Sentenza del 16/10/2019 n. 26150 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle Dogane aveva notificato a (XXXXX) S.c.r.l. un avviso di pagamento con il quale contestava il mancato pagamento delle accise conseguenti all'erogazione, da parte della medesima societa', di energia elettrica in favore dei propri consorziati, dal 2009 al 2013, senza tuttavia irrogazione di sanzioni, avendo riconosciuto il legittimo affidamento derivante da precedenti atti emessi dagli uffici doganali; avverso il suddetto atto impositivo (XXXXX) S.c.r.l. aveva proposto ricorso, che era stato accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Livorno; avverso la decisione del giudice di primo grado l'Agenzia delle Dogane aveva proposto appello.

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha accolto l'appello.

In particolare, il giudice del gravame ha ritenuto che: era fatto pacifico tra le parti che (XXXXX) S.c.r.l. era un soggetto autoproduttore di energia elettrica ricavata da fonti rinnovabili; doveva, tuttavia, tenersi conto del fatto che la societa' contribuente, oltre che consumare per se' l'energia autoprodotta, aveva altresi' ceduto energia elettrica in favore dei propri consorziati i quali, quindi, l'avevano acquistata non in ragione della propria quota di autoproduttori nell'ambito della societa' consortile, ma secondo i consumi effettuati, a seguito della stipula di un contratto di somministrazione con la suddetta societa'; pertanto, (XXXXX) S.c.r.l. poteva essere considerata soggetto autoproduttore solo relativamente al consumo per uso proprio dell'energia elettrica prodotta, mentre, per quella prodotta e ceduta a terzi, sebbene consorziati ma non autoproduttori, doveva essere qualificata quale soggetto fornitore, quindi obbligata al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica ceduta; infine, dichiarava assorbite le ulteriori ragioni dedotte in impugnazione, in quanto implicitamente incompatibili con la soluzione adottata.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso (XXXXX) S.c.r.l., affidato a tre motivi di censura.

L'Agenzia delle Dogane si e' costituita depositando controricorso.

(XXXXX) S.c.r.l., ora Compagnia Valdostana delle Acque Trading s.r.l., ha altresi' deposito memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Per ragioni di ordine logico sistematico si ritiene di dovere esaminare prioritariamente il terzo motivo di ricorso con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 52, comma 3, lettera b), in relazione al Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2, e all'articolo 2602 c.c..

In particolare, con il presente motivo si censura la sentenza: per non avere ritenuto che la qualifica di autoproduttore va riferita all'intera societa' consortile, sicche' nell'ambito del consumo di energia per autoproduzione deve essere compresa anche quella ceduta ai soggetti consorziati; per avere dato rilevanza alla attivita' di cessione di energia elettrica dal consorzio in favore dei propri consorziati, con conseguente emissione di fatture di vendita, trattandosi di un mero meccanismo di finanziamento della societa', gestito tramite ribaltamento dei costi sostenuti dalla societa' consortile; per non avere considerato che, secondo la disciplina civilistica in materia di societa' consortili, le operazioni poste in essere da queste ultime sono da considerarsi attivita' proprie dei consorziati.

1.1. Il motivo non e' fondato.

Ai sensi del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articolo 52, comma 3, lettera b), non e' sottoposta ad accisa l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni.

L'applicabilita' del regime di esenzione, quindi, e' strettamente connessa al presupposto che l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonte rinnovabile sia consumata da imprese di autoproduzione, sicche', ove le stesse non consumino l'energia per se', in autoconsumo, ma la cedano a terzi, si e' al di fuori del campo di applicazione della previsione normativa in esame.

Il percorso argomentativo seguito dal giudice del gravame si pone su questa linea interpretativa, avendo correttamente ritenuto che i consorziati, in quanto soggetti non autoproduttori, sono cessionari di energia elettrica, con la conseguenza che la societa' consortile assume nei loro confronti la qualita' di fornitore ed e' quindi tenuta al pagamento dell'accisa.

1.2. Si pone, quindi, la questione della valenza, a fini interpretativi, della previsione contenuta nel Decreto Legislativo 16 marzo 1999, n. 79, articolo 2, comma 2, laddove prevede che "Autoproduttore e' 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 societa' controllate, della societa' controllante e delle societa' controllate dalla medesima controllante, nonche' per uso dei soci delle societa' cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, articolo 4, n. 8,, degli appartenenti ai consorzi o societa' 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".

Sul punto, va osservato che questa Corte (Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529) ha precisato che non puo' influire sulla regolamentazione della presente fattispecie una definizione contenuta in una legge diretta a scopi diversi da quelli perseguiti dalla normativa tributaria,

essendo il Decreto Legislativo n. 79 del 1999 finalizzato a regolare il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, restando la materia fiscale estranea a tale normativa.

Pertanto, la nozione di autoproduttore di cui al citato Decreto Legislativo n. 79 del 1999 non e' idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi del TUA, articolo 52, comma 3, lettera b), i quali non rientrano nella menzionata definizione.

Ad ulteriore supporto di tale argomento valgano le seguenti considerazioni:

a) il Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 1, precisa che le definizioni di cui ai successivi commi valgono ai soli fini del decreto e, pertanto, la definizione di autoproduzione di cui al comma 2 trova un limite applicativo testuale;

b) le finalita' del decreto Bersani, in linea con la Direttiva n. 96/92/Ce sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica, mentre il Testo Unico Accise, come modificato dal Decreto Legislativo n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, ha come obiettivo l'armonizzazione della tassazione degli Stati membri della UE in materia di accise sui prodotti energetici: in questo contesto, la definizione di autoproduzione di cui al decreto Bersani deve fare i conti con la qualifica di soggetti obbligati al pagamento delle accise che hanno le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio ai sensi del Testo Unico Accise.

1.3. Cio' precisato, non corretta e' la tesi difensiva di parte ricorrente secondo cui la qualifica di autoproduttore di cui al Testo Unico Accise, articolo 52, andrebbe riferita non solo all'ipotesi in cui il consorzio consumi per se' l'energia autoprodotta, ma anche a quella in cui l'energia sia consumati dai propri consorziati.

Va, infatti, osservato che l'esenzione prevista dal Testo Unico Accise, articolo 52, comma 3, lettera b), con riferimento all'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, e' limitata all'utilizzazione che fa dell'energia medesima il soggetto autoproduttore ed e' di stretta interpretazione: deve, pertanto, riconoscersi l'esenzione unicamente alla societa' consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non gia' per l'ipotesi in cui la societa' consortile ceda l'energia elettrica a distinti soggetti giuridici quali sono i consorziati (nello stesso senso, sebbene con riferimento alle addizionali locali sull'energia elettrica, vd. Cass. civ., 9 aprile 2014, n. 8293; Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa.

Occorre precisare che la giurisprudenza riguardante la traslazione delle agevolazioni Iva spettanti alla societa' consortile sui singoli consorziati attraverso il meccanismo del c.d. ribaltamento dei costi e dei ricavi (Cass. civ., 4 ottobre 2018, n. 24320; Cass. civ., 9 febbraio 2018, n. 3166; Cass. civ., 26 luglio 2017, n. 18437) segue uno schema differente, ma cio' in quanto, nelle fattispecie considerate, il contratto di appalto stipulato dal committente con la societa' consortile e' direttamente imputabile alle societa' consorziate, con conseguente neutralita' del consorzio, che non esercita attivita' commerciale in proprio.

Diversa e', invece, la fattispecie in esame, relativa al caso dell'autoproduzione, in cui e' la stessa societa' consortile a svolgere, legittimamente (Cass., Sez. U., 14 giugno 2016, n. 12190), attivita' commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati: in questa ottica, valorizzata dalla ricorrente, va precisato che lo scopo consortile non e' certo quello di godere della agevolazione fiscale, ma di approvvigionarsi di energia elettrica a costi contenuti.

Alle suddette considerazioni va aggiunto che la L. 28 dicembre 2015, n. 208, articolo 1, comma 911, applicabile solo con riferimento all'anno d'imposta 2016 (e, pertanto, non alla presente controversia), ha previsto che "il Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articolo 52, comma 3, lettera b), si applica anche all'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kw, consumata dai soci delle societa' cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, articolo 4, n. 8), in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

La suddetta disposizione richiama pedissequamente solo la prima parte del decreto Bersani, articolo 2, comma 2, includendo, pertanto, nell'esenzione, i soci delle societa' cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica, ma non estendendo l'esenzione agli appartenenti ai consorzi o societa' consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili.

Da cio' deriva, ai fini interpretativi, che la estensione dell'esenzione alle sole societa' cooperative di cui al Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2, implica, a contrario, che i consorzi e le societa' consortili, gia' esclusi, rimangono fuori dal campo applicativo della norma anche per gli anni d'imposta successivi al 2016.

Le considerazioni sopra espresse comportano, quindi, la legittimita' della pretesa dell'amministrazione doganale.

Si deve, quindi, passare ad esaminare gli ulteriori motivi di censura che attengono alla diversa questione della sussistenza, nel caso di specie, del legittimo affidamento della societa' contribuente.

2. Con il primo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'articolo 112 c.p.c., per non avere pronunciato sulla questione del legittimo affidamento.

Il motivo e' infondato.

Secondo questa Corte (Cass. civ., 25 settembre 2018, n. 22545; Cass. civ., 6 dicembre 2017, n. 29191) "non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo", giacche' tale vizio e' "configurabile allorche' manchi completamente il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto", dovendo, invece, "essere escluso, pur in assenza di una specifica argomentazione, in relazione ad una questione implicitamente o esplicitamente assorbita in altre statuizioni della sentenza".

Nella fattispecie, il giudice del gravame ha espressamente preso in considerazione la questione relativa al legittimo affidamento, precisando che le stesse sono da ritenersi assorbite in ragione di quanto sopra evidenziato. A tale proposito deve ricordarsi come il giudice non sia tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione e/o prospettazione di parte, essendo sufficiente, in base all'articolo 132 c.p.c., n. 4, l'esposizione concisa, cosi' come fatto, degli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento della decisione ritenendosi implicitamente disattesi tutti gli argomenti e le tesi che, seppure non espressamente esaminati, siano tuttavia incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito.

Pertanto, sulla specifica questione, non puo' ragionarsi in termini di omessa pronuncia, avendola, invece, il giudice del gravame esaminata, ritenendo che le conclusioni cui era pervenuto in ordine alla sussistenza dell'obbligazione tributaria avesse, implicitamente, valore anche al fine del rigetto della medesima.

3. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articoli 10 e 11 per non avere tenuto conto del fatto che l'Agenzia delle Dogane, in piu' occasioni, aveva reiteratamente riconosciuto alla societa' la qualifica di soggetto autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabili e concesso, conseguentemente, il regime di esenzione mediante atti specifici, avente valore di vere e proprie "decisioni" e non, quindi, di mere circolari, in quanto direttamente incidenti sulla sfera giuridica soggettiva della contribuente, ingenerando il legittimo affidamento della stessa che era risultato inciso da un successivo comportamento dell'amministrazione doganale di modifica in malam partem.

Con il medesimo motivo, inoltre, si evidenzia che non e' corretta l'interpretazione della previsione di cui all'articolo 10, comma 2, dello Statuto, ove sia limitata alla sola disapplicazione delle sanzioni e degli interessi, dovendosi invece ritenere che il principio della tutela dell'affidamento legittimo del contribuente ha valenza generale, quindi anche con riferimento alla pretesa impositiva, sicche' non sarebbe consentito all'amministrazione doganale procedere ad una nuova e diversa valutazione dei medesimi fatti quando, con precedenti atti, la stessa aveva assunto specifiche determinazioni, anche in considerazione del pregiudizio economico che subirebbe la contribuente.

Infine, si e' comunque richiesto di rimettere la questione alla Corte costituzionale per una valutazione di compatibilita' della previsioni normativa in esame con i principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97, Cost., ovvero alla Corte di giustizia (profili ulteriormente ribaditi in sede di memoria).

3.1. Il motivo non e' fondato.

Secondo la ormai prevalente giurisprudenza di questa Corte, cui si intende dare continuita', "la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dall'articolo 10, commi 1 e 2, della L. n. 212 del 2000, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost. ed, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione Europea, sicche' deve ritenersi che la situazione di incertezza interpretativa, ingenerata da risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria,

anche se non influisce sulla debenza dell'imposta, deve essere valutata ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni" (cosi' Cass. n. 370 del 09/01/2019, con ampi riferimenti alla giurisprudenza Europea in materia di tributi armonizzati; sempre con riferimento all'esclusione delle sole sanzioni, si vedano ancora Cass. n. 10499 del 03/05/2018; Cass. n. 12635 del 08/02/2017; Cass. n. 5934 del 25/03/2015; Cass. n. 16692 del 03/07/2013; Cass. n. 21070 del 13/10/2011; Cass. n. 19479 del 10/09/2009).

E' stato altresi' precisato che "le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicche', ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, e' esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'articolo 10, comma 2, della L. n. 212 del 2000" (Cass. n. 12635 del 19/05/2017; Cass. n. 10195 del 18/05/2016; Cass. n. 3757 del 09/03/2012; Cass. n. 2133 del 14/02/2002).

Il principio in esame trova origine nel fondamentale arresto delle Sezioni Unite, per il quale "la circolare non vincola addirittura la stessa autorita' che l'ha emanata, la quale resta libera di modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione adottata. Cio' e' tanto vero che si e' posto il problema della eventuale tutela del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo (interpretativo) adottato dall'amministrazione e si e' escluso che tale tutela sia possibile anche sotto il profilo dell'affidamento, stante la evidente collisione che si determinerebbe con il principio - coniugato secondo un diverso lessico, ma riferito ad un unico concetto - di inderogabilita' delle norme tributarie, di indisponibilita' dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilita' del diritto di imposta. Non si puo', al riguardo, non concordare con quella dottrina secondo la quale ammettere che l'amministrazione, quando esprime opinioni interpretative (ancorche' prive di fondamento nella legge), crea vincoli per se' e i Giudici Tributari, equivale a riconoscere all'amministrazione stessa un potere normativo che, a tacer d'altro, e' in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva relativa di legge codificato dall'articolo 23 Cost.. Tutt'al piu', come e' stato pure affermato, potrebbe ammettersi che il mutamento da parte dell'amministrazione di un precedente indirizzo (interpretativo) sul quale il contribuente possa aver fatto affidamento, eventualmente rilevi (o possa esse valutato) ai fini della applicazione delle sanzioni e della richiesta degli interessi sulle somme dovute a titolo di imposta" (Cass. S.U. n. 23031 del 02/11/2007, in motivazione).

E' altresi' vero, come evidenziato dalla ricorrente, che, giusta la valenza generale del principio del legittimo affidamento, e' stato anche affermato che i casi di tutela espressamente enunciati dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10 comma 2 (relativi all'area della irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), vanno considerati quali situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, atteso che la regola e' idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass. n. 620 del 12/01/2018; Cass. n. 537 del 14/01/2015; Cass. n. 14000 del 22/09/2003; Cass. n. 17576 del 10/12/2002; si veda anche Cass. n. 8197 del 22/04/2015, che esprime analogo principio pur affrontando la questione unicamente dal punto di vista delle sanzioni).

Ma, come chiarito da questa Corte (Cass., civ., 20 novembre 2013, n. 25966), dire che la L. n. 212 del 2000, articolo 10 sia una norma aperta significa unicamente "che la induzione in errore incolpevole del contribuente puo' essere determinata anche da differenti circostanze di fatto ovvero anche da altre condotte, imputabili ad errore della Amministrazione finanziaria, dalla stessa norma non espressamente considerate".

Si tratta, pertanto, di condotte diverse da quelle tipizzate, vale a dire le errate "indicazioni contenute in atti" dell'Amministrazione ovvero i "fatti (...) conseguenti a ritardi, omissioni od errori" della stessa (L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2) o ancora le "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma impositiva" (L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 3), in presenza delle quali la tutela del legittimo affidamento puo' venire ad incidere sulla stessa debenza del tributo. Tali situazioni, in cui la tutela del legittimo affidamento viene ad incidere sulla stessa debenza del tributo, sono caratterizzate da circostanze concrete di natura eccezionale, dovendo escludersi che rientrino in tali ipotesi quelle in cui l'induzione in errore sia da ascriversi ad informazioni fornite dalla Amministrazione doganale con atti interpretativi di carattere generale o con erronee prassi applicative: dette ipotesi sono gia' espressamente contemplate dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2 e sono, dunque, inidonee ad esonerare il contribuente dalla obbligazione tributaria (cfr. sempre Cass. n. 25966/2013, cit.).

3.2. Cosi' delineato il quadro normativo e interpretativo di riferimento, e volgendo attenzione al caso di specie, la societa' contribuente afferma che in diversi atti dell'Amministrazione doganale e' stata ad essa riconosciuta la qualita' di autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabili e quindi esclusa dall'obbligo di pagamento delle accise, cosi' ingenerando il legittimo affidamento della stessa nella menzionata esenzione.

In primo luogo, va osservato che la ricorrente evidenzia (vd. pag. 12 del ricorso) che in piu' occasioni, infatti, l'Agenzia delle Dogane, esaminata la forma giuridica e le modalita' operative della Societa', aveva ad essa gia' - e reiteratamente - riconosciuto la qualifica di soggetto autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabile e concesso, conseguentemente, il regime di esenzione in parola.

Tale impostazione di fondo era stata seguita in sede di ricorso in primo grado, ove la stessa contribuente (vd. pag. 15 del ricorso) aveva precisato, al fine di fondare la sussistenza del proprio legittimo affidamento, che le istruzioni ricevute dagli uffici dell'amministrazione doganale competenti avevano espressamente riconosciuto la qualifica di soggetto autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabili (...) Per tale ragione l'avviso di pagamento emesso in termini diametralmente opposti rispetto alle istruzioni fino al tal momento fornite dall'Amministrazione finanziaria e' da ritenersi illegittimo anche in riferimento alla maggiore imposta richiesta.

Le suddette considerazioni, tuttavia, sono prive di rilievo, poiche' non si tratta di valutare se la societa' contribuente aveva o no la qualifica di soggetto autoproduttore, non essendo in questione che questa, relativamente all'energia elettrica autoprodotta e dalla stessa consumata, poteva avvalersi del regime normativo in esame.

La questione di fondo e' invece diversa e cioe' se, relativamente all'energia elettrica autoprodotta e successivamente ceduta a terzi (i consorziati), potesse applicarsi il medesimo regime normativo in esame.

La stessa lettura, quindi, che la stesse ricorrente offre dei diversi atti dell'amministrazione doganale da cui sarebbe derivato il proprio legittimo affidamento, non e' idonea, di per se', a indurre a ritenere che gli stessi avevano avuto la specifica finalita' di definire la diversa questione della riconducibilita' alla previsione normativa in esame anche del caso di cessione dell'energia elettrica autoprodotta in favore dei consorziati.

3.3. In secondo luogo, non puo' ritenersi che gli atti amministrativi, cui la ricorrente fa riferimento al fine di concretizzare l'insorgenza del proprio legittimo affidamento, potessero avere tale idoneita'.

Tenuto conto del contenuto dei suddetti atti, come indicati dalla parte ricorrente, gli stessi, invero, consistono in valutazioni che l'amministrazione doganale ha assunto ai fini del calcolo del deposito cauzionale in sede di rilascio della licenzia di esercizio (Ufficio di Torino del 02/08/2000) ovvero a seguito di verifica dei quantitativi di energia elettrica prodotta e consumata (Ufficio di Aosta); si tratta, quindi, di atti che non risolvono, specificamente, la questione della applicabilita' del regime di esenzione nel caso in cui la societa' consortile abbia ceduto ai propri consorziati l'energia elettrica, risolvendosi, nei limiti dell'attivita' di volta in volta svolta, in una presa d'atto della natura di soggetto autoproduttore di energia rinnovabile da parte della contribuente, anche laddove, ai fini dell'autoconsumo, siano presi in considerazione i consumi degli soci, e che gia' rientrano a pieno regime nella formulazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2.

Ne' puo' darsi specifica rilevanza al provvedimento della Direzione Regionale per il Piemonte e la Valle d'Aosta del 21 giugno 2005, ovvero del 17 aprile 2009, che non risultano essersi espressi sulla questione di cui si discute, risultando solo, secondo quanto espressamente riportato dalla parte ricorrente, che gli stessi si sono limitati a riconoscere alla contribuente la qualifica di autoproduttore esentato dal pagamento dell'imposta erariale sul consumo e che dall'esame delle dichiarazioni di energia elettrica relative ai consumi per gli anni 2007 e 2008 era emerso che l'energia elettrica immessa in consumo ai consorziati era stata interamente autoprodotta e proveniente da fonti rinnovabili, quindi esente dall'accisa ai sensi del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articolo 52, comma 3, lettera b), (vd. pagg. 13 e 14, ricorso).

3.4. Priva di rilievo, inoltre, e' la considerazione espressa circa la ritenuta violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 11, laddove si evidenzia che, con riferimento al caso di specie, non rileverebbe la circostanza che la risposta era stata data dall'amministrazione doganale all'esito di istanza di interpello ritenuta inammissibile.

A tal proposito, va, in primo luogo, evidenziato che parte ricorrente non evidenzia, in violazione del principio di specificita', quale era il contenuto della istanza di interpello in relazione alla quale sarebbe stata, comunque, data risposta dall'amministrazione doganale con effetto vincolante per la medesima.

In ogni caso, proprio la circostanza, evidenziata dalla ricorrente, che la suddetta istanza era stata ritenuta inammissibile, implica che la stessa non era stata resa all'esito di una regolare procedura di interpello, per come disciplinata dalla L. n. 212 del 2000, articolo 11, sicche' ogni valutazione compiuta nella risposta comunque fornita non puo' in alcun modo vincolare i successivi atti posti in essere dall'Amministrazione medesima.

Del resto, l'efficacia della risoluzione o della circolare che segue l'interpello "vincola l'Amministrazione, ai sensi della L. n. 212 del 2000, articolo 11, comma 3, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza o, al piu', con riguardo ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello" (Cass. civ., 13 gennaio 2017, n. 735).

Nel caso di specie, si tratta di accise relative agli anni dal 2009 al 2013, successive, pertanto, all'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 26 del 2007, che ha comportato una integrale rivisitazione della materia, e con riferimento a tali anni, nessuna istanza di interpello risulta presentata all'Amministrazione Doganale.

3.5. Vale da ultimo evidenziare che non e' irragionevole, sotto il profilo costituzionale ed unionale, la diversita' di disciplina degli effetti prevista dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10 e articolo 11 della legge medesima.

Infatti, l'ipotesi prevista da quest'ultima disposizione, che comporta la grave conseguenza della nullita' dell'atto impositivo, riguarda una situazione in cui l'Amministrazione finanziaria ha dato una risposta specifica ad un formale quesito del contribuente, ingenerando nello stesso il ragionevole convincimento della correttezza della soluzione fornita, laddove negli altri casi si tratta di indicazioni di carattere generale o particolare formulate in via di prassi generale o applicativa, senza che la specifica problematica sia stata formalmente posta dal contribuente alla puntuale valutazione dell'Ufficio.

4. Va inoltre precisato che la previsione normativa in esame, cosi' come interpretata, non e' in contrasto con i principi costituzionali segnalati dalla societa' contribuente, perche' al principio, di rilievo costituzionale, del legittimo affidamento fa, comunque, da contraltare quello, di rilevanza costituzionale, della riserva di legge, nonche' gli ulteriori principi di inderogabilita' delle norme tributarie, di indisponibilita' dell'obbligazione tributaria, di vincolativita' della funzione di imposizione e di irrinunciabilita' del diritto di imposta, gia' menzionati dalle Sezioni Unite di questa Corte.

5. Ne', infine, sussistono i presupposti per dar luogo al chiesto rinvio pregiudiziale, tenuto conto che la Corte di giustizia ha gia' ampiamente chiarito che, se e' vero che il diritto ad avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento "si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorita' amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito" (ex multis, CGUE 14 giugno 2017, in causa C-26/16, punto 76; CGUE 9 luglio 2015, in causa C-183/14, punto 44; CGUE 5 marzo 2015, in causa C-585/13, punto 95), tuttavia "il legittimo affidamento non puo' basarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione" (CGUE 11 aprile 2018, in causa C-532/16, punto 50; CGUE 6 febbraio 1986, in causa C-162/84, punto 6). Rientra, pertanto, nella specifica competenza del giudice nazionale stabilire se, avuto

conto della specificita' del caso concreto, sussistano i presupposti per il riconoscimento della inapplicabilita' del tributo ovvero, piu' semplicemente, delle sanzioni e degli interessi. E, in proposito, le considerazioni espresse circa l'ambito di applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2, e' pienamente coerente con il formante giurisprudenziale interno, a sua volta rispettoso dei principi evincibili dalla giurisprudenza della Corte di giustizia della UE.

Ne consegue che, se l'Amministrazione finanziaria non ha fornito una corretta interpretazione del dato normativo, non per questo e' possibile escludere il diritto alla riscossione dell'imposta, opportunamente temperato, nel caso di specie, con la mancata applicazione di sanzioni ed interessi.

6. In conclusione, i motivi di ricorso sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso.

La novita' di alcune delle questioni trattate giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

Si da' atto, ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17, che ha aggiunto dal testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater della sussistenza dell'obbligo di versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso. Spese compensate.

Da' atto, ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17, che ha aggiunto dal testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater, della sussistenza dell'obbligo di versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza