Sentenza del 17/04/2019 n. 10660 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE - IMPOSTE DI FABBRICAZIONE - GAS ED ENERGIA ELETTRICA (IMPOSTA DI CONSUMO SUL) Accise - Energia elettrica - Imposte addizionali - Applicabilità - Limiti - Fattispecie.

Massima:

In tema di accise sul consumo di energia elettrica, ai fini dell'applicazione delle addizionali comunali e provinciali vanno tenute distinte le ipotesi di esenzione da quelle di esclusione dall'imposta erariale, atteso che solo le esenzioni non si estendono alle addizionali: ne consegue che le previsioni di esclusione dall'imposta dell'energia elettrica impiegata come materia prima nei processi industriali elettrochimici, elettrometallurgici ed elettrosiderurgici (di cui all'art. 52, comma 3, lett. e-ter), del d.lgs. n. 504 del 1995, nella formulazione vigente "ratione temporis") nonché dell'energia elettrica utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici (di cui all'art. 52, comma 2, lett. e), del d.lgs. n. 504 del 1995, anche esso nella formulazione vigente "ratione temporis"), trovano applicazione anche con riferimento alle addizionali comunali e provinciali che, pertanto, non sono dovute. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto illegittimo un avviso di pagamento concernente le addizionali comunali e provinciali sull'energia elettrica utilizzata dalla società resistente nei forni ad induzione per la lavorazione dell'acciaio).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenze nn. 51/05/12 e 52/05/12 del 26/09/2012, la Commissione tributaria regionale del Piemonte (hinc CTR) accoglieva gli appelli proposti dalla P. s.r.l. avverso le sentenze nn. 182/16/10 e 183/16/10 della Commissione tributaria provinciale di Torino (hinc CTP), che aveva respinto i ricorsi proposti dalla società contribuente avverso l'avviso di pagamento concernente le addizionali comunali e provinciali sull'energia elettrica relative agli anni 20042008 e il conseguente atto di contestazione sanzioni.

1.1. Come si evince dalle sentenze della CTR: a) a seguito di verifica ispettiva, era stato riscontrato il mancato pagamento dell'addizionale enti locali sull'energia elettrica relativamente agli anni 2004-2008, con conseguente emissione di avviso di pagamento e di separato atto di contestazione sanzioni; b) la CTP respingeva i ricorsi separatamente proposti dalla società contribuente; c) le sentenze della CTP erano appellate dalla P. s.r.l.

1.2. Su queste premesse, la CTR motivava l'accoglimento degli appelli osservando che: a) doveva tenersi conto del giudicato esterno costituito da due sentenze del Tribunale di Torino e, in particolare, dalla sentenza del 13 novembre 1998, supportata da ampia ed esaustiva consulenza tecnica d'ufficio, che aveva stabilito che le addizionali per usi termici non erano dovute per le annualità pregresse; b) il menzionato giudicato valeva anche per il futuro in assenza di modifiche della situazione di fatto, mutata solo nel 2009 allorquando v'era stato un cambiamento del processo produttivo, così come incontestato; c) del resto, il calore utilizzato nei forni ad induzione per la lavorazione dell'acciaio si comportava come materia prima, in quanto il suo apporto consentiva di effettuare un sostanziale miglioramento delle caratteristiche intrinseche del metallo e, inoltre, nel processo produttivo l'energia elettrica non era sostituibile con altri metodi di riscaldamento; d) era contraddittorio il comportamento dell'Ufficio che, da un lato, accettava il mancato pagamento delle accise sull'energia elettrica e, dall'altro, chiedeva il pagamento delle addizionali, strettamente collegate alle prime; e) per il periodo successivo all'1 giugno 2007, parzialmente oggetto di accertamento, la pretesa erariale era infondata anche per un'altra ragione: il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, art. 52, aveva precisato che non era sottoposta alle accise l'energia elettrica utilizzata "principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici", con eliminazione di qualsiasi equivoco in ordine all'esenzione da imposta.

2. L'Agenzia delle dogane impugnava le sentenze della CTR con distinti ricorsi per cassazione, entrambi affidati a quattro identici motivi.

3. La P. s.r.l. resisteva in entrambi i giudizi con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va pregiudizialmente disposta la riunione del procedimento R.G. n. 1990/2013 al procedimento R.G. n. 1462/2013 per evidenti ragioni di connessione, riguardando quest'ultimo procedimento un avviso di pagamento di addizionali comunali e provinciali e il primo l'atto di contestazione delle relative sanzioni.

2. Sempre in via pregiudiziale va evidenziato che i due ricorsi riuniti contengono motivi sostanzialmente identici e ugualmente numerati, che possono pertanto essere esaminati congiuntamente.

3. Con il primo motivo di entrambi i ricorsi l'Agenzia delle dogane deduce la nullità delle sentenze per violazione dell'art. 324 c.p.c. e per falsa applicazione del principio di non contestazione e di disponibilità delle prove (art. 115 c.p.c.; D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nonchè per violazione degli artt. 2697 e 2909 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3

3.1. Con la complessa censura si contesta, in primo luogo, la sussistenza di un giudicato opponibile all'Amministrazione finanziaria in quanto la sentenza del Tribunale di Torino del 13 novembre 1998: a) riguarda solo il periodo dal gennaio 1995 al settembre 1997, anche in ragione dell'autonomia dei periodi di imposta e della circostanza che le indagini di fatto compiute hanno riguardato solo i periodi di imposta considerati; b) non ha effettuato alcun accertamento in ordine all'utilizzo come materia prima dell'energia elettrica da parte della P. s.r.l.

3.2. Secondariamente si deduce: a) la violazione del principio di non contestazione, evidenziandosi che l'Ufficio ha esplicitamente contestato l'utilizzo della energia elettrica come materia prima con riferimento agli anni 2004-2008; b) la violazione del principio di ripartizione dell'onere della prova, gravando sulla P. s.r.l. la prova della sussistenza di un'esenzione al pagamento dell'imposta; c) la violazione del principio di disponibilità delle prove, avendo basato il proprio giudizio su di una consulenza tecnica d'ufficio non prodotta in giudizio.

4. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 52, comma 2, lett. n), (Testo unico accise - TUA), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la CTR applicato l'esenzione prevista dalla disposizione citata ad una fattispecie che non vi rientrerebbe.

5. Con il terzo motivo di ricorso si contesta la violazione dell'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. e), e comma 3, lett. e ter), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che "la spettanza del regime di non sottoposizione "per l'energia utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici" non può costituire la riprova che, nell'ambito del processo produttivo della Società, l'energia elettrica sia stata impiegata come materia prima".

6. Con il quarto motivo si deduce la violazione del D.L. 28 novembre 1988, n. 511, art. 6, conv. con modif. nella L. 27 gennaio 1989, n. 20, e dell'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. n), e dell'art. 60 T.U.A., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che l'esenzione dalle accise sull'energia elettrica non si estende automaticamente alle addizionali.

7. Va preliminarmente affrontata la questione relativa alla insussistenza di, un giudicato opponibile all'Amministrazione finanziaria, costituito dai fatti accertati dal Tribunale di Torino con la sentenza del 13 novembre 1998, costituente la prima parte del primo motivo dedotto dall'Agenzia delle dogane.

7.1. La censura è fondata.

7.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte "nel processo tributario, il vincolo oggettivo derivante dal giudicato, in relazione alle imposte periodiche, deve essere riconosciuto nei casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione del rapporto, salvo che, in materia di IVA, ciò comporti l'estensione ad altri periodi di imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria, avente carattere imperativo, compromettendone l'effettività" (così, da ultimo, Cass. n. 9710 del

19/04/2018; si veda, altresì, ex multis, con riferimento alle imposte dirette, Cass. n. 21395 del 15/09/2017 e, con riferimento all'IVA, Cass. n. 8855 del 04/05/2016").

7.3. Nel caso di specie la questione non involge l'IVA nè è idonea a compromettere l'effettività della disciplina unionale, non implicando valutazioni di compatibilità delle imposte addizionali con il diritto della UE (e ciò sebbene l'energia elettrica, con riferimento al periodo oggetto di giudizio, rientri nell'ambito applicativo della Dir. n. 92/12/CEE del 25/02/1992, in ragione dell'estensione di cui alla Dir. n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003). Occorre, pertanto, verificare unicamente se il giudicato richiamato dalla sentenza impugnata riguardi fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale ovvero concerna la qualificazione del rapporto.

7.4. La CTR ha ritenuto che l'accertamento riguardante l'esenzione dalle imposte addizionali sull'energia elettrica dovesse valere anche per gli anni successivi al 30 settembre 1997 in quanto la situazione di fatto relativa alla produzione aziendale non sarebbe mutata fino all'anno 2009.

7.5. La valutazione compiuta dalla CTR non è rispettosa del superiore principio di diritto in quanto l'accertamento concernente la tipologia della produzione aziendale - e, in particolare, se l'energia elettrica è utilizzata nel processo produttivo e secondo quali modalità - non rientra tra gli accertamenti di fatto che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, sicchè il giudice di appello ha erroneamente ritenuto l'intervenuto giudicato sul punto.

7.6. Peraltro, la CTR - indipendentemente dal giudicato - ha esaminato compiutamente nel merito la questione della debenza delle addizionali comunali e provinciali, sicchè la fondatezza della prima parte del primo motivo non è idonea, di per sè, a determinare la cassazione della sentenza impugnata, dovendo procedersi all'esame delle ulteriori ratio decidendi della sentenza impugnata.

8. Le ulteriori censure possono essere esaminate congiuntamente, involgendo questioni connesse, e vanno complessivamente disattese, anche se la motivazione della CTR va integrata ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4.

8.1. Appare utile premettere una ricostruzione normativa al fine di verificare la disciplina applicabile alla fattispecie con riferimento al periodo 2004-2008, oggetto di contestazione tra le parti, dovendosi subito evidenziare che: a) le disposizioni del Testo unico accise hanno subito significative modifiche in conseguenza dell'entrata in vigore, in data 01/06/2007, del D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, sicchè occorre scindere il periodo oggetto di giudizio in due sottoperiodi, gennaio 2004-maggio 2007 e giugno 2007-dicembre 2008; b) con riferimento all'imposta erariale sull'energia elettrica (dal 01/06/2007 accisa) sono previste ipotesi di esenzione dall'imposta e ipotesi di esclusione dall'imposta che vanno tenute nettamente distinte, anche ai fini applicativi delle addizionali comunali e provinciali.

8.2. Con specifico riferimento al periodo gennaio 2004-maggio 2007, l'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. n), dispone che è esente dall'imposta erariale di consumo "l'energia elettrica (...) impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri, compreso quello connesso a processi elettrochimici". L'art. 52 T.U.A., comma 3, lett. e ter), stabilisce, invece, che non è sottoposta ad imposta "l'energia elettrica (...)

impiegata come materia prima nei processi industriali elettrochimici, elettrometallurgici ed elettrosiderurgici".

8.2.1. L'art. 60 T.U.A., afferma, in via generale, che le disposizioni in materia di accise si applicano anche alle addizionali dell'imposta erariale sull'energia elettrica "quando per la loro applicazione sono previste le stesse modalità dell'imposta di consumo" (il che avviene sicuramente per le addizionali comunali e provinciali, come si evince dalla formulazione del D.L. n. 511 del 1988, art. 6). Peraltro, le esenzioni (e solo quelle) non si estendono alle addizionali comunali e provinciali per espressa previsione del D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 4, salvo per ciò che concerne "i consumi per l'illuminazione pubblica e per l'esercizio delle attività di produzione, trasporto e distribuzione di energia elettrica", come anche precisato dalla L. 13 maggio 1999, n. 133, art. 10, comma 17, di interpretazione autentica dell'art. 60 T.U.A., che fa espresso riferimento al solo art. 52 T.U.A., comma 2.

8.2.2. Ne consegue, per quanto interessa in questa sede, che la previsione di esenzione dall'imposta erariale concernente l'energia elettrica impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri, compreso quello connesso a processi elettrochimici (art. 52 T.U.A., comma 2, lett. n)) non si applica alle imposte addizionali comunali e provinciali, che sono, pertanto, dovute. La previsione di esclusione dall'imposta erariale dell'energia elettrica impiegata come materia prima nei processi industriali elettrochimici, elettrometallurgici ed elettrosiderurgici (art. 52 T.U.A., comma 3, lett. e ter)), invece, trova applicazione anche con riferimento alle addizionali comunali e provinciali (la questione era discussa prima dell'introduzione della disposizione da ultimo citata: cfr. Cass. n. 22007 del 25/09/2013; Cass. n. 29534 del 16/11/2018).

8.3. Con riguardo, invece, al periodo giugno 2007-dicembre 2008, l'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. e), nel testo conseguente alle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 26 del 2007, dispone che non è sottoposta ad accisa "l'energia elettrica (...) utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici". L'art. 52 T.U.A., comma 3, lett. f), dispone, poi, che è esente dall'accisa "l'energia elettrica (...) utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato".

8.3.1. L'art. 60 T.U.A. afferma, poi, in via generale, che le disposizioni in materia di accise si applicano anche alle addizionali dell'accisa sull'energia elettrica "quando per la loro applicazione sono previste le stesse modalità dell'accisa", ad eccezione di quanto disposto dall'art. 52 T.U.A., comma 3. La nuova formulazione del D.L. n. 511 del 1988, art. 6, come modificato dal D.Lgs. n. 26 del 2007, in armonia con la nuova previsione dell'art. 60 sopra menzionata, stabilisce che "le disposizioni di cui all'art. 52 T.U.A., comma 3, non si applicano alle addizionali di cui al comma 1; sono tuttavia esenti dalle addizionali i consumi per l'illuminazione pubblica e per l'esercizio delle attività di produzione, trasporto e distribuzione di energia elettrica". Non è più operante, invece, a fronte di una integrale rivisitazione della materia operata con il D.Lgs. n. 26 del 2007, la disposizione interpretativa prevista dalla L. n. 133 del 1999, art. 10, comma 17.

8.3.2. Ne consegue, per quanto interessa in questa sede, che all'energia elettrica utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici (art. 52 T.U.A., comma 2, lett. e)) non sono applicabili le addizionali comunali e provinciali, che, pertanto, non

sono dovute. Sono, invece, dovute le addizionali comunali e provinciali all'energia elettrica utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, (art. 52 T.U.A., comma 3, lett. f)).

8.4. Così ricostruita la complessa situazione normativa, deve evidenziarsi che la CTR ha accertato che "il calore fornito dall'acciaio nei forni ad induzione si comporta come materia prima in quanto il suo apporto consente di effettuare un sostanziale miglioramento delle caratteristiche intrinseche del metallo" e che "questo tipo di lavorazione non è sostituibile con altri metodi di riscaldamento perchè altrimenti l'acciaio perderebbe le caratteristiche che gli si vogliono dare per la formazione dei pezzi di stampaggio".

8.5. Tale compiuto accertamento in fatto non è validamente infirmato da quanto sostenuto nella seconda parte del primo motivo, in quanto: a) il rilievo concernente la violazione del principio di disponibilità, avendo la CTR basato il proprio giudizio su di una consulenza tecnica d'ufficio non prodotta in giudizio, è inammissibile per difetto di specificità, non essendo stato indicato da dove si desuma che la consulenza utilizzata in sentenza non sia stata prodotta in giudizio; b) non v'è alcuna violazione del principio di non contestazione, perchè l'affermazione della CTR per la quale è "pacifico che la corrente utilizzata per i forni ad induzione sia materia prima" si giustifica proprio in relazione all'accertamento di fatto appena compiuto, apparendo chiaro che il giudice di appello non fa formale riferimento a fatti non contestati; c) non sussiste alcuna violazione del principio di ripartizione dell'onere probatorio, avendo la CTR tratto il proprio convincimento dalla documentazione prodotta.

8.6. Orbene, con riferimento al periodo gennaio 2004-maggio 2007, poichè è stato accertato che l'energia elettrica è utilizzata come materia prima nel processo produttivo della P. s.r.l., l'esclusione dalla sottoposizione all'imposta erariale e, in virtù della previsione dell'art. 60 T.U.A., anche alle addizionali comunali e provinciali, trova fondamento nella generale previsione dell'art. 52 T.U.A., comma 3, lett. e ter).

8.6.1. Nè può esserci violazione dell'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. n), come sostenuto dalla difesa erariale (secondo motivo), in quanto la previsione di esclusione dalle addizionali comunali e provinciali è contenuta nell'art. 52 T.U.A., comma 3, lett. e ter), con conseguente infondatezza della censura.

8.7. Con riferimento, invece, al periodo giugno 2007-dicembre 2008, l'esclusione dalla sottoposizione all'imposta erariale e, in virtù della previsione dell'art. 60 T.U.A., anche alle addizionali comunali e provinciali, trova fondamento nella nuova e più ampia formulazione dell'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. e), per la quale è esclusa da accisa l'energia elettrica utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici; e tra i processi metallurgici rientra incontestabilmente l'energia elettrica utilizzata nel processo produttivo della P. s.r.l.

8.8. Da quanto più sopra dedotto ne consegue, altresì: a) l'inammissibilità del terzo motivo, perchè non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata: il richiamo alla previsione dell'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. e), è stato correttamente effettuato dalla CTR al fine di escludere l'applicabilità delle imposte addizionali con riferimento al periodo giugno 2007-dicembre 2008,

non già per fornire un ulteriore argomento alla inapplicabilità delle predette imposte per il periodo gennaio 2004-maggio 2007; b) l'infondatezza del quarto motivo in ragione della erronea ricostruzione del dato normativo.

9. In conclusione, i ricorsi riuniti vanno complessivamente rigettati, con conseguente condanna dell'Agenzia delle dogane a rifondere alla P. s.r.l. le spese di lite, che si liquidano come in dispositivo avuto conto del valore della lite dichiarato e della intervenuta riunione.

P.Q.M.

La Corte rigetta i ricorsi riuniti e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 6.500,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del quindici per cento e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 26 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 17 aprile 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza