Sentenza del 28/06/2019 n. 17513 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 260/10/2014 in data 11 giugno 2014 la Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle Dogane - Ufficio delle Dogane di Pordenone contro la sentenza n. 98/1/2013 della Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone che aveva accolto il ricorso proposto dalla S. Spa contro l'avviso di pagamento n. 22/2012 emesso dall'Ufficio delle Dogane di Pordenone e parzialmente il ricorso contro l'atto conseguente di contestazione ed irrogazione di sanzioni amministrative n. 93/2012, fatta salva la sanzione irrogata per avere esercitato un deposito di prodotti energetici - (olio combustibile BTZ) per uso industriale, senza la preventiva denuncia all'Ufficio delle Dogane.

L'avviso di pagamento era scaturito da una verifica fiscale, finalizzata al controllo degli adempimenti previsti dal D.Lgs. n. 504 del 1995 (di seguito TUA) e successive modificazioni, presso lo stabilimento della società, che produceva, attraverso fasi di lavorazione di sottoprodotti di origine animale, per un quarto grassi animali, utilizzati come combustibile per alimentare l'impianto di termo - deodorazione e per tre quarti farine animali, relativa al periodo dal 1 giugno 2007 al 31 marzo 2011, compendiata nel pvc 9230/RU del 10.5.2011 che aveva ritenuto la sottrazione al pagamento dell'accisa di Kg. 4.697.870 di grasso animale, NC 15180095, utilizzato come combustibile e perciò qualificato prodotto energetico ai sensi dell'art. 21, comma 1, lett. a) del TUA, con conseguente sottrazione di accisa pari ad Euro 157.586,00.

In esito alla disposta consulenza tecnica, il giudice di primo grado aveva ritenuto fondata la tesi della S., che aveva invocato la esenzione disciplinata dall'art. 22 del TUA, poichè i grassi prodotti erano stati oggetto di consumo energetico connesso alle esigenze aziendali e disatteso quella dell'Ufficio che aveva, al contrario, dedotto che la esenzione sarebbe spettata solo nel caso in cui lo stabilimento avesse prodotto unicamente prodotti considerati energetici ai sensi dell'art. 21, comma 1, lett. a), del TUA, tra i quali rientravano i grassi ma non anche le farine animali e che comunque era necessario che l'impianto fosse gestito in regime di deposito fiscale, ai sensi dell'art. 5 del TUA, il che non era avvenuto nel caso in esame.

Il giudice di appello, investito dall'impugnazione della Agenzia delle Dogane, che aveva lamentato nella sostanza la erronea interpretazione degli artt. 5, 21, 22 e 23 del TUA e la erronea valutazione dei fatti e delle prove fornite dall'Ufficio e delle risultanze della consulenza tecnica d'ufficio, nel confermare la sentenza di primo grado, riteneva che: 1) la mancata richiesta di autorizzazione alla gestione di deposito fiscale costituiva una mera violazione formale poichè l'art. 23 del TUA, laddove utilizzava il termine "consentito" operava in realtà un automatico

riconoscimento del regime di deposito fiscale per determinate categorie di impianti, con la conseguenza che la licenza rilasciata dalla Agenzia delle Dogane era puramente dichiarativa dell'esistente diritto di detenere prodotti sottoposti ad accisa e poteva essere considerata a posteriori come esistente ex ante in presenza della sussistenza dei presupposti per il rilascio della formale autorizzazione; 2) i grassi animali fusi, residuati dalla lavorazione delle carcasse di animali, effettuata dalla S., rientravano nella voce NCCD 1518 di cui all'art. 21, comma 3, del TUA e precisamente nella sottovoce 1518 0095 (come indicato nell'avviso di pagamento) per cui costituivano prodotti energetici nella specie non sottoposti ad accisa, a norma degli artt. 21 e 22 del TUA, nel regime novellato dal successivo D.Lgs. n. 26 del 2007 (che aveva esteso, nella ristrutturazione della normativa comunitaria sulle accise, ai prodotti equivalenti di cui al comma 1 dell'art. 21 TUA novellato, il regime di non imponibilità previsto dall'art. 22 vecchia versione) poichè consumati come combustibile per riscaldamento equivalente all'interno di uno stabilimento che produceva prodotti energetici, come stabilito dalla disposta consulenza tecnica d'ufficio, come tale escluso dal campo di applicazione dell'accisa; il che rendeva irrilevante anche la mancata attivazione del deposito fiscale, che, nel caso di specie, non sarebbe servito allo scopo suo proprio considerato che il consumo di prodotti energetici effettuato per fini di produzione all'interno di uno stabilimento che produceva prodotti energeitici non era considerato fatto generatore di accisa; 3) non rilevava che solo un quarto della produzione dello stabilimento fosse costituita da grasso animale, poichè in primo luogo ciò non toglieva che si trattasse di uno stabilimento in cui venivano ottenuti prodotti energetici i cui consumi all'interno dello stabilimento potevano riguardare grassi fabbricati all'interno ma anche all'esterno, per i quali ultimi era impossibile dare la prova che fossero stati prodotti da uno stabilimento che produceva unicamente prodotti energetici ai sensi dell'art. 21, comma 1, del TUA e comunque anche i restanti tre quarti della produzione (e cioè le farine animali) potevano essere utilizzate come combustibile, per cui lo stabilimento della S. doveva essere ritenuto uno stabilimento che produceva interamente prodotti energetici sulla base, quanto meno, di una interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione.

Contro la sentenza di appello, depositata in data 16 giugno 2014, non notificata, ha proposto ricorso la Agenzia delle Dogane con atto notificato il 23.12.2014, affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso la società S. che ha presentato successiva memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la sentenza di appello affermato, con motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, avulsa dalle risultanze probatorie versate negli atti di giudizio e da quelle della consulenza tecnica d'ufficio - il che integrava vizio motivazionale nella configurazione dell'error in procedendo - che nello stabilimento della società S. si producevano grassi animali che a loro volta servivano come combustibile per produrre altri grassi animali, mentre invece, in base alla relazione del CTU, risultava che "il grasso fuso veniva utilizzato nell'impianto di termo - ossidazione per il trattamento delle fumane ed arie odorigene".

2. Con il secondo motivo la ricorrente si duole della violazione ed erronea applicazione degli artt. 5 e 23 del TUA, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Trattandosi di grassi ottenuti dalla lavorazione e dalla trasformazione dei sottoprodotti della macellazione animale, in quanto destinati ad essere utilizzati nell'impianto di termo-deodorazione della società S. al fine di determinare la termo-ossidazione delle fumane maleodoranti prodotte dall'impianto di trasformazione dei sottoprodotti di origine animale, essi erano infatti soggetti a vigilanza fiscale, in virtù della effettiva destinazione, a norma dell'art. 21, comma 1, del TUA, secondo la regola della "tassazione per equivalenza", il che imponeva la vigilanza finanziaria ai sensi dell'art. 5, comma 4, del TUA in regime di deposito fiscale. La mancata autorizzazione alla gestione del deposito fiscale, che aveva natura costitutiva, rendeva perciò dovuta la tassazione anche in caso di utilizzo del prodotto per uso interno, poichè la fabbricazione del prodotto energetico ed il consumo di esso in esenzione di accisa non poteva avvenire al di fuori del regime sospensivo del deposito fiscale ed all'insaputa della Autorità Finanziaria, mentre la locuzione "il regime di deposito fiscale è consentito", contenuta nell'art. 23 del TUA, si limitava ad indicare i casi in cui era possibile ottenere il deposito fiscale e non invece ad esonerare dalla autorizzazione, senza la quale non poteva esservi deposito fiscale e regime sospensivo dell'accisa ai sensi dell'art. 1 comma 2 del TUA, tanto che la inosservanza degli obblighi comportava la revoca della licenza di esercizio. Altrettanto erroneamente la sentenza impugnata aveva ritenuto che la licenza potesse essere rilasciata ex post in presenza, ex tunc, dei presupposti voluti dalla legge, poichè la licenza di esercizio non poteva avere valore retroattivo ed anzi la fabbricazione di prodotti energetici senza licenza configurava una fattispecie di reato venendo impedita la vigilanza fiscale, finalità primaria cui era sotteso il regime.

3. Con il terzo motivo la Agenzia delle Dogane deduce, poi, violazione dell'art. 22 del TUA, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, sotto il profilo che nella specie non sarebbe applicabile tale disposizione, poichè lo stabilimento della S., al contrario di quanto ritenuto dalla sentenza impugnata, non produrrebbe prodotti energetici, essendo il grasso animale, utilizzato come combustibile, un "prodotto derivato", insieme alle farine animali, costituenti la parte preponderante della produzione. Sarebbe perciò erronea la affermazione della sentenza impugnata per cui si applicherebbe, nella specie, la presunzione di non realizzazione del fatto generatore dell'accisa per il consumo di prodotti energetici all'interno dello stabilimento che produce prodotti energetici, in quanto l'art. 22 si applicherebbe solo ai consumi connessi alla produzione dei medesimi prodotti energetici, nel senso di destinazione alla produzione di altro grasso animale e non di alimentazione di altri impianti, nei soli stabilimenti la cui produzione è finalizzata interamente alla destinazione per usi energetici e non anche agli stabilimenti in cui cui produzione è promiscua, non essendo consentita una interpretazione estensiva o analogica della norma agevolativa.

4. Con il quarto motivo, infine, viene dedotta violazione e falsa applicazione degli artt. 23, 3, 24 e 52 della Costituzione, con riferimento al vizio di violazione di legge, per avere la sentenza impugnata ritenuto che anche le farine animali, in base ad una interpretazione costituzionalmente orientata degli artt. 21 e 22 del TUA, come modificati dal 1 giugno 2007 per effetto del D.Lgs. n. 26 del 2007, sarebbero un prodotto energetico, in quanto cedute ad impianti di biomasse per la produzione di energia elettrica e termica ed a cementifici come combustibili, in contrasto con il carattere chiuso dell'art. 21 del TUA.

5. Con il controricorso la società S. deduce in via preliminare la inammissibilità totale del ricorso, in presenza di cd. "doppia conforme", con riguardo a pretesi vizi motivazionali e per carente indicazione specifica delle affermazioni in diritto contenute nella sentenza di appello che si assumono in contrasto con le norme regolatrici della fattispecie, nonchè carente esposizione di fatti di causa, a norma degli artt. 360 e 366 c.p.c.. L'assunto è però infondato in quanto, in primo luogo, la regola, emergente dall'art. 348 ter c.p.c., combinato disposto dei commi 4 e 5, secondo la quale la sentenza di appello che risulti fondata sulle stesse ragioni, inerenti alle questioni di fatto, poste a base della sentenza di primo grado (cd. doppia conforme), non è censurabile con il mezzo di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non è applicabile nel caso di specie in cui nessun motivo di ricorso è stato proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ed, in secondo luogo, il ricorso contiene una sufficiente ed autonoma esposizione di fatti (pur inserendo nel testo gli avvisi di pagamento e di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, solo al dichiarato fine della autosufficienza del ricorso), nonchè la indicazione delle norme che sono state ritenute violate.

6. Ciò posto, il primo motivo di ricorso è inammissibile.

6.1. Occorre muovere dalla considerazione che, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte a sezioni unite, si è in presenza di una "motivazione apparente" allorchè la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè si riduce ad argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile, richiamata dalla ricorrente nel caso in esame: in entrambi i casi, invero - e purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (cfr. Cass. civ. sez. un. 5 agosto 2016 n. 16599; Cass. sez. un. 7 aprile 2014, n. 8053 e ancora Cass. civ. n. 4891 del 2000; n. 1756 e n. 24985 del 2006; n. 11880 del 2007; n. 161, n. 871 e n. 20112 del 2009).

6.2. Nel caso in esame la sentenza contiene, invece, una motivazione completa, come sopra riassunta, che non può essere ritenuta neppure perplessa o incomprensibile in quanto dotata di una propria coerenza nello sviluppo argomentativo, in particolare con riguardo ai presupposti per la esclusione della tassabilità dei prodotti energetici consumati all'interno dello stabilimento, mentre la interpretazione della consulenza tecnica d'ufficio, che il ricorso ritiene erroneamente eseguita da parte del giudice di merito, censura di fatto la motivazione della sentenza e deduce nella sostanza un vizio motivazionale che però non è stato neppure esplicitato come tale, perchè non era deducibile in presenza di cd. "doppia conforme".

7. Il secondo motivo di ricorso è infondato.

7.1. La ricorrente ritiene applicabile nel caso in esame il regime del deposito fiscale ai sensi degli artt. 5 e 23 del TUA.

7.2. L'art. 5 disciplina il regime del deposito fiscale prevedendo che: 1. La fabbricazione, la lavorazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa ed in regime sospensivo sono effettuate in regime di deposito fiscale. Sono escluse dal predetto regime le fabbriche di prodotti tassati su base forfetaria. 2. Il regime del deposito fiscale è autorizzato dall'amministrazione finanziaria. L'esercizio del deposito fiscale è subordinato al rilascio di una licenza, secondo le disposizioni di cui all'art. 63. A ciascun deposito fiscale è attribuito un codice di accisa. 3. Il depositario è obbligato: a) fatte salve le disposizioni stabilite per i singoli prodotti, a prestare cauzione nella misura del 10 per cento dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale, in relazione alla capacità di stoccaggio dei serbatoi utilizzabili. In ogni caso, l'importo della cauzione non può essere inferiore all'ammontare dell'imposta che mediamente viene pagata alle previste scadenze....; b) a conformarsi alle prescrizioni stabilite per l'esercizio della vigilanza sul deposito fiscale; c) a tenere una contabilità dei prodotti detenuti e movimentati nel deposito fiscale; d) a presentare i prodotti ad ogni richiesta ed a sottoporsi a controlli o accertamenti. 4. I depositi fiscali si intendono compresi nel circuito doganale e sono assoggettati a vigilanza finanziaria; la vigilanza finanziaria deve assicurare, tenendo conto dell'operatività dell'impianto, la tutela fiscale anche attraverso controlli successivi. Il depositario autorizzato deve fornire i locali occorrenti con l'arredamento e le attrezzature necessarie e sostenere le relative spese per il funzionamento; sono a carico del depositario i corrispettivi per l'attività di vigilanza e di controllo svolta, su sua richiesta, fuori dell'orario ordinario d'ufficio. 5. Fatte salve le disposizioni stabilite per i depositi fiscali dei singoli prodotti, l'inosservanza degli obblighi stabiliti dal presente articolo nonchè del divieto di estrazione di cui all'art. 3, comma 4, indipendentemente dall'esercizio dell'azione penale per le violazioni che costituiscono reato, comporta la revoca della licenza fiscale di esercizio.

7.3 L'art. 23 "Depositi fiscali di prodotti energetici", nel testo vigente ratione temporis, prevede poi: Comma 1: Il regime del deposito fiscale è consentito per le raffinerie, per gli altri stabilimenti di produzione dove si ottengono i prodotti energetici di cui all'art. 21, comma 1, sottoposti ad accisa, ad esclusione del gas naturale (codici (OMISSIS) e (OMISSIS)), del carbone, della lignite e del coke (codici (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS)) e i prodotti sottoposti ad accisa ai sensi dell'art. 21, commi 4 e 5, nonchè per gli impianti petrolchimici. La gestione in regime di deposito fiscale può essere autorizzata per i depositi, per uso commerciale, di prodotti energetici di capacità superiore a 3000 metri cubi e per i depositi di gas di petrolio liquefatto di capacità superiore a 50 metri cubi e per i depositi di prodotti petroliferi di capacità inferiore, quando risponde ad effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto. Comma 2 Per il controllo della produzione, della trasformazione, del trasferimento e dell'impiego dei prodotti energetici, l'amministrazione finanziaria può prescrivere l'installazione di strumenti e apparecchiature per la misura e per il campionamento delle materie prime e dei prodotti semilavorati e finiti; può, altresì, adottare sistemi di verifica e di controllo anche con l'impiego di tecniche telematiche ed informatiche.

7.4. La sentenza impugnata ha però ritenuto applicabile, nel caso in esame, la specifica disciplina di cui all'art. 22 del TUA, recante disposizioni relative ad impieghi di prodotti energetici negli stabilimenti di produzione, nel testo risultante dal D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, recante "Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, in vigore dal 1.6.2007 (e quindi vigente nel periodo interessato dall'accertamento di cui si tratta che va dal 1.6.2007 al 31.3.2011), il quale dispone: "Comma 1 II consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici non è considerato fatto generatore di accisa se il consumo riguarda prodotti energetici fabbricati sia all'interno che al di fuori dello stabilimento. Per i consumi non connessi alla produzione di prodotti energetici e per la propulsione dei veicoli a motore è dovuta l'accisa. Sono considerati consumi connessi con la produzione di prodotti energetici anche quelli effettuati per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici, effettuate nell'interno dei depositi fiscali. Comma 2. Non si considera altresì fatto generatore d'accisa il consumo di prodotti energetici quando i medesimi sono utilizzati in combinazione come combustibile per riscaldamento e nelle operazioni rientranti fra i "trattamenti definiti" previsti dalla nota complementare 4 del capitolo 27 della nomenclatura combinata di cui al Reg. (CE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, come modificato dal Reg. (CE) n. 2031/2001 della Commissione, del 6 agosto 2001, e successive modificazioni. Comma 3 Più stabilimenti di cui al comma 1 e quelli nei quali si effettuano le operazioni di cui al comma 2, che attuano processi di lavorazione tra di loro integrati, appartenenti ad una stessa impresa ovvero impianti di produzione appartenenti ad imprese diverse e che operano nell'ambito di uno stabilimento, possono essere considerati come un solo stabilimento con redazione di un bilancio fiscale unico. Comma 4 Non si considerano stabilimenti di produzione di prodotti energetici gli stabilimenti nei quali vengono fabbricati solo prodotti non soggetti ad accisa, ad eccezione degli stabilimenti che attuano i processi di cui all'art. 21, comma 13. Comma 5. "E ne ha quindi dedotto che, trattandosi di consumo, per attività connessa alla produzione di prodotti energetici, all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici, tale consumo non è ritenuto per legge fatto generatore di accisa, per cui si è al di fuori del regime del deposito fiscale e della applicazione degli artt. 5 e 23 del TUA che riguardano "la fabbricazione, la lavorazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa ed in regime sospensivo": il che trova la sua ratio nella circostanza che, se il prodotto non è soggetto per legge ad accisa, resta priva di senso logica la istituzione del deposito fiscale.

7.5. Il secondo motivo di ricorso non tiene conto della ragione giustificatrice della decisione che è quella sopra indicata, il che rivela profili di inammissibilità, ma in ogni caso di infondatezza poichè, in presenza di una produzione e di un consumo di prodotti energetici che viene dedotto trovarsi al di fuori del campo di applicazione della accisa, le disposizioni che si assumono violate dalla sentenza impugnata non appaiono pertinenti, mentre si tratterà di verificare se in effetti si rientri o meno nel campo di applicazione della accise ai sensi dell'art. 22 (il che costituisce oggetto dei successivi motivi di ricorso) e non anche di violazione o erronea applicazione di norme che il giudice di merito non ha applicato poichè ha ritenuto non applicabili.

7.6. Restano in conseguenza prive di rilevanza le questioni concernenti la natura della autorizzazione alla gestione del deposito fiscale ed il suo carattere obbligatorio o meno, pur dovendosi osservare che sia l'art. 5 che l'art. 23 del TUA disciplinano i casi in cui "è consentito" il

deposito fiscale, il quale non costituisce un obbligo e che appare non conforme al principio di proporzionalità, proprio della normativa comunitaria, la perdita del beneficio fiscale qualora sia possibile l'accertamento della mancanza di evasione.

7.7. In caso analogo, in tema di imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, regolata dallo stesso D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, questa Corte, con giurisprudenza consolidata, ha infatti ritenuto che la mancata ottemperanza alle prescrizioni di cui agli artt. 53 e 55, comma 8, riguardanti, rispettivamente, la preventiva denuncia di officina elettrica e l'applicazione degli speciali congegni di sicurezza o di apparecchi atti ad impedire l'impiego di energia elettrica a scopo diverso da quello dichiarato, non produce effetti preclusivi del diritto alle esenzioni o alle agevolazioni, dallo stesso t.u. previste, da parte del contribuente, atteso che tali adempimenti non costituiscono il presupposto indefettibile per il sorgere delle relative posizioni giuridiche soggettive. Tali adempimenti, infatti, o sono funzionali al rilascio della licenza d'esercizio o costituiscono prescrizioni meramente eventuali, disposte dall'Amministrazione nell'esercizio del potere riconosciuto dalla legge per rendere più agevoli accertamenti e controlli contabili-amministrativi, di guisa che essi non si atteggiano come condizioni "sine qua non" per il sorgere del diritto, che può comunque essere utilmente esercitato ove si dia la dimostrazione, con gli altri mezzi istruttori predisposti dalla legge - diversi, quindi, dagli accorgimenti tecnici previsti dal detto art. 55, comma 8 -, delle quantità di energia impiegata, rispettivamente, per usi soggetti ad imposta e per usi esenti (v., per tutte, Sez. 5, Sentenza n. 12431 del 28/05/2007 Rv. 599794 -01; Sez. 5 Sentenza n. 19321 del 22/09/2011 Rv. 619012 - 01).

7.8. Partendo dalla disciplina dell'IVA per la quale sono stati raggiunti dei punti fermi da cui la giurisprudenza interna, ormai in fase di pieno adeguamento ai principi ermeneutici Europei, non potrà discostarsi, è stato rilevato che la tensione tra "forma" e "sostanza" involge più in generale la totalità delle imposte con riguardo agli elementi negativi dell'imposizione (deduzioni, detrazioni, agevolazioni, semplificazioni, etc.), che assumono rilevanza fiscale solo laddove siano rispettati taluni, sovente gravosi, adempimenti formali. Ed è questo il caso delle imposte di consumo sui prodotti energetici, ove le normative sia Europea (Direttiva 2003/96/CE) che nazionale (D.Lgs. n. 504 del 1995) prevedono differenti livelli di tassazione a seconda dell'utilizzo del prodotto sottoposto ad accisa, vincolando il riconoscimento dei livelli inferiori di tassazione all'espletamento di formalità (dichiarazioni, registri, comunicazioni, etc.). In relazione a tali ipotesi, lo stesso Giudice Europeo ha mutato il proprio orientamento, passando dall'iniziale principio di "stretta interpretazione" delle esenzioni o agevolazioni (che, costituendo un'eccezione alla regola, "possono essere concesse solo a determinate condizioni ed in casi specificamente previsti", v. CGCE, 1 ottobre 2009, C-552/08), fino a giungere, nella recente sentenza Roz-Swit (CGUE, 2 giugno 2016, causa C-418/14), in materia di accise, ad un'impostazione diametralmente opposta, imperniata sul principio di proporzionalità, con riguardo alle conseguenze derivanti dalla mancata trasmissione di una comunicazione mensile, da inviare entro il mese successivo al consumo, prevista dalla legge polacca ai fini della fruizione di un'aliquota ridotta sul carburante rifornito a soggetti terzi "agevolabili", contenente l'elenco di questi ultimi. Secondo la Corte del Lussemburgo, il mancato adempimento dell'obbligo di comunicazione non può determinare l'applicazione automatica del livello di tassazione superiore (non agevolato), perchè ciò sarebbe in contrasto sia con la Direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dei prodotti energetici sia, più in generale, con il principio di proporzionalità: una mera

irregolarità di carattere formale non può condurre all'applicazione di un regime impositivo diverso da quello spettante sulla base della fattispecie sostanziale.

7.9. Anche in tale ipotesi, al pari di quanto sostenuto con riguardo all'IVA, l'amministrazione finanziaria non può perciò limitarsi al dato del mancato adempimento formale, ma deve indagare il profilo sostanziale, al fine di stabilire l'effettivo impiego del prodotto energetico da cui consegue il relativo regime fiscale, agevolato oppure ordinario. Per la Corte di Giustizia dell'Unione Europea anche il principio di "stretta interpretazione delle agevolazioni" cede dunque il passo, nell'innovazione dell'ordinamento giuridico, alla supremazia dei principi di proporzionalità e della "prevalenza della sostanza sulla forma", in base ai quali il mancato espletamento di adempimenti formali non può portare al disconoscimento della sostanza giuridica della fattispecie impositiva.

7.10. Tali principi non sono messi in discussione neppure dalla ricorrente Agenzia delle Dogane che invece si limita a sostenere che, nella specie, si tratterebbe di violazione sostanziale, essendo stati impediti i controlli preventivi. Però, se ciò può essere vero in linea di principio, poichè la violazione che incide sul versamento del tributo ovvero ostacola l'esercizio dell'attività di controllo è sostanziale, nello specifico caso in esame deve essere ritenuta formale in quanto non ha impedito la verifica successiva, effettivamente avvenuta, che ha accertato, in positivo, l'impiego dei grassi animali all'interno dello stabilimento.

8. Il terzo ed il quarto motivo di ricorso possono essere esaminati congiuntamente poichè attengono, entrambi, alla pretesa erronea interpretazione degli artt. 21 e 22 del TUA.

8.1. I motivi presentano in primo luogo profili di inammissibilità poichè il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta al sindacato di legittimità e ciò specie quando venga proposta una lettura alternativa delle risultanze di causa rispetto a quella fatta propria dal giudice di merito, in assenza di qualsivoglia censura dei criteri ermeneutici asseritamene violati (v., per tutte, Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 24155 del 13/10/2017 Rv. 645538 - 03).

8.2. Nella specie la ricorrente lamenta invero, in primo luogo, la erronea ricognizione della fattispecie concreta da parte del giudice di merito per avere ritenuto, sulla base della disposta consulenza tecnica d'ufficio, che anche l'impiego dei prodotti energetici per alimentare il combustore deodorativo costituisse un consumo connesso con la produzione e che ugualmente le farine animali costituissero un combustibile in quanto prodotto ceduto per tale impiego; il che si pone al di fuori del vizio invocato.

8. 3. In ogni caso la ricorrente offre una interpretazione della disposizione di cui all'art. 22 del TUA che non trova fondamento nella lettera e nella ratio della stessa, cui si è fatto sopra riferimento.

8. 4. La disposizione di cui si tratta, come sopra riportata, fa infatti riferimento a stabilimenti in cui sono realizzati "prodotti energetici", fra cui sicuramente (e non lo contesta neppure la Agenzia delle Dogane) sono compresi i grassi animali di cui si tratta, mentre la necessità che non vengano prodotte altre tipologie di prodotti nello stesso stabilimento non è previsto dalla norma e non avrebbe ragione di essere, ben potendo la produzione essere anche promiscua ed anzi, proprio la esemplificazione riportata dalla ricorrente, per cui nelle raffinerie sono imponibili i consumi interni di prodotti energetici non connessi con la produzione significa che, laddove si tratti di lavorazione connesse con la produzione, la esclusione dalla accise trova applicazione indipendentemente dalle tipologie di produzione. E comunque la sentenza impugnata ha rilevato che anche le farine animali prodotte dallo stabilimento sono prodotti energetici, se impiegate come combustibili (come nel caso in esame in cui ha rilievo la destinazione) e ciò trova riscontro (al di là della interpretazione costituzionalmente orientata della norma, ritenuta dal giudice di appello e contestata dalla Agenzia delle Dogane) in una giurisprudenza di questa Corte ampiamente consolidata, ad esempio in tema di accise relative al carburante per aeromodellismo, che è stato ritenuto rientrare nella previsione di chiusura dell'art. 21, comma 5 (e, a far data dal 1 giugno 2007, comma 4), del D.Lgs. n. 504 del 1995, che sottopone a tassazione, coerentemente all'interpretazione data dalla Corte di giustizia UE delle direttive n. 92/81/CEE e n. 2003/96/CE, tutti i prodotti commercializzati o utilizzati come carburanti per motori (quale che sia la loro natura o portata) o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti, ancorchè non rientranti nella categoria degli oli minerali o dei prodotti energetici (v. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 24326 del 04/10/2018 Rv. 650524 - 01).

8.5. In tema di imposte di fabbricazione sugli olii minerali, i prodotti indicati dal D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 21, comma 2, sono infatti sottoposti ad accisa in ragione della loro effettiva destinazione ed utilizzazione come combustibile o carburante, e non della loro composizione chimica, atteso il tenore letterale della disposizione, che si riferisce a quelli "destinati ad essere usati, messi in vendita o usati come combustibile o carburante", avendo così riguardo all'intero ciclo economico del prodotto, dalla fabbricazione al consumo, e quindi alla destinazione d'uso impressa "ab origine" dalla fabbrica, alla eventuale indicazione di impiego pubblicizzata nella fase di distribuzione o comunque risultante dalle specifiche modalità di vendita, alla concreta destinazione da parte del consumatore finale (Cass. sez. 5, Sentenza n. 4950 del 28/03/2012 Rv. 621743 - 01).

8.6. Anche di recente questa Corte ha avuto modo di chiarire, con decisioni cui si ritiene di dare continuità in questa sede (v. Cass. N. 24332 del 2018), la portata dell'art. 21, comma 5, TUA applicabile ratione temporis - secondo il quale "Oltre ai prodotti elencati nel comma 2 è tassato come carburante qualsiasi altro prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti" -, operando un'interpretazione in linea con l'art. 2, p. 3, della direttiva n. 92/81/CEE, come interpretato dalla sentenza della Corte di giustizia del 18 dicembre 2008, causa C-517/07, Afton Chemical Ltd, 35, giusta l'identità di ratio delle due previsioni normative, entrambe rivolte ad introdurre una disposizione di chiusura che consenta la sottoposizione ad accisa di qualunque prodotto che, prescindendo dall'elenco di prodotti individuati dalla Nomenclatura combinata, rientri comunque nel genus dei "carburanti o combustibili"; la sostanziale sovrapponibilità del testo di cui all'art. 21 TUA, comma 5, con quello della direttiva n. 92/81/CEE,

art. 2, n. 3, comma 1, prima frase e della direttiva n. 2003/96/CE, art. 2, n. 3, comma 2, nonchè il vincolo di interpretazione della previsione normativa interna con quella Eurounitaria dimostrano come il nitrometano utilizzato come carburante di motori per modellismo è sottoposto ad accisa in forza della disposizione di chiusura dell'art. 21, comma 5, TUA cit., risultando palese la volontà del legislatore Eurounitario di ricomprendere, accanto agli oli minerali, anche altri prodotti, purchè destinati ad essere messi in vendita o ad essere utilizzati come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti (si vedano, peraltro pronunciate tra le medesime parti, Cass. nn. 10780 e 10781 del 08/05/2013; Cass. n. 9749 del 13/05/2013; Cass. n. 11367 del 01/06/2015). I principi esposti sono stati ribaditi successivamente in altra pronuncia della S.C., per la quale "l'alcole metilico è soggetto soltanto a regime di vigilanza ai sensi del D.L. 18 giugno 1986, n. 282, art. 2 conv. in L. 7 agosto 1986, n. 462 e del D.M. n. Finanze 1 agosto 1986, come previsto dall'art. 66 del TU approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (che riproduce la disposizione del D.L. n. 331 del 1993, art. 32, comma 2, conv. in L. n. 427 del 1993). Tuttavia l'impiego di alcole metilico (metanolo), nella specie in miscela con olio di ricino e nitrometano, come carburante per micromotori a scoppio (modelli di auto, aerei e navi) è assoggettato ad accisa secondo il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 21, comma 5, dovendo interpretarsi tale disposizione come norma di chiusura volta ad assoggettare alla imposta "qualsiasi altro prodotto" diverso dagli oli minerali individuati nei precedenti commi 1, 2, 3 e 4, che sia comunque idoneo a costituire un succedaneo od un equivalente degli oli minerali nello specifico impiego come carburante per motori, rimanendo indifferenti in ordine alla interpretazione della esatta portata precettiva della norma, le eventuali difficoltà pratiche o le indagini tecniche connesse alla individuazione - secondo i criteri previsti dal medesimo art. 21 della aliquota d'imposta applicabile nella concreta fattispecie" (Cass. n. 27669 dell'11/12/2013).

8.7. La sentenza impugnata - per quanto interessa ai fini della presente decisione, che riguarda un avviso di pagamento emesso per la tassazione dei grassi animali prodotti dallo stabilimento ed utilizzati come combustibile interno, al di là delle conseguenze che potrebbe avere la qualificazione anche delle farine come prodotti energetici, su cui si sono soffermate entrambe le parti nel ricorso e nel controricorso, ma che sono estranee ed indifferenti al presente giudizio ha quindi fatto corretta applicazione dei sopra indicati principi di diritto in quanto ha ritenuto che lo stabilimento della S. realizzasse prodotti energetici, essendo stato accertato in fatto, attraverso consulenza tecnica, con accertamento non contestabile in questa sede, che tutta la produzione dello stabilimento consisteva in prodotti energetici, nella interpretazione della disposizione che ha dato questa Corte con giurisprudenza ampiamente consolidata, poichè il grasso animale era testualmente un prodotto energetico e veniva impiegato come combustibile nel processo produttivo, mentre le farine venivano di fatto vendute ad impianti di biomasse per la produzione di energia elettrica e termica ed a cementifici come combustibile (pag. 5 della sentenza impugnata), anche alla luce del rilievo che il vecchio art. 21, comma 5, TUA (e, per il vero, anche il nuovo art. 21, comma 4, TUA) sono chiarissimi nel senso che non è neppure necessario che il prodotto venga commercializzato come carburante, essendo sufficiente la sua utilizzazione come tale.

8.8. Quanto poi alla circostanza che si tratterebbe, secondo l'assunto della ricorrente Agenzia delle Dogane, di prodotti "derivati", non si vede quale rilevanza possa avere poichè tutti prodotti energetici derivano da altri prodotti, mentre la espressione "connessi" alla produzione è

estremamente chiara stante il suo riferimento a tutte le fasi del processo produttivo fra cui rientra anche la termo-deodorazione o termo-ossidazione, niente autorizzando la interpretazione nel senso che attività connessa voglia dire "attività diretta alla sola produzione di altri identici grassi animali".

8.9. Nè si tratta di una interpretazione estensiva o analogica della norma, bensì di una interpretazione letterale della stessa che non può essere letta nel senso restrittivo voluto dalla Agenzia, che fra l'altro sarebbe di impossibile applicazione pratica, poichè i prodotti energetici, per essere esclusi dalla tassazione, dovrebbero essere impiegati esclusivamente nella produzione di altri prodotti energetici uguali, mentre comunque la norma fa riferimento più in generale alle attività "connesse" e cioè all'intero ciclo produttivo. A parte il rilievo che anche con riguardo al divieto di interpretazione estensiva delle disposizioni agevolative la evoluzione della giurisprudenza interna si è adeguata alle disposizioni comunitarie. Nè ha alcuna influenza in proposito la Circolare n. 17/D 2007 della stessa Agenzia delle Dogane, invocata dalla ricorrente a pagine 32 del ricorso, poichè la stessa non impegna in alcun modo il giudice.

9. Il ricorso deve essere pertanto rigettato. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza della ricorrente, mentre non sussistono i presupposti per l'applicazione della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, co.17, con il quale è stato modificato il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, mediante l'inserimento del comma 1-quater, poichè tale disposizione non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (v., per tutte, Cass. Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016 (Rv. 638714 - 01).

P.Q.M.

LA CORTE rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 7.290 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 14 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 28 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza