Sentenza del 16/10/2019 n. 26152 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.Con sentenza n. 2062/07/2017, depositata il 12/05/2017, notificata il 16 giugno 2017, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di (XXXXX) s.c.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 296/05/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Como che, previa riunione, aveva accolto i ricorsi proposti dalla contribuente avverso gli avvisi di accertamento prot. n. (XXXXX) e (XXXXX)- e i correlati provvedimenti di irrogazione delle sanzioni prot. n. 373/2015 e 374/2015- con i quali l'Ufficio di Como dell'Agenzia delle Dogane, relativamente all'anno di imposta 2013, aveva recuperato nei confronti della detta societa' consortile, l'imposta sul consumo dell'energia elettrica - oltre interessi e sanzioni- che quest'ultima aveva ceduto ai propri consorziati nella Provincia di Como e di Lecco, negando l'applicabilita' dell'esenzione di cui al (TUA) Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 52, comma 3, lettera b).

2. La CTR - nel confermare la sentenza di primo grado- in punto di diritto, per quanto di interesse, ha affermato che: 1) la qualifica di "imprese di autoproduzione" di energia elettrica da fonti rinnovabili di cui al TUA, articolo 52, comma 3, lettera b), non poteva essere negata, anche alla luce della nozione di "autoproduttore" di cui al Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2 (c.d. Decreto Bersani), agli enti di aggregazione tra imprese che producono energia elettrica da fonti rinnovabili e la destinano al consumo dei soggetti facenti parte del consorzio medesimo;2) avuto riguardo alla ratio dell'esenzione - qual e' quella di favorire la produzione di energia "pulita"- non era condivisibile la tesi dell'Ufficio (di cui alla circolare del 13 dicembre 2013, prot. n. 130439 emessa sulla scia della sentenza della Corte di Cassazione n. 23529 del 2008 in tema di esenzione dalle addizionali locali) secondo cui l'esenzione dall'accisa spetta solo se la produzione di energia elettrica sia strettamente correlata al suo utilizzo per il soddisfacimento del fabbisogno del produttore, il che non si verificherebbe nel caso di distribuzione dell'energia elettrica dalla societa' consortile ai suoi consorziati stante la assunta diversita' soggettiva tra produttore e consumatore della stessa;

3.Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Dogane propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui resiste, con controricorso, (XXXXX) s.c.r.l..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del (TUA) Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 52, comma 3, lettera b) e del Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2 (c.d. Decreto Bersani) in combinato con gli articoli 12 e 14 disp. gen., per avere la CTR, alla luce della nozione di "autoproduttore" di cui Al c.d. Decreto Bersani, articolo 2, comma 2, , erroneamente esteso l'esenzione di cui al TUA, articolo 52, comma 3, lettera b), prevista per i titolari di impianti di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili utilizzata "per usi propri", anche alle societa' consortili che cedono l'energia autoprodotta per il consumo degli altri consorziati, in tal modo, da un lato, - in contrasto con quanto affermato dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 23529 del 2008- applicando alla materia tributaria la nozione di "autoproduttore" di cui al c.d. Decreto Bersani, prevista limitatamente al settore della regolamentazione del mercato elettrico, e, dall'altro, estendendo la portata dell'esenzione in violazione dell'articolo 14 preleggi sul carattere di stretta interpretazione della norma agevolativa o di esenzione.

2.11 motivo e' fondato.

2.1. Prima di procedere all'esame del motivo, appare utile una rapida ricognizione della normativa applicabile ratione temporis alla fattispecie, anche a seguito delle modifiche al Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo Unico Accise - TUA) conseguenti alla attuazione, con Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 e a far data dal 01/06/2007, della direttiva n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricita'. I testi normativi che si vanno ad esaminare non hanno subito modifiche rilevanti in questa sede ad opera del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44.

Ai sensi del TUA, articolo 52, comma 1, "l'energia elettrica (codice NC 2716) e' sottoposta ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio".

2.2. Obbligati al pagamento dell'accisa sono, tra gli altri, anche "gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio" (TUA, articolo 53, comma 1, lettera b)), purche' non esclusi dal pagamento dell'imposta ai sensi del TUA, articolo 52, comma 2. E, per quanto interessa in questa sede, non e' sottoposta ad accisa solo l'energia elettrica "prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW" (TUA, articolo 52, comma 2, lettera a)).

2.3. L'officina di produzione e' "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" (TUA, articolo 54, comma 1).

2.4. I soggetti obbligati al pagamento delle accise e, in particolare, gli esercenti officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio, "hanno l'obbligo di denunciare preventivamente la propria attivita' all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente per

territorio e di dichiarare ogni variazione (...)" (TUA, articolo 53, comma 4). A seguito della denuncia, l'Ufficio competente, verificata la sussistenza di tutte le condizioni previste dalla legge ed effettuati i necessari controlli, rilascia alle officine di produzione di energia elettrica una licenza di esercizio (TUA, articolo 53, comma 7) e queste ultime sono tenute a presentare, entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce, "una dichiarazione di consumo annuale, contenente, (...), tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta relativo ad ogni mese solare, nonche' l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione" (TUA, articolo 53, commi 8 e 9,).

2.5. Ai sensi dell'articolo 55 TUA, comma 1, l'accertamento e la liquidazione dell'accisa sono effettuati proprio sulla base della menzionata dichiarazione di consumo annuale, mentre "il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta e' di cinque anni dalla data in cui e' avvenuto il consumo", salva la sussistenza di fatti illeciti (TUA, articolo 57, comma 2,).

2.6. Infine, ai sensi del TUA, articolo 52, comma 3, lettera b), e' esentata da accise 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".

2.7. La formulazione della disposizione riprende, sostanzialmente, il testo della L. 13 maggio 1999, n. 133, articolo 10, comma 6, che, con riferimento alle addizionali erariali, cosi' recita: "Al fine di agevolare il raggiungimento degli obiettivi di cui al Protocollo sui cambiamenti climatici, adottato a Kyoto il 10 dicembre 1997, l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, consumata dalle imprese di autoproduzione e per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni e' esclusa dall'applicazione delle addizionali erariali (...)". Le menzionate addizionali erariali sono state poi abrogate dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388, articolo 28, comma 1, che, peraltro, estende all'imposta erariale di consumo di cui all'articolo 52 TUA "tutte le agevolazioni previste, fino alla data di entrata in vigore della presente legge, per l'addizionale erariale sull'energia elettrica" (L. n. 388 del 2000, articolo 28, comma 3), con disposizione poi assorbita dalla nuova formulazione dell'articolo 52 TUA, conseguente alla novella di cui al Decreto Legislativo n. 26 del 2007.

2.8. Va, infine, ricordato che, il Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2, attuativo della direttiva n. 96/92/CE del 19 dicembre 1996, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica, stabilisce che, agli effetti del menzionato decreto, "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".

3. Dalla lettura coordinata delle superiori disposizioni si evince che, ai fini della presente controversia, tutte le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio sono soggetti obbligati al pagamento delle accise e devono denunciare preventivamente la propria attivita',

ottenere il rilascio di una licenza di esercizio e depositare annualmente una dichiarazione di consumo.

3.1. Sono, dunque, soggetti obbligati al pagamento delle accise anche gli autoproduttori indicati dal Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2, e, specificamente, quei soggetti che producono energia elettrica e la utilizzano in misura non inferiore al settanta per cento annuo per uso proprio ovvero per uso degli appartenenti ai consorzi o alle societa' consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili.

3.2. Invero, sono esentati dal pagamento delle accise unicamente le officine di produzione che producono energia elettrica per uso proprio a condizione che: a) la produzione avvenga con impianti azionati da fonti rinnovabili; b) detti impianti abbiano una potenza disponibile superiore a 20 kw; c) l'energia autoprodotta venga anche autoconsumata per usi differenti da quello abitativo.

3.4. Come gia' anticipato ai §§ 3 ss., la nozione di autoproduzione di cui al 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. Valgano le seguenti considerazioni:

a) il Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 1, afferma 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;

c) l'esenzione prevista dal TUA, 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, Cass. n. 8293 del 09/04/2014; Cass. n. 23529 del 12/09/2008), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa;

d) la giurisprudenza riguardante la traslazione delle agevolazioni IVA spettanti alla societa' consortile sui singoli consorziati attraverso il meccanismo del cd. ribaltamento dei costi e dei ricavi (Cass. n. 24320 del 04/10/2018; Cass. n. 3166 del 09/02/2018; Cass. n. 18437 del 26/07/2017) segue uno schema differente, 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; nel caso dell'autoproduzione, invece, e' la societa' consortile a svolgere, legittimamente (cfr. Cass. S.U. n. 12190 del 14/06/2016), attivita' commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati: laddove lo scopo consortile non e' certo quello di godere della agevolazione fiscale, ma quello di approvvigionarsi di energia elettrica a costi contenuti.

3.5. A cio' si aggiunge 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".

3.6. La menzionata 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.

3.7. Tale innovazione offre un ulteriore spunto argomentativo per confermare la tesi piu' sopra sostenuta: la estensione dell'esenzione alle sole societa' cooperative di cui al Decreto Legge 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.

4. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di accise sull'energia elettrica, la societa' consortile che autoproduce energia elettrica da fonte rinnovabile, con impianti dalla potenza disponibile superiore a 20 kw, beneficia dell'esenzione prevista dal Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 52, comma 3, lettera b), (nella sua formulazione applicabile ratione temporis, successiva alle modifiche introdotte con il Decreto Legislativo n. 26 del 2007) limitatamente all'energia prodotta e consumata in proprio e non anche a quella prodotta e ceduta ai singoli consorziati ".

4.1. Premesso che, nella specie, non e' in contestazione che si chieda l'esenzione con riferimento alla sola energia prodotta e ceduta da (XXXXX) s.c.r.l. in favore dei consorziati (e non anche con riferimento all'energia autoprodotta ed autoconsumata), la CTR non si e' attenuta al suddetto principio, nel ritenere - confermando l'illegittimita' degli atti impositivi e dei correlati provvedimenti sanzionatori - esente dall'accisa l'energia elettrica autoprodotta da (XXXXX) s.c.r.l. e destinata al consumo delle imprese consorziate, ravvisando, peraltro, erroneamente la ratio della norma agevolativa in questione nella finalita' di "favorire la produzione di energia pulita".

5. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4 e dell'articolo 111 Cost., comma 6, per avere la CTR omesso di pronunciare (assorbendolo) o, comunque, rigettato il motivo di gravame dell'Agenzia delle Dogane

concernente l'assunta violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 11, in materia di interpello, con un mero rinvio agli argomenti gia' formulati dalla CTP nella sentenza di primo grado, con cio', non esponendo, al riguardo, il proprio ragionamento logico-giuridico e le argomentazioni sottese alla decisione.

5.1. Il motivo e' fondato.

5.2. La figura dell'assorbimento in senso proprio ricorre quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte, la quale con la pronuncia sulla domanda assorbente ha conseguito la tutela richiesta nel modo piu' pieno, mentre e' in senso improprio quando la decisione assorbente esclude la necessita' o la possibilita' di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande. Ne consegue che l'assorbimento non comporta un'omissione di pronuncia (se non in senso formale) in quanto, in realta', la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione e' proprio quella dell'assorbimento per cui, ove si escluda, rispetto ad una certa questione proposta, la correttezza della valutazione di assorbimento, avendo questa costituito l'unica motivazione della decisione assunta, ne risulta il vizio di motivazione del tutto omessa". (Cass. Sez. 1, n. 28995 del 2018; n. 28663 del 2013; v., da ultimo, Cass., sez. 5, n. 1119 del 2019);

5.3. Nella specie, la CTR, non si e' attenuta al suddetto principio, in quanto ha analizzato la questione di merito, ritenuta assorbente, concernente la portata dell'esenzione di cui al TUA, articolo 52, comma 3, lettera b) con conseguente rigetto implicito di quella sull'interpello, il che, stante l'assorbimento c.d. improprio, se, da un lato, non ha comportato, un'omissione di pronuncia, dall'altro, venendo in rilievo, in sostanza, la denuncia della correttezza della valutazione di assorbimento, non consente di cogliere il ragionamento logico-giuridico e le argomentazioni sottese alla detta decisione, con evidente vizio di motivazione, sul punto, del tutto omessa.

6.In conclusione, il ricorso va accolto; con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimita', alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimita', alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza