Sentenza del 10/05/2019 n. 12446 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. P. s.p.a. impugnava l'avviso di pagamento n. (OMISSIS) prot. n. (OMISSIS) del 15 gennaio 2009 emesso dall'Agenzia delle Dogane di Ravenna con il quale le era stato richiesto il pagamento di Euro 169.577,58, oltre interessi ed indennità di mora, a titolo di maggiore imposta erariale sui consumi di energia elettrica e addizionale provinciale sui consumi di energia elettrica dello stabilimento petrolchimico di (OMISSIS) per il periodo gennaio-dicembre 2003.

Assumeva l'ufficio che P., esercente l'officina elettrica sita all'interno dello stabilimento petrolchimico, in regime di autoproduzione con erogazione anche ad altre imprese terze ivi operanti, non aveva liquidato e versato le imposte separatamente per ciascuna impresa utilizzatrice, ma aveva considerato l'energia come consumata in proprio e cumulativamente, anzichè per ciascuna delle utilizzatrici, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta erariale D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, ex art. 52, comma 2, lett. o-bis), (T.U. accise), così fruendo indebitamente del cumulo dei consumi per la determinazione dei relativi scaglioni ai fini del calcolo delle imposte.

2. La CTP di Ravenna rigettava il ricorso di P., con decisione confermata dalla CTR dell'Emilia-Romagna che ha ritenuto: a) infondata l'eccezione di prescrizione quinquennale del credito dell'amministrazione finanziaria per i consumi del periodo gennaio-aprile 2003, rilevando, quale dies a quo, il momento della determinazione dell'effettivo consumo con la presentazione della dichiarazione annuale e non quello del versamento delle rate di acconto mensili; b) non rilevante il provvedimento del Ministero dell'Industria del 13 febbraio 1998, con il qualeP. era stata autorizzata a considerare unitariamente l'energia elettrica consumata all'interno dello stabilimento in regime di autoproduzione, atteso che le società alle quali P. forniva energia elettrica erano in parte diverse da quelle presenti nello stabilimento al momento del rilascio dell'autorizzazione amministrativa; c) violato il disposto dell'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. o-bis), poichè la cessione di energia elettrica prodotta in eccedenza daP. era avvenuta in virtù di meri rapporti commerciali con società prive di legami associativi, consortili o d'interdipendenza produttiva, l'unico elemento comune tra le stesse essendo quello dell'insediamento nel polo produttivo (OMISSIS).

3. Avverso detta pronuncia propone ricorso per cassazione P. affidato a tre motivi, cui replica l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con controricorso; P. ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo di ricorso P. denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 57 T.U.A., commi 3 e 4, e dell'art. 2935 c.c., essendo prescritta la pretesa relativa al periodo gennaio-aprile 2003 poichè il p.v.c. era stato comunicato il 14 maggio 2008, ossia oltre il quinquennio dal consumo: secondo la ricorrente, le citate disposizioni ricollegherebbero la prescrizione al momento dell'effettivo consumo mensile - non da quello della presentazione della dichiarazione, come argomentato dalla CTR - in considerazione del sistema di versamento dell'imposta per rate mensili.

5. Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. o-bis), e dell'art. 53 T.U.A., nonchè del D.L. 28 novembre 1988, n. 511, art. 6, comma 2, conv. in L. 27 gennaio 1989, n. 20, in considerazione dell'unitarietà dei consumi del petrolchimico di (OMISSIS): erroneamente la CTR avrebbe disconosciuto detta unitarietà, avendo invece rilievo il provvedimento amministrativo con cui era stato riconosciuto il regime di autoproduzione in capo a P., con conseguente applicazione del beneficio e conteggio dell'addizionale in materia unitaria; inoltre, il beneficio accordato dalla norma, che esenta l'energia elettrica impiegata all'interno di un opificio industriale in regime di autoproduzione, in presenza di consumi mensili superiori a 1.200.000 kWh, a prescindere dal numero d'imprese collegate e dal rapporto giuridico tra esse intercorrente, avrebbe carattere oggettivo; infine, l'esclusione dalla tassazione riguarderebbe tutta l'elettricità destinata all'uso favorito che superi la soglia di 1.200.000 kWh poichè la legge identifica nel produttore di energia il soggetto chiamato a scontare la tassazione sul consumo ed accorda all'autoproduttore la specifica esenzione, mentre sarebbe irrilevante il rapporto tra autoproduttore dell'energia e fruitori ulteriori di essa, essendo sufficiente che i loro cicli produttivi interagiscano o siano tecnicamente connessi.

6. Con il terzo motivo si denuncia omesso esame del fatto decisivo e controverso, oggetto di discussione tra le parti, costituito dall'esistenza di un ciclo produttivo integrato all'interno del petrolchimico di (OMISSIS).

7. Vanno esaminati, per priorità logica, i motivi secondo e terzo da scrutinarsi congiuntamente per la loro connessione - che sono infondati.

7.1. La questione dei presupposti per la spettanza dell'esenzione di cui all'art. 52 T.U.A., comma 2, lett. o-bis), ratione temporis vigente, è stata già ripetutamente oggetto di disamina da parte di questa Corte (tra le altre, Sez. 5, 7 marzo 2012, n. 3537 e Sez. 5, 20 settembre 2017, n. 21816), che ha affermato il principio, da cui non v'è ragione per discostarsi, secondo il quale "l'esenzione dall'imposta erariale sull'energia elettrica, concessa dal D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 52, comma 2, lett. o-bis), nella fattispecie di consumo mensile superiore a 1,2 milioni di chilowattora in regime di autoproduzione, non può riferirsi al consumo complessivo di una pluralità di aziende solo perchè incluse nello stesso comprensorio industriale" occorrendo "viceversa disaggregare, ai fini del riconoscimento del beneficio, i consumi mensili di ogni singola azienda".

7.2. Giova richiamare, in primo luogo, il quadro normativo rilevante.

Orbene, ai sensi dell'art. 52 T.U.A., comma 1, obbligato al pagamento dell'imposta erariale sull'energia elettrica è l'esercente l'officina di produzione di energia elettrica o il soggetto ad esso assimilato (fabbricante); l'art. 53 T.U.A., comma 1, stabilisce che "chiunque intenda esercitare una officina di produzione di energia elettrica deve farne denuncia all'ufficio tecnico di finanza, competente per territorio, che, eseguita la verifica degli impianti, rilascia la licenza d'esercizio, soggetta al pagamento di un diritto annuale"; l'art. 53 T.U.A., comma 2, lett. a), precisa che "sono considerati fabbricanti, ai fini della imposizione, gli acquirenti di energia elettrica: a) che l'acquistano per farne rivendita" o (lett. b) che la utilizzano per uso proprio con impiego promiscuo.

L'art. 54 T.U.A. introduce la nozione di officina di produzione, ossia quella che è costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione sono collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi (comma 1); costituiscono distinte officine, cd. di produzione, le diverse stazioni di produzione dell'energia elettrica che una stessa ditta esercita in luoghi distinti anche quando queste stazioni siano messe in comunicazione fra loro mediante un'unica stazione di distribuzione, mentre le officine cd. di acquisto - cioè delle ditte acquirenti di energia elettrica, per farne rivendita o per uso proprio - sono costituite dall'insieme dei conduttori, degli apparecchi di trasformazione, di accumulazione e di distribuzione, a partire dalla presa dell'officina venditrice (comma 2).

Quanto alla tariffazione, infine, il D.L. 28 novembre 1988, n. 511, art. 6, conv. in L. 27 gennaio 1989, n. 20, prevede per ogni chilowattora di energia impiegata differenti tariffe per applicazioni nelle abitazioni o per uso in locali e luoghi diversi.

In sintesi, dunque, l'intero assetto normativo ruota tutto sulle nozioni di officina, di produzione o di acquisto, quali luoghi fisici, sulla nozione di consumatore quale destinatario ed utilizzatore finale dell'energia elettrica, nonchè sulla tariffazione per punto di presa.

7.3. Tale conclusione trova ulteriore riscontro nel sistema di versamento dell'imposta disciplinato dall'art. 56 T.U.A., nel testo vigente ratione temporis, secondo cui: l'imposta è versata dal fabbricante direttamente in tesoreria, con diritto di rivalsa sui consumatori; ogni bolletta di pagamento rilasciata dal fabbricante ai consumatori deve riportare i quantitativi di energia elettrica forniti e la liquidazione dell'imposta e relative addizionali, con le singole aliquote applicate, e si coordina con l'obbligo di denuncia a carico dell'esercente l'officina di produzione di energia elettrica previsto dal citato art. 53, comma 1, e con la possibilità per questo di verificare il superamento, o meno, della soglia di 1,2 milioni di chilowattora previsto dal citato art. 52, comma 2, lett. o-bis).

7.4. In questa prospettiva non è conferente il richiamo al D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 79, art. 2, comma 2 (secondo il quale "autoproduttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonchè per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, art. 4, n. 8, degli appartenenti ai

consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto") ed alla citata L. n. 1643 del 1962, superato art. 4, n. 6, lett. a), ("non sono soggette a trasferimento le imprese che producono energia elettrica destinata a soddisfare i fabbisogni inerenti ad altri processi produttivi esplicati dalle imprese stesse o da imprese che risultino consorziate o consociate alla data del 31 dicembre 1961, purchè il fabbisogno superi il 70 per cento dell'energia prodotta mediamente nel triennio 1959-61"), non fosse altro perchè si riferiscono a imprese controllate, consorziate, consociate, et similia.

Si tratta, infatti, di ipotesi che non ricorrono nella vicenda in esame, avendo la CTR affermato, con accertamento insindacabile, che, nel caso di P. e delle società utenti (L., H. R., E., Ec., Av., V., Am., CB., PR. s.p.a., AP., En.), "la cessione di energia elettrica da parte del produttore non era avvenuta in forza di rapporti associativi o consortili, ma solo sulla base di un mero rapporto commerciale, che l'unico elemento in comune tra tutte le aziende era quello di essere ricomprese nello stesso comprensorio industriale" (p. 5 della sentenza), sicchè non è ravvisabile l'omesso esame denunciato con il terzo mezzo.

E' infatti incontroverso che le singole società erano tra loro autonome, limitandosi ad operare nel medesimo sito e, comunque, è altrettanto pacifico che il consumo in proprio di energia era ben al di sotto del 70 per cento dell'energia prodotta, venendo la gran parte ceduta ad altri soggetti distinti ed autonomi, irrilevante essendo, ai fini fiscali, l'attribuzione a P. della qualifica di autoproduttore da parte del Ministero dell'Industria.

7.5. Da quanto sin qui ritenuto discende la necessità di disaggregare, ai fini dell'esenzione in questione, i dati sul consumo di energia mensile registrato da ciascuna azienda interessata.

7.6. Va infine rilevato - sotto altro profilo - che il D.L. n. 511 del 1988, art. 6, conv. in L. n. 20 del 1989, anche nel testo vigente ratione temporis, prevede l'esenzione dalle addizionali locali soltanto in relazione all'energia elettrica autoprodotta ed impiegata per uso proprio, statuendo espressamente che essa si applica nel caso di esercizio delle attività di produzione, trasporto e distribuzione di energia elettrica, e non può, pertanto, intendersi riferita anche all'energia proveniente da un consorzio autoproduttore ed utilizzata da imprese aderenti al consorzio, in quanto persone giuridiche diverse dal produttore (v. Sez. 5, 9 aprile 2014, n. 8293 e Sez. 5, 12 settembre 2008, n. 23529). Peraltro, a tale riguardo mette conto rilevare che la censura attinente al conteggio - da operarsi unitariamente, secondo l'assunto diP. - dell'addizionale provinciale alla stregua dei criteri di cui al citato art. 6 (cfr. p. 17 del ricorso) risulta formulata in termini di mera asserzione non sostenuta da alcuna specifica argomentazione, nemmeno rinvenibile nella memoria.

7.7. La sentenza non merita dunque le censure sollevate poichè l'errata contabilizzazione (per la considerazione in termini cumulativi e non con riguardo ad ogni società operante nell'opificio destinataria dell'energia elettrica) dell'imposta di consumo, la quale integra la base imponibile ai fini IVA, ha comportato un'errata applicazione dell'imposta dovuta.

8. Il primo motivo è parimenti infondato, non essendo condivisibile la tesi della ricorrente secondo cui la prescrizione decorrerebbe dal momento dell'effettivo consumo, ancorchè la motivazione debba essere integrata ex art. 384 c.p.c..

8.1. L'art. 57 T.U.A., comma 3, dispone che "Il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo. In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito".

8.2. La disposizione, peraltro, va considerata nell'alveo del sistema della tassazione delle accise, sistema che, come del resto avviene anche per l'IVA e per le imposte sui redditi, è caratterizzato dalla riconduzione dell'accertamento in base a fatti fiscalmente rilevanti all'interno di un periodo di tempo definito.

Il tributo, in altri termini, si attua attraverso adempimenti del contribuente, obbligatori per legge, rispetto ai quali l'intervento dell'amministrazione risulta solo eventuale: le attività di accertamento necessarie, anche sul piano cronologico, sono, in realtà, quelle demandate al contribuente - ossia il fabbricante quale soggetto tipico nella materia delle accise - che assume la responsabilità dell'attuazione del tributo.

Ne deriva che l'azione successiva dell'amministrazione si caratterizza come controllo di quanto il contribuente ha realizzato: l'atto di accertamento ha ad oggetto i fatti imponibili non direttamente, ma attraverso un'attività secondaria, propria del contribuente-fabbricante, che ha, in concreto, quale obiettivo gli atti posti in essere (od omessi) dal contribuente medesimo.

8.3. La "data in cui è avvenuto il consumo", di cui al citato art. 57 T.U.A., comma 3, si identifica allora, in termini univoci, con quella in cui è possibile verificare che il contribuente-fabbricante abbia adempiuto agli obblighi di legge e, dunque, con quella di presentazione della dichiarazione annuale di cui all'art. 55 T.U.A., comma 1, che dispone "L'accertamento e la liquidazione d'imposta per le officine che producono energia elettrica a scopo di vendita e per le officine che producono energia elettrica per uso proprio, munite di misuratore, è fatto dall'ufficio tecnico di finanza, competente per territorio, sulla base della dichiarazione di consumo annuale presentata dal fabbricante. La dichiarazione deve contenere i dati relativi ad ogni mese solare ed è presentata entro il giorno 20 del mese di febbraio dell'anno successivo a quello cui si riferisce".

8.4. Ne deriva che, per le ragioni esposte, pur essendo inesatta l'argomentazione, applicata ai tributi e alle accise in particolare, che "la prescrizione (...) inizia a decorrere dal momento in cui il diritto può essere esercitato", è ugualmente corretta in diritto l'affermazione secondo la quale "Il dies a quo, ai fini della prescrizione del credito dell'Amministrazione finanziaria, può decorrere, pertanto, solo dal momento in cui la stessa può accertare "l'effettivo consumo" di energia elettrica (...), che coincide con il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione annuale (...)", sicchè da tale momento decorre anche la prescrizione.

9. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato. Le spese del giudizio di legittimità vanno compensate per la metà attesa la peculiarità della vicenda, con profili di novità, mentre per il resto sono liquidate secondo soccombenza come in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna P. s.p.a. al pagamento della metà delle spese del giudizio, liquidate in Euro 2.800,00, oltre spese prenotate a debito, compensata la restante metà.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 12 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza