



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LAZIO

SEZIONE 16

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	BLOCK	MAURIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	TORNATORE	GIOACCHINO	Relatore
<input type="checkbox"/>	BRUNETTI	ROMEO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7981/2018
depositato il 31/10/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 164/2018 Sez:2 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di VITERBO

contro:

AG. DOGANE-MON. UFFICIO DELLE DOGANE DI CIVITAVECCHIA
ZONA COMMERCIALE PORTO NORD ROMA

contro:

AG. DOGANE E MONOPOLI UM LAZIO - SOT VITERBO

proposto dagli appellanti:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 7981/2018

UDIENZA DEL

13/05/2019 ore 09:30

N°

3806/2019

PRONUNCIATA IL:

13/5/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

25/6/2019

Il Segretario



(segue)

difeso da:

Atti impugnati:

DINIEGO RIMBORSO n°

TRIB.ERARIALI

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 7981/2018

UDIENZA DEL

13/05/2019 ore 09:30

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Commissione tributaria provinciale di Viterbo, Sezione Seconda, con la sentenza n. 164/2/18, pronunciata all'udienza del 9 febbraio 2018 e depositata il successivo 9 maggio 2018, respingeva il ricorso proposto dalla contribuente, S.p.A., avverso il provvedimento con il quale l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli - Ufficio delle dogane di Civitavecchia, aveva comunicato alla stessa l'esistenza di un credito pari ad euro 127,58, maturato alla data del 31 dicembre 2015, di importo decisamente inferiore rispetto al maggior credito indicato dalla ricorrente nella dichiarazione dei redditi presentata in data 17 febbraio 2016, ammontante ad euro 55.610,72.

I primi giudici, dopo aver rilevato la ammissibilità dell'impugnazione proposta dalla ricorrente, in considerazione della lesività dell'atto impugnato, in conseguenza del quale era stato negato il rimborso della maggior somma pretesa dalla contribuente, osservavano come la Corte suprema di cassazione, a far data dalle sentenze gemelle nn. 20665, 20666 e 20667 del 2008, pronunciandosi sui ricorsi dell'Agenzia delle dogane avverso sentenze delle Commissioni tributarie regionali della Liguria e del Friuli Venezia Giulia, aveva definitivamente precisato e chiarito che la cosiddetta Ecotassa, introdotta dalla legge n. 449 del 27 dicembre 97, prevista per le emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto, configuri un diritto di accisa, come può desumersi dalla struttura stessa del tributo, che viene applicato in relazione a particolari emissioni inquinanti, derivanti da sostanze impiegate nei grandi impianti di combustione, per le quali il diritto di accisa viene calcolato per numero di unità, nello specifico per numero di tonnellate prodotte. La suprema Corte aveva successivamente confermato tale orientamento anche nelle pronunce nn. 26859, 26860 e 26861 dell'anno 2009.

Alla qualificazione della Ecotassa come diritto di accisa, conseguiva, ad avviso dei primi giudici, l'applicabilità alla stessa della disciplina del Testo Unico delle accise, di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995 e in particolare, del termine decadenziale biennale previsto dall'art. 14 di tale decreto, quale termine ultimo per richiedere il rimborso delle somme eventualmente versate dal contribuente in eccedenza rispetto al dovuto e, quindi, indebitamente pagate.

Rilevavano i primi giudici che, nel caso in esame, si era verificata l'ipotesi di decadenza per mancato esercizio di tale diritto entro il termine biennale e che, per altro verso, non appariva possibile

l'applicazione, invocata dalla parte ricorrente, dell'istituto dell'interruzione del termine, trattandosi di termine sancito a pena di decadenza e non di prescrizione.

Per tali ragioni il ricorso veniva ritenuto infondato e, quindi, respinto, e veniva disposta la compensazione delle spese di giudizio tra le parti, ritenendosi sussistere giusti motivi.

Avverso tale sentenza ha interposto appello la contribuente, sostanzialmente riproponendo tutti i motivi di censura nei confronti dell'operato dell'Amministrazione, già evidenziati ed esposti nel ricorso che aveva dato luogo al giudizio di primo grado.

In particolare, l'appellante lamenta la illegittimità del diniego di rimborso opposto dall'Agenzia delle dogane, conseguente alla falsa applicazione di norme di diritto e, in particolar modo, dei commi 2 e 3 dell'art. 14 del Testo Unico delle accise: si ritiene, infatti, per un verso, che, nel caso in esame, non possa trovare applicazione tale disposizione di carattere generale, sulla quale dovrebbe prevalere la norma speciale dell'art. 17, comma 31, della legge n. 449 del 1997; mentre, per altro aspetto, dovrebbe eventualmente applicarsi il terzo comma dell'art. 14, che prevede che il rimborso debba essere richiesto entro i due anni dalla data di presentazione della dichiarazione e non dalla data del pagamento come previsto dal comma precedente. In punto di fatto, l'appellante evidenzia, invece, il difetto di motivazione dell'atto impugnato, emesso dall'Agenzia delle dogane, in violazione dunque dell'art. 7, comma 1, della legge 212 del 2000, nonché la carenza del contraddittorio preventivo.

Con atto di controdeduzioni, presentato in data 7 dicembre 2018, si è costituita nel presente grado di giudizio l'Agenzia delle dogane e monopoli - Ufficio delle dogane di Civitavecchia, contestando e argomentando, *ex adverso*, tutto quanto esposto nell'atto di appello dalla controparte, chiedendo il rigetto dello stesso e la conferma della sentenza emessa dai giudici di prime cure.

All'odierna udienza la causa viene trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Ritiene questa Commissione che, all'esito del giudizio di appello, debba trovare integrale conferma la pronuncia emessa dei primi giudici, che risultano aver fatto ottimo governo delle risultanze istruttorie, nonché corretta applicazione delle disposizioni normative che regolano la particolare materia di cui trattasi.

La presente controversia verte sul pagamento della tassa sulle emissioni di anidride solforosa e ossidi di azoto, introdotta dalla legge n. 449 del 27 dicembre 1997 (c.d. Ecotassa) e, in particolare, sulla applicabilità a tale imposta della disciplina contenuta nel Testo Unico delle accise, applicabilità contestata dalla contribuente.

Al riguardo, tuttavia, come correttamente evidenziato dal giudice di prime cure, risulta essere intervenuta la Corte suprema di cassazione, che con diverse pronunce succedutesi a far data dagli anni 2008 e 2009, ha definitivamente chiarito come la qualificazione della tassa in questione come diritto di accisa deve desumersi dalla struttura stessa del tributo, che viene applicato, infatti, in relazione a particolari emissioni inquinanti derivanti dalle sostanze che vengono 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 sia stata espressamente denominata come accisa dalla legge che ne ha disposto l'introduzione (in tal senso, Cass. Sez. Trib. nn. 20665, 20666 e 20667 del 2008).

Nel caso in esame, peraltro, risulta pacifico e incontestato che la tassa in questione è stata applicata nei confronti della contribuente in relazione alla attività dalla stessa svolta presso la centrale termoelettrica " _____ ", situata nel comune di _____ (_____), ove viene 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).

A tale qualificazione della Ecotassa quale diritto di accisa, la giurisprudenza di legittimità ha fatto pacificamente conseguire l'applicazione alla stessa della disciplina di cui al Testo Unico delle accise, in particolare dell'art. 14, comma 2, di tale testo, il quale prevede 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. Tale situazione può venire a determinarsi in considerazione del fatto che la norma in questione prevede il versamento delle ecotassa in rate trimestrali di acconto in funzione delle emissioni dell'anno precedente. Il versamento a conguaglio si effettua alla fine del primo trimestre dell'anno successivo con la prima rata di acconto, per cui le somme eventualmente versate in eccedenza rispetto al dovuto, possono essere detratte dal versa-

mento della prima rata di acconto, o di quelle successive, oppure restituite con rimborso, in base a quanto previsto dall'articolo 14 del TUA.

La giurisprudenza di legittimità ha, peraltro, precisato che il termine decadenziale biennale previsto dal secondo comma dell'art. 14, costituisce una regola generale, prescindendo dalle cause per le quali il pagamento è dovuto, senza che si possa, 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 consente di distinguere *"tra cause per le quali il pagamento non è dovuto, perché il suo carattere indebito è considerato rilevante in sé, nella sua oggettività"*. (Cass. Sez. Trib. n. 23515/2008, n. 24056/2011, n. 3363/2012, n. 9283/2013 e, da ultimo, n. 12724/2017). D'altronde, non potrebbe cogliersi la *ratio* di una distinzione nel senso di un trattamento deteriore per il contribuente, proprio nell'ipotesi in cui si tratterebbe di un pagamento totalmente non dovuto, in quanto *sine titulo*, con un termine decisamente più stringente entro il quale far valere il proprio diritto al rimborso, rispetto ai casi di un versamento della tassa in misura eccedente rispetto al dovuto, per i quali dovrebbe, di contro, valere il termine prescrizione ordinario decennale.

Con riferimento alla invocata applicazione del terzo comma dell'articolo 14 del TUA, in base al quale il termine decadenziale in questione decorerebbe non dalla data del pagamento in eccesso, bensì da quella della dichiarazione dei redditi, può agevolmente rilevarsi come tale disposizione sia stata introdotta nel testo unico delle accise dall'art. 4 *ter* del decreto legge n. 193 del 22 ottobre 2016, con conseguente applicabilità della stessa a decorre dal successivo 24 ottobre 2016, data della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Risultando, *per tabulas*, che i fatti di causa sono anteriori a tale data, in virtù del principio di irretroattività delle norme in materia di diritto tributario, nel caso in esame non può trovare applicazione la disposizione in questione.

Prive di pregio risultano, infine, anche le censure mosse dalla contribuente, in punto di fatto, nei confronti dell'operato dell'Agenzia delle dogane. In particolare, per quanto riguarda il lamentato difetto di motivazione, deve osservarsi che nell'atto di diniego del rimborso che ha costituito oggetto di impugnazione, vengono richiamati espressamente gli atti presupposti, costituiti dai verbali di verifica compiuti dalla stessa Agenzia nelle date del 7 gennaio 2016 e del 30 marzo 2016, atti che erano già stati precedentemente consegnati e notificati dai verificatori al contribuente. Risultano, pertanto, pienamente rispettati i principi dettati dalla Corte suprema 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 indichi gli estremi identificativi del documento o dei documenti in esso richiamato/i. (Cass. SS.UU. n. 11722/2010). Analogo orientamento è stato espresso dal Consiglio di Stato, con riferimento all'art. 3 della legge 241 del 1990, essendosi precisato che la motivazione *per relationem* è da considerarsi legittima a condizione che siano indicati e resi disponibili gli atti cui si fa rinvio, per i quali deve essere possibile, per il diretto interessato, prenderne visione, richiederne e ottenerne copia in base alla normativa sul diritto di accesso ai documenti amministrativi, o, infine, di chiederne la produzione in giudizio, senza che possa configurarsi un obbligo per l'Amministrazione di notificare all'interessato tutti gli atti richiamati nel provvedimento, essendo sufficiente che ne vengano indicati gli estremi e che gli stessi vengano messi a disposizione della controparte su sua richiesta. (Cons. di Stato, Sez. IV, n. 1632/2013).

Tali parametri risultano, come già si è avuto modo di osservare, pienamente rispettati nel caso in esame, trattandosi di atti in relazione ai quali il diretto interessato aveva avuto già piena visione e contezza.

Non può, infine, ritenersi violato il principio del necessario previo contraddittorio, in quanto si tratta di un provvedimento che, per quanto incidente negativamente sulla sfera patrimoniale del contribuente, è stato frutto del normale esercizio del potere di correzione e rettifica operate dall'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 riferi-

mento sulla cui base si è 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. La mancata condivisione di tale variazione operata dall'Amministrazione finanziaria, ha dato vita al ricorso presentato dalla contribuente dinanzi agli organi della giustizia tributaria. Per le ragioni suesposte si ritiene, quindi, di dover integralmente confermare la pronuncia emessa dal giudice di prime cure, non potendo trovare accoglimento alcuno dei motivi posti dall'appellante a fondamento della propria impugnazione.

Alla soccombenza consegue la condanna al pagamento delle spese del presente grado di giudizio, che vengono liquidate in euro 1500,00 (millecinquecento/00), oltre oneri se dovuti.

PQM

La Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione 16^a, respinge l'appello della contribuente e condanna la stessa al pagamento delle spese del presente grado di giudizio, che vengono liquidate in euro 1500,00 (millecinquecento/00), oltre oneri se dovuti.

Così deciso in Roma in data 13 maggio 2019.

Il giudice estensore

Gioacchino TORNATORE



Il Presidente

Maurizio BLOCK

