Sentenza del 16/11/2018 n. 29534 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE (TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - IMPOSTE DI FABBRICAZIONE - GAS ED ENERGIA ELETTRICA (IMPOSTA DI CONSUMO SUL) Imposta sul consumo di energia elettrica e addizionali - Esenzioni - Presupposti rispettivi.

Massima:

I presupposti per il riconoscimento dell'esenzione dall'imposta sul consumo di energia elettrica e dalle relative addizionali non sono sovrapponibili in quanto, mentre è esente da imposizione l'energia impiegata negli opifici industriali come riscaldamento rispetto agli usi indispensabili al compimento dei processi produttivi, l'esenzione dalle addizionali è prevista solo nell'ipotesi di uso dell'energia "come materia prima" nei procedimenti elettrochimici ed elettrometallurgici, ovvero nel caso di impiego della stessa per modificare la forma esteriore e la struttura fisico-meccanica del prodotto lavorato, pur senza alterarne la natura chimica.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

FATTI DI CAUSA

La s.r.l. H. R. chiese il rimborso dell'imposta erariale sul consumo e delle relative addizionali versate per l'energia elettrica consumata dai propri forni a induzione per il riscaldamento di barre di acciaio ai fini del successivo stampaggio a caldo, e tanto fece invocando l'esenzione prevista per il consumo di energia utilizzata come materia prima nei processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici, ivi comprese le lavorazioni siderurgiche e quelle delle fonderie, giusta il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 52.

L'Agenzia delle Dogane riconobbe l'esenzione dall'imposta principale soltanto a partire dal 20 ottobre 2000, data dalla quale erano stati verificati e suggellati i riduttori di corrente connessi a contatori dell'energia elettrica consumata e la negò per i periodi antecedenti, per i quali mancava la predisposizione di un idoneo sistema di misura dell'energia elettrica impiegata per l'uso coperto da esenzione. Escluse invece senz'altro il rimborso delle addizionali, in quanto, sostenne, l'energia elettrica utilizzata nel processo industriale svolto dalla ricorrente non era

configurabile come materia prima, ossia come componente essenziale per la produzione di un materiale con caratteristiche diverse da quelle di partenza, poichè era stata utilizzata in mera funzione di riscaldamento, ai fini del cambiamento della sola forma fisica del metallo.

La società impugnò il diniego, ottenendone l'accoglimento parziale dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino limitatamente al periodo 20 novembre 2000-31 dicembre 2000 e la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte rigettò sia l'appello principale, sia quello incidentale, proposti dalle parti per i profili di rispettiva soccombenza.

A seguito di ricorso per cassazione, questa Corte, con sentenza 28 maggio 2008, n. 13895, ha cassato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, con rinvio ad altra sezione di essa, stabilendo che la contribuente ben potesse provare il consumo di energia destinata a uso esente con mezzi diversi dai misuratori previsti dal D.Lgs. n. 504 del 1995.

Con la sentenza impugnata, il giudice di rinvio ha ritenuto atte allo scopo, quanto all'imposta erariale di consumo, le tabelle allegate alla relazione tecnica di parte esibita dalla società sin dal giudizio di primo grado, delle quali ha condiviso i calcoli.

In relazione alle addizionali, la Commissione Tributaria Regionale ha riconosciuto l'esenzione richiesta, perchè ha ritenuto che l'energia elettrica svolga una funzione determinante non altrimenti realizzabile nel processo di lavorazione in questione, nel quale, ha sostenuto, essa interviene con una rilevanza pari a quella delle altre materie di base. Sul punto ha altresì invocato le statuizioni espresse da Cass. n. 13895/2008.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia per ottenerne la cassazione, articolato in tre motivi, cui la società replica con controricorso e ricorso incidentale condizionato, affidato a un unico motivo e illustrato con memoria, contrastato dall'Agenzia con controricorso, anch'esso corredato di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Col secondo motivo del ricorso principale, da esaminare con priorità perchè logicamente prodromico, l'Agenzia denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.L. 28 novembre 1988, n. 511, art. 6, conv., con L. 27 gennaio 1989, n. 20, del D.L. 30 settembre 1989, n. 332, art. 4, conv. con L. 27 novembre 1989, n. 384, del D.L. 28 giugno 1995, n. 250, art. 4, conv. con L. 8 agosto 1995, n. 349, nonchè dell'art. 14 disp. gen. e dei principi generali sull'interpretazione delle norme eccezionali, perchè l'esenzione dall'imposta principale e dall'addizionale sull'energia elettrica spetta soltanto se l'energia ha funzione di materia prima nel processo produttivo e cioè rappresenti una componente essenziale al fine di ottenere materiali con caratteristiche durature diverse da quelle di partenza, diversamente da quanto è accaduto nel caso in esame, in cui l'energia è stata utilizzata soltanto ai fini del mutamento della conformazione esterna della materia.

1.1.- Obietta preliminarmente la società che è ormai passato in giudicato "il capo della sentenza di primo grado che ha accertato il ruolo svolto dall'energia elettrica nel processo produttivo della contribuente..."; capo al quale collega efficacia espansiva in relazione al giudizio odierno.

L'eccezione è infondata.

Come emerge da Cass. n. 13895/08, che non vi fosse stato accertamento alcuno in ordine al ruolo svolto dall'energia elettrica nel processo produttivo in questione è stato motivo di ricorso per cassazione della contribuente, la quale si è appunto doluta del'omissione di "...ogni statuizione in merito all'accertamento del diritto all'esenzione dell'imposta per la qualificabilità come materia prima dell'energia impiegata nel processo produttivo dell'azienda...".

Nè forza di giudicato si può riconoscere alla declaratoria d'inammissibilità del ricorso incidentale che l'Agenzia in quell'occasione aveva proposto. Ciò perchè quella pronuncia d'inammissibilità non ha determinato la cristallizzazione di alcun accertamento, essendosi risolta nel rilievo della mancanza d'impugnazione in appello del capo della sentenza di primo grado che aveva riconosciuto come dovuto il rimborso per il solo periodo novembre-dicembre 2000.

1.2.- Poichè è la stessa società ad aver denunciato la mancanza di qualsivoglia accertamento sul ruolo dell'energia, nessun giudicato sulla sussistenza dei presupposti per riconoscere l'esenzione si è venuto a formare.

Esatta è, quindi, la critica rivolta dall'Agenzia alla statuizione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui "la sentenza di rinvio della Corte di Cassazione afferma che la Commissione Provinciale aveva riconosciuto i rimborsi richiesti (compresi quelli delle addizionali) se pur limitatamente al periodo novembre-dicembre 2000 da quando furono applicati gli strumenti di misurazione. Tale sentenza era divenuta definitiva sul punto relativo al riconoscimento della esenzione per le addizionali".

La definitività del diritto al rimborso per il periodo novembre-dicembre 2000, difatti, non è idonea a produrre alcun effetto espansivo ad altri periodi, giustappunto per la mancanza di qualsiasi accertamento in ordine ai presupposti necessari al riconoscimento dell'esenzione; i presupposti sono mutevoli, essendo correlati a situazioni di fatto altrettanto mutevoli.

2.- Infondata è, peraltro, anche la prospettazione dell'Agenzia secondo cui produrrebbe effetto espansivo di giudicato il capo della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale che aveva ritenuto non convincente l'applicazione della percentuale media di consumo così come determinata dal consulente di parte.

Emerge difatti da Cass. n. 13895/08 che dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale era stata appunto riproposta la questione concernente le modalità di prova dei consumi di energia elettrica impiegati per usi industriali esenti, nel novero delle quali si collocano appunto i rilievi del consulente di parte.

3.- Nel merito, e tenendo conto della definitività delle statuizioni concernenti il periodo novembre-dicembre 2000, la censura è fondata nei limiti che seguono.

La ricognizione dei presupposti per il riconoscimento dell'esenzione dall'imposta sull'energia elettrica e dalle relative addizionali va condotta alla luce del solo diritto interno, in quanto, con riguardo alla Dir. n. 92/12/CE, applicabile all'epoca dei fatti, che elenca, nel suo art. 3, n. 1, i prodotti ai quali essa si applica, "risulta chiaramente che l'energia elettrica non rientra nel

campo di applicazione" relativo (Corte giust. 11 settembre 2003, causa C-207/01, Altair Chimica, punto 39).

3.1.- Ebbene, in base al diritto interno, le esenzioni in questione sono diversamente regolate, come compiutamente ricostruito, in relazione a una fattispecie simile a quella in esame, da Cass. 25 settembre 2013, n. 22007 (conf., Cass. 2 marzo 2012, n. 3280, che l'Agenzia richiama in memoria):

- l'esenzione dall'imposta erariale sul consumo di energia elettrica è disciplinata dal D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 52, comma 2, lett. n), a norma del quale "è esente dall'imposta l'energia elettrica...impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento dei processi industriali veri e propri, compreso quello connesso a processi elettrochimici";

- l'esenzione dalle addizionali è regolata dal D.L. n. 250 del 1995, art. 4, come convertito, a norma del quale il D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 4, e il D.L. n. 332 del 1989, art. 4, comma 3, "si interpretano nel senso che è assoggettata alle addizionali ivi previste anche l'energia elettrica impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento dei processi industriali veri e propri".

3.2.- Nella controversia in esame, in realtà, non si discute dei presupposti per l'esenzione dall'imposta erariale sull'energia elettrica, in relazione alla quale il tema controverso concerne le modalità di prova delle quantità di energia utilizzate "per usi industriali esenti".

3.3.- La sussistenza dei presupposti per l'esenzione è contestata in relazione alle addizionali. L'Agenzia, in particolare, critica la statuizione del giudice d'appello che ha ravvisato questi presupposti, in base alla considerazione che "l'energia elettrica svolge una funzione determinante non altrimenti realizzabile nel processo di lavorazione". Il secondo motivo di ricorso si deve allora necessariamente riferire alla sola esenzione dalle addizionali, sebbene a chiusura del motivo l'Agenzia si riferisca anche all'esenzione dall'imposta principale.

Così circoscritta, la censura si rivela fondata, alla luce delle considerazioni svolte da Cass. n. 22007/13 appunto in relazione all'attività di stampaggio a caldo di barre d'acciaio.

3.4.- Come ha precisato Cass. n. 22007/13, difatti, l'esenzione in questione postula che "la lavorazione del metallo mediante stampaggio a caldo avvenga mediante impiego dell'energia elettrica al fine di modificare, non solo la forma esteriore della massa metallica, ma anche la sua struttura intrinseca, e cioè il "reticolo di cristallizzazione" dell'acciaio, così modificando le caratteristiche fisico-meccaniche del prodotto, pur senza alterarne la natura chimica". Il che, come sottolineato con la pronuncia in questione, richiede indagini di fatto, che nel caso in esame non sono state svolte.

4.- Il motivo va quindi accolto nei limiti indicati, con assorbimento dei corrispondenti profili del primo e del terzo motivo.

5.- Vanno, invece, respinti il primo e il terzo motivo del ricorso principale, nella parte relativa all'esenzione dall'imposta principale, con i quali l'Agenzia denuncia:

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 384 c.p.c., e dei principi generali in materia di onere della prova, anche in riferimento al D.L. 28 giugno 1995, n. 250, art. 4, conv., con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1995, n. 349, nonchè dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 324 c.p.c. e dei principi generali sul giudicato, sostenendo che la contribuente non abbia provato i presupposti richiesti per il riconoscimento dell'esenzione, nè le quantità di energia impiegata nel ciclo produttivo - primo motivo;

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la carente motivazione della sentenza impugnata, in quanto il giudice d'appello non avrebbe preso nella dovuta considerazione sotto il profilo scientifico la funzione dei processi elettrochimici e di quelli metallurgici - terzo motivo.

5.1.- Quanto al primo motivo, nessuna violazione del riparto dei carichi probatori ha compiuto il giudice del rinvio, il quale non dubita che debba essere il contribuente a provare le quantità di energia utilizzate per fini industriali coperti da esenzione, tanto che ha valorizzato le tabelle appunto accluse a un elaborato peritale a tale scopo prodotto dalla società.

Non di violazione del riparto dei carichi o dei principi generali in materia di prova si è trattato, dunque, sibbene della valutazione degli elementi probatori desunti da tali tabelle, come quelli ricavati dalla contabilità di magazzino, dalle bollette ENEL e dai registri fiscali.

5.2.- D'altronde, la Corte di giustizia, sia pure con riguardo alla direttiva che ha abrogato e sostituito la Dir. n. 92/12, che pure non regola il modo in cui debba essere fornita la prova dell'utilizzo dei prodotti energetici a fini che danno diritto all'esenzione, ha stabilito che, sebbene sia affidato a agli Stati membri il compito di fissare le condizioni delle esenzioni previste, nell'esercizio di tale potere devono essere rispettati i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra cui, in particolare, il principio di proporzionalità; sicchè non può essere messo in discussione il beneficio dell'esenzione qualora i requisiti sostanziali per la sua applicazione siano soddisfatti (Corte giust. 27 giugno 2018, causa C-90/17, Turbogas).

5.3.- Nel caso in esame, col terzo motivo l'Agenzia propone una diversa lettura degli elementi valorizzati dal giudice d'appello, inibita a questa Corte.

Il primo e il terzo motivo vanno in conseguenza respinti.

6.- Il che comporta altresì l'assorbimento del ricorso incidentale, che verte sulla decisione del giudice del rinvio di non disporre consulenza tecnica d'ufficio.

7.- In definitiva, in accoglimento del secondo motivo del ricorso principale, con le limitazioni specificate, la sentenza impugnata va cassata, anche ai fini delle spese, in relazione al profilo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale nei limiti indicati in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, in relazione al profilo accolto e anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte in diversa composizione.

Rigetta nel resto il ricorso principale, assorbito quello incidentale. Così deciso in Roma, il 11 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza