

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
GIOVANNI SISTO

Il Presidente
GIOVANNI GIACALONE



Sentenza n. 620/2026
Depositata il 03/07/2026
Il Segretario
SALVATORE FATTORUSO

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del PIEMONTE Sezione 1, riunita in udienza il 01/07/2026 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

GIACALONE GIOVANNI, Presidente
SISTO GIOVANNI, Relatore
RINALDI ETTORE, Giudice

in data 01/07/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 691/2025 depositato il 09/07/2025

proposto da

Ag. Dogane E Monopoli

elettivamente domiciliato presso

contro

Provincia Verbania - Via Roma 26 28041 Arona NO

Difeso da

Stefano Noro - NROSFN67M11H037F

ed elettivamente domiciliato presso s.noro@pec.dottcomm.it

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 11/2025 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado VERBANIA sez. 2 e pubblicata il 10/02/2025

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO n. 13271 ADD.PROV.ACCISE 2010
- DINIEGO RIMBORSO n. 13271 ADD.PROV.ACCISE 2011
- DINIEGO RIMBORSO n. 11893 ACCISAPROV.ENER

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 556/2026 depositato il 01/07/2026

Richieste delle parti:

Appellante: richiama le conclusioni e chiede l'accoglimento dell'appello;

Appellato: richiama le conclusioni e chiede il rigetto dell'appello.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con Appello N. 691/2025, l'Agenzia delle Dogane e Monopoli – impugnava la sentenza n. 11 depositata il 10/02/2025, con la quale la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Verbania accoglieva il ricorso avverso il rifiuto espresso alla restituzione dell'imposta addizionale all'accisa sull'energia elettrica ex D. L. n. 511/1988, art. 6, chiedendone la riforma integrale per avere la sentenza impugnata dichiarato la carenza di legittimazione passiva della Provincia del Verbano Cusio Ossola, in quanto, secondo la Corte, l'unico soggetto titolare del potere di imposizione, di controllo e di riscossione delle accise e delle loro Addizionali, compresa quella in oggetto, dalla natura pienamente erariale, è l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ai sensi degli art. 52 e ss. del TUA, cui unicamente permane, di conseguenza, la legittimazione passiva in ordine alla richiesta di rimborso. Concludeva, quindi, chiedendo la riforma integrale della sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado qui impugnata e di dichiarare la carenza di legittimazione passiva dell'Ufficio delle Dogane. In via preliminare, l'Agenzia delle Dogane chiedeva dichiararsi l'inammissibilità delle domande di rimborso: a) per asserita violazione del divieto di cessione del credito ex art. 29, comma 5, della legge n. 428/1990; b) per omessa comunicazione delle istanze di rimborso all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 29, comma 4, della medesima legge.

Si costituiva s.p.a., chiedendo il rigetto dell'appello - in quanto infondato in fatto e in diritto - e delle eccezioni preliminari perché inammissibili ex art. 57 D. Lgs. 546/1992, oltre che infondate. Quanto all'asserita carenza di legittimazione passiva dell'Agenzia, in considerazione del fatto che le addizionali sarebbero state versate direttamente alla Provincia, la quale – in forza dei principi generali in tema di ripetizione dell'indebito civilistico – rappresenterebbe l'accipiens materiale delle somme e dunque il soggetto tenuto alla restituzione delle stesse, si evidenzia che il presente contenzioso trova fondamento nella domanda tributaria di rimborso ex art. 14, comma 4, TUA e, dunque, nella sua decisione non si può in alcun modo prescindere sia dalla normativa istitutiva delle addizionali, sia dal rapporto tributario d'imposta che è intercorso, senza tema di smentita, tra il contribuente e l'Agenzia delle Dogane alla quale competevano tutte le procedure e gli atti necessari a dare attuazione al prelievo, nonché quelli finalizzati all'accertamento e alla riscossione dell'imposta.

Si costituiva la Provincia del Verbano Cusio Ossola, che in via principale, chiedeva di respingere l'appello e tutte le domande ex adverso proposte, in quanto illegittime per difetto di legittimazione passiva della Provincia e, per l'effetto, confermare la sentenza di primo grado e condannare l'Agenzia delle Dogane alle spese di giudizio.

Con successiva memoria depositata il 19.06.2026 la società appellata ribadiva e meglio illustrava le conclusioni già assunte, specificando che la richiesta di rimborso per tributi riconosciuti incompatibili con

A propria volta, l'Agenzia delle Dogane depositava in data 22.06.2026 memoria illustrativa con la quale insisteva sulla violazione di cui all'art. 29, comma 4, della legge n. 428/1990 in materia di comunicazione della domanda di rimborso all'Agenzia delle Entrate e sulla violazione di cui all'art. 29, comma 5, della legge n. 428/1990 in materia di divieto di cessione del credito.

L'appello è infondato e deve essere rigettato.

Risulta pacifico, invero, che tali questioni siano state introdotte soltanto in sede di gravame, per cui trova applicazione l'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, secondo cui "non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio".

Sul punto la giurisprudenza di legittimità è consolidata nel ritenere che ogni eccezione in senso proprio debba essere proposta tempestivamente dall'Amministrazione finanziaria, essendo altrimenti preclusa in appello ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992 (Cass. n. 11886/2024; Cass. n. 35042/2023; Cass. n. 23862/2020).

L'Ufficio assume che la domanda di rimborso relativa alle forniture effettuate nei confronti della società _____ sarebbe illegittima in quanto il credito sarebbe stato ceduto a _____ s.r.l. in violazione del divieto di cui all'art. 29, comma 5, della legge n. 428/1990.

Tali rapporti, pur collegati, restano giuridicamente autonomi e la cessione intervenuta tra _____, s.r.l. ha riguardato esclusivamente il credito civilistico derivante dall'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c. esercitabile dal cliente finale nei confronti del fornitore.

L'art. 29, comma 5, della legge n. 428/1990 dispone infatti che “i crediti di rimborso dei diritti e delle imposte (...) non possono essere ceduti”, con evidente riferimento ai crediti tributari spettanti al soggetto passivo nei

confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di specie, _____ s.p.a. non ha ceduto alcun credito tributario, ma ha esercitato direttamente il diritto al rimborso maturato a seguito della restituzione delle somme indebitamente percepite dal cliente finale in esecuzione della pronuncia del giudice civile.

Correttamente, pertanto, la società appellata ha presentato istanza di rimborso ai sensi dell'art. 14 TUA quale soggetto passivo dell'imposta.

La cessione del credito commerciale tra _____) s.r.l. resta estranea all'ambito applicativo del divieto invocato dall'Ufficio.

Invero, è consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità formatosi in materia di accise e addizionali sull'energia elettrica, secondo cui il sistema impositivo risulta caratterizzato dalla coesistenza di due distinti rapporti giuridici: il rapporto tributario intercorrente tra Amministrazione finanziaria e soggetto obbligato al versamento dell'imposta, individuato nel fornitore di energia elettrica, e il rapporto di natura privatistica intercorrente tra fornitore e consumatore finale, nell'ambito del quale opera il meccanismo della rivalsa del tributo.

La Corte di cassazione ha ripetutamente affermato che il consumatore finale, pur sopportando l'onere economico dell'imposta, non assume la qualità di soggetto passivo del tributo e non è parte del rapporto tributario con l'Amministrazione finanziaria, sicché il rimedio a sua disposizione per il recupero delle somme indebitamente corrisposte è costituito dall'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore ai sensi dell'art. 2033 c.c., mentre soltanto quest'ultimo è legittimato ad agire nei confronti dell'Erario per il rimborso dell'imposta versata (Cass., nn. 27101/2019, 27099/2019, 3233/2020; Cass., Sez. Un., n. 33687/2018).

Da tale ricostruzione consegue che il credito vantato dal consumatore finale nei confronti del fornitore non coincide con il credito tributario di rimborso spettante al soggetto passivo d'imposta verso l'Erario, ma costituisce un autonomo diritto di credito di natura privatistica derivante dall'indebito pagamento di somme richieste a titolo di rivalsa.

Ne consegue che il divieto di cessione previsto dall'art. 29, comma 5, della legge n. 428 del 1990, avente ad oggetto i crediti di rimborso spettanti nell'ambito del rapporto tributario, non è estensibile al diverso credito civilistico vantato dal consumatore finale nei confronti del fornitore. Trattandosi di norma eccezionale limitativa della libera circolazione dei crediti, la stessa non può essere oggetto di interpretazione analogica o estensiva oltre i casi espressamente previsti dal legislatore.

Risulta, pertanto, condivisibile l'assunto della parte resistente secondo cui la cessione intervenuta ha riguardato esclusivamente il credito restitutorio derivante dal rapporto privatistico tra cliente e fornitore e non il credito tributario di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Sul punto assume particolare rilievo il principio recentemente espresso dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 28525 del 28 ottobre 2025, richiamata dalle parti, la quale, esaminando una fattispecie sostanzialmente sovrapponibile a quella oggetto del presente giudizio, ha affermato che il credito derivante dalla rivalsa delle addizionali provinciali sull'energia elettrica non ha natura tributaria bensì privatistica e commerciale, con conseguente piena cedibilità ai sensi dell'art. 1260 c.c., anche nell'ambito di operazioni di factoring. In tale pronuncia la Suprema Corte ha evidenziato come la permanenza, in capo al fornitore, della titolarità del rapporto tributario con l'Erario non incida sulla natura del credito vantato nei confronti del cliente, trattandosi di rapporti autonomi e distinti sul piano giuridico.

L'argomento sviluppato dall'Ufficio, fondato sull'identificazione tra credito del consumatore verso il fornitore e credito tributario verso l'Erario, si pone dunque in contrasto con la netta distinzione tra rapporto pubblicistico

e rapporto privatistico costantemente valorizzata dalla giurisprudenza di legittimità.

Né può attribuirsi rilievo decisivo alla circostanza che il credito ceduto tragga origine dall'illegittima applicazione di un tributo, poiché ciò che rileva ai fini della qualificazione giuridica del diritto trasferito è il titolo immediato del credito azionato, costituito dall'azione di ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore, e non il presupposto fiscale remoto da cui l'indebito stesso deriva.

Deve pertanto escludersi che la cessione del credito intervenuta tra il consumatore finale e la società cessionaria sia affetta da nullità per violazione dell'art. 29, comma 5, della legge n. 428 del 1990, non ricorrendo nella specie la cessione di un credito tributario di rimborso bensì di un ordinario credito restitutorio di diritto privato, liberamente trasferibile ai sensi dell'art. 1260 c.c.

Anche l'eccezione relativa alla mancata comunicazione dell'istanza all'Agenzia delle Entrate é infondata

L'art. 29, comma 4, della legge n. 428/1990 prescrive che la domanda di rimborso debba essere comunicata all'ufficio tributario competente "quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa".

La disposizione individua, dunque, un presupposto specifico e non operante indiscriminatamente, mentre nel caso di specie, l'addizionale provinciale è stata addebitata in rivalsa ai clienti finali mediante fatturazione, senza concorrere alla formazione del reddito d'impresa della società appellata.

Difetta pertanto il presupposto applicativo previsto dalla norma.

Sul punto si è espressa anche la Corte di Cassazione, affermando che l'onere di comunicazione all'Agenzia delle Entrate "non opera indiscriminatamente, ma solo quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa" (Cass. n. 3052/2019; Cass. n. 7279/2020).

Ne consegue che nessun obbligo di comunicazione gravava sulla società appellata e che le relative istanze di rimborso devono ritenersi pienamente ammissibili.

Quanto alla legittimazione passiva dell'Agenzia delle Dogane in ordine alla richiesta di rimborso, questo Collegio osserva che la questione prospettata si basa sull'interpretazione del disposto del comma 4 dell'art. 6 D.L. 511/1988, convertito con modificazioni in legge n. 20/1989, il quale dispone che "Le addizionali di cui al comma 1 relative a forniture di energia elettrica con potenza disponibile non superiore a 200 kW sono versate direttamente ai comuni ed alle province nell'ambito del cui territorio sono ubicate le utenze...".

Detta norma evidenzia, quindi, come premessa generale implicita che le addizionali relative a forniture di energia elettrica devono essere versate all'Erario dello Stato e solo per ragioni di ordine pratico e per evitare versamenti di somme non rilevanti dallo Stato alle Province, destinatarie finali del tributo - per finanza derivata e non propria e per scelta dello Stato di erogare fondi alle entrate degli enti locali - le addizionali relative a forniture di energia elettrica con potenza disponibile non superiore a 200 kW, quelle, appunto, meno rilevanti, sono versate direttamente ai predetti enti territoriali.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Verbania ha ritenuto che l'Agenzia delle Dogane e Monopoli fosse legittimata passiva dell'azione di ripetizione (perché di azione di ripetizione di indebito, ex art. 2033 c.c., si tratta) atteso che essa va proposta nei confronti del soggetto che ha il potere di accertamento di un tributo erariale.

La Corte di Cassazione sui rinvii pregiudiziali disposti dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Piacenza aventi ad oggetto la legittimazione passiva sul rimborso dell'addizionale provinciale sulle accise dell'energia elettrica con sentenza N. 21883/2024 pubblicata il 02.08.2024 ha enunciato il seguente principio di diritto: "Spetta in via esclusiva all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la legittimazione passiva nelle liti promosse dal cedente della fonte energetica per il rimborso dell'addizionale provinciale sulle accise, di cui

all'abrogato art. 6, del decreto-legge 511/1988".

Questo Collegio, pertanto, aderendo all'indirizzo segnato dalla Corte di Cassazione, ritiene legittimata a ricevere l'istanza di rimborso di cui si discute l'Agenzia delle Dogane.

La domanda di ripetizione dell'indebito si fonda sulla prospettazione per cui le somme versate a titolo di addizionale all'accisa nell'ambito del rapporto di fornitura di energia elettrica negli anni di cui è causa, non avrebbero dovuto essere corrisposte dalla società ricorrente in quanto versate in virtù di una norma nazionale che andava disapplicata per contrasto con l'art. 1, par. 2 della Direttiva 2008/118/CE, come interpretata dalla Corte di Giustizia UE rispettivamente con le sentenze 5 marzo 2015, in causa C-553/13 e 25 luglio 2018, in causa C-103/17.

In effetti, la natura erariale dell'accisa consente di giustificare la sua devoluzione all'ente locale e di escludere che a restituirla, se indebitamente percepita come accertato giudizialmente nel caso di specie, debba essere la Provincia, atteso che il rimborso rientrerebbe nelle competenze all'Agenzia delle Dogane, sulla quale si concentra l'attività di accertamento, liquidazione, riscossione e, quindi, anche il rimborso dell'imposta.

Infatti, è evidente che la Provincia è ente territoriale dello Stato, e proprio in forza della natura erariale dell'accisa la percepisce in assenza di un fatto impositivo territorialmente localizzato.

Si tratta, in altri termini, di somme provenienti non da tributo locale – che la vedrebbero come ente impositore – ma da tributo nazionale ope legis devolutole sul duplice presupposto della rispondenza dell'imposizione ad esigenze di economia nazionale, e della inclusione dell'ente territoriale nell'articolazione istituzionale dello Stato.

Pertanto, proprio in considerazione del fatto che la Provincia, ha solo incassato un tributo di cui era titolare, in base alle norme vigenti, l'Erario dello Stato, giustifica che l'ente che debba restituirla, se indebitamente percepita come accertato giudizialmente nel caso di specie, sia l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in qualità di legittimata passiva, atteso che, rientrando la richiesta di rimborso di Hera Comm s.p.a., nell'alveo dell'azione di ripetizione di indebito ex art. 2033 c.c., essa non può che essere proposta nei confronti del soggetto titolare del tributo-indebito.

L'interpretazione sostenuta dall'Ufficio condurrebbe, peraltro, ad un ingiustificato arricchimento dell'Amministrazione; la società appellata, infatti, dopo avere restituito ai clienti finali le somme indebitamente percepite in forza delle pronunce del giudice civile, verrebbe privata anche del rimborso delle medesime somme già versate all'Erario.

Una simile soluzione si porrebbe in contrasto con i principi di neutralità, effettività della tutela restitutoria e divieto di indebito arricchimento.

L'appello deve pertanto essere integralmente rigettato, con conferma della sentenza impugnata e affermazione della legittimazione passiva dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli –

con condanna alle spese del presente grado di giudizio dell'appellante a favore di entrambe le parti appellate, per il principio della soccombenza.

P.Q.M.

Respinge l'appello dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli e la condanna al pagamento delle spese di grado liquidate in € 1.200,00=, oltre accessori se dovuti, a favore di ciascuna delle due parti appellate.