrente tra contribuente e Amministrazione finanziaria e, dunque, soggetto al termine di prescrizione decennale.

5. Il motivo è, nei termini che seguono, fondato.

5.1. La problematica, invero, è già stata oggetto di disamina con riguardo a fattispecie in parte sovrapponibili (Cass. n. 9283 del 17/04/2013, Cass. n. 3051 del 01/02/2019, nonché, da ultimo, Cass. n. 16264 del 18/06/2019), che hanno dato risalto al particolare meccanismo di pagamento dell'accisa in relazione al termine previsto dall'art. 14 TUA.

Appare opportuno, dunque, meglio precisare i termini della questione.

5.2. L'art. 14, comma 2, TUA, nel testo applicabile *ratione temporis*, nel disporre che «L'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata», non distingue tra le cause per le quali il pagamento non è dovuto, perché il loro carattere indebito è considerato rilevante in sé, nella sua oggettività.

L'unica fonte del complesso dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, infatti, va individuata nell'originaria operazione e, dunque, il momento del pagamento dell'imposta integra il fatto iniziale da cui decorre la possibilità per il contribuente di far valere eventuali indebiti od eventi modificativi, anche sopravvenuti.

Esigenze di certezza del rapporto giuridico sono poi alla base della fissazione di un termine, rigido, di due anni da tale fatto iniziale per far valere l'eventuale pretesa.

Coerente con questa impostazione è il consolidato orientamento della Corte che reputa privo di rilievo, ai fini della tempestività dell'istanza di rimborso, la sopravvenuta statuizione della Corte di Giustizia sull'incompatibilità del tributo ovvero l'eventuale declaratoria di illegittimità costituzionale da parte della Corte Costituzionale (v. in particolare Sez. U, n. 13676 del 16/06/2014, per cui «il termine di decadenza ... opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza»; v. anche Cass. n. 2468 del 08/02/2016; Cass. n. 19606 del 24/07/2018).

5.3. Si sottrae a questa prospettiva l'ipotesi in cui la richiesta del contribuente tragga fondamento non tanto dalla primitiva operazione ma da un ulteriore fatto, di rilevanza costitutiva, che dà origine ad una nuova obbligazione.

È il caso, ad esempio, del diritto all'agevolazione o di altro beneficio (e alla corrispondente restituzione d'imposta) che sia condizionato alla effettiva destinazione d'uso del bene.

In questa evenienza non si pone una questione di limiti, fattuali o giuridici, alla possibilità di esercitare un diritto ma di momento di insorgenza del diritto stesso.

Non è assimilabile l'intervenuto perfezionamento dei requisiti per l'attribuzione del diritto di esenzione ad una causa sopravvenuta di indebito: l'originaria obbligazione resta inalterata ed è compiutamente definita, neppure essendo posta in dubbio la sua consistenza; la nuova obbligazione, invece, ha presupposti autonomi anche se trova il suo necessario antecedente giuridico nella precedente obbligazione, cui si correla limitatamente alla determinazione dell'importo.

In queste ipotesi, lo stesso rinvio, ex art. 26 TUA, all'art. 14 TUA va inteso come limitato alla «procedura di accredito» e non può ritenersi esteso, almeno con riguardo alla formulazione della norma anteriore al d.l. n. 193 del 2016, anche all'indicazione, per la decorrenza del termine, della «data del pagamento», che costituisce il riferimento proprio solamente della precedente obbligazione e non della nuova.

5.4. Più articolata è la valutazione con riguardo alle richieste - di fruire della compensazione ovvero di accedere al rimborso dell'eccedenza d'accisa ovvero, ancora, avuto riguardo alla fattispecie concreta, di provvedimento di incameramento per intervenuta prescrizione del credito - in relazione alla disciplina di versamento dell'imposta per i prodotti energetici il modello privilegiato dal legislatore per il versamento dell'accise per i prodotti energetici, sostanzialmente similari per il gas naturale (art. 26) e per l'energia elettrica (art. 56), è, infatti, 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 contabili) che «sono calcolate [le rate] sulla base dei consumi dell'anno precedente».

Lo stesso schema è impiegato per il versamento dell'ecotassa.

L'art. 17, comma 31, I. n. 449 del 1997 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 l'art. 4, comma 2, d.P.R. n. 416 del 2001, 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».

Il meccanismo, dunque, è chiaro:

- 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;
- in caso 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 all'art. 4, comma 2, cit. - a rimborso.

Il credito, in realtà, poiché sta solo ad indicare che gli acconti versati sono stati maggiori rispetto a quanto effettivamente consumato, non costituisce una autonoma obbligazione rispetto a quella originaria di versamento dell'imposta dovuta ma si traduce solamente in un pagamento indebito, in quanto tale soggetto all'art. 14 TUA: il pagamento originariamente effettuato nel rispetto della disciplina applicabile si è rivelato, successivamente, senza causa per la parte eccedente a quanto consumato.

Il descritto meccanismo, peraltro, 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, sicché, 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 evenienza, 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 è autonomamente soggetto al termine biennale ex art. 14 per la presentazione dell'istanza di rimborso, che decorre dalla dichiarazione annuale di consumo perché identificativa del momento di consolidamento del credito sorto per effetto dei maggiori pregressi pagamenti.

6. Nella vicenda in esame, il credito di cui era stato chiesto (non il rimborso ma, come consentito dalla disciplina in esame) il trasferimento in contabilità ad altra centrale termoelettrica, risale al 2010.

Dalla richiesta originaria, riprodotta per autosufficienza, risulta, peraltro, che detto credito era stato riportato nelle dichiarazioni degli anni successivi poiché la centrale di Porto Tolle «negli ultimi anni ha progressivamente ridotto l'attività di produzione» e che «per tale circostanza il credito maturato con i versamenti delle rate d'acconto ... sempre portato in detrazione per i successivi periodi d'imposta al 31/12/2012 ammonta ...».

Si tratterebbe, dunque, della medesima fattispecie sopra delineata, con costituzione di nuovo credito fino alla dichiarazione di consumo per il 2012 su cui erano stati riportati i crediti precedenti, da cui la conseguente valutazione in ordine alla decorrenza del termine biennale di decadenza.

7. In accoglimento del secondo motivo, inammissibile il primo, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione, che procederà ad una nuova valutazione attenendosi ai principi sopra affermati.

#### **P.Q.M.**

Accoglie il secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Veneto in diversa composizione.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 30 maggio 2019