Sentenza del 17/10/2019 n. 26355 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La s.c.r.l. (XXXXX) proponeva innanzi alla CTP di L'Aquila ricorso avverso l'avviso di pagamento N. (XXXXX), notificatole il 1.04.2014, con il quale l'Agenzia delle Dogane di L'Aquila aveva richiesto il pagamento della somma di Euro 61.527,09 oltre interessi per accise su energia elettrica relative alle annualita' dal 2008 al 2012, negando alla contribuente il diritto all'esenzione prevista dal Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 52, comma 3, lettera b; in particolare la Societa' ricorrente aveva dedotto di possedere i requisiti per beneficiare di detta agevolazione, in quanto autoproduttore dell'energia elettrica mediante fonti rinnovabili, ceduta in parte ad altre societa' consorziate; sotto altro profilo aveva eccepito violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2 ed articolo 11, poiche' essa contribuente si era attenuta alle prescrizioni rese da diverse articolazioni dell'Agenzia in sede di risposta ad istanza di interpello che in occasione di controlli diversi; infine deduceva la prescrizione della pretesa erariale, limitatamente all'imposta riferibile all'anno 2008, per sopravvenuta prescrizione ai sensi degli articoli 15 e 57 del TUA.

Prima la CTP adita, con sentenza n. 897/04/2014, poi, su appello della Societa', la CTR dell'Abruzzo, con la pronuncia oggetto della presente impugnazione, hanno respinto, nel costituito contraddittorio con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, le censure della ricorrente, compensando le spese di lite.

In particolare il giudice d'appello, manifestata adesione all'orientamento di Cass. sez. V 19.04.2013 n. 9567 che individuava nel fabbricante o nel cedente al consumo il soggetto passivo dell'imposta di consumo (Decreto Legislativo n. 504 del 1995, ex articoli 2 e 52) avente diritto di rivalsa sui consumatori, sulle varie questioni sollevate dall'appellante ha cosi' statuito: a) ha escluso in capo alla ricorrente la sussistenza del requisito della qualifica di "autoproduttore", cioe' di produttore per il consumo proprio, che implicherebbe anche quella conseguente di autoconsumatore, laddove la ricorrente cedeva l'energia prodotta a favore delle imprese consorziate e diffuse su tutto il territorio dello Stato; cosi' come ha negato che fossero idonee ad accogliere la tesi difensiva la funzione strumentale del consorzio rispetto alle attivita' delle imprese aderenti, stante la indiscutibile autonomia strutturale e giuridica del primo rispetto alle seconde, la circostanza che le cessioni di energia erano fatturate e che il Consorzio era controllato da una societa' per azioni perseguente scopo di lucro. A chiusura del tema ha poi rilevato che, vertendosi in tema di agevolazioni, la ricorrente non avrebbe adempiuto all'onere probatorio di fornire elementi di contrasto idonei a sostenere il possesso dell'accampato requisito; b) quanto all'eccepita prescrizione dei crediti relativi all'anno 2008 che, essendo stata

la dichiarazione annuale presentata il 30.03.2009 ed essendo stato l'avviso di pagamento inviato per la notifica il 27.03.2014, il termine quinquennale non era scaduto; c) ha ritenuto l'inidoneita' della risposta del 21.06.2005 all'interpello proposto dalla ricorrente a costituire posizione di principio vincolante per l'Agenzia, essendo stata negata dall'Amm.ne l'ammissibilita' dell'interpello medesimo, cosi' come doveva ritenersi non vincolante la nota della Direzione Centrale dell'Agenzia n. 133904/2013; d) infine ha ritenuto che il provvedimento non violasse la L. n. 212 del 2000, articolo 10 comma 2, i cui effetti dovrebbero ritenersi limitati ad escludere, in caso di accertato legittimo affidamento del contribuente alle prassi ed indicazioni o prescrizioni dell'Amm.ne, alla non applicabilita' delle sanzioni, che nella specie l'Agenzia non aveva in concreto irrogato.

La S.c.r.l. (XXXXX) ricorre per la Cassazione di tale sentenza, con atto notificato il 23.09.2016 ed articolato su 4 motivi.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha notificato e depositato controricorso.

Il aprile 2019 la (XXXXX) S.r.l. (in avanti XXXXX), quale incorporante della Societa' ricorrente giusta rogito per Notar (XXXXX) 22.12.2017 rep. 16130, ha depositato memoria illustrativa dei motivi e di replica al controricorso.

Nella pubblica udienza del 18.04.2019 il P.G. e le parti hanno discusso oralmente la causa ed all'esito della camera di consiglio la Corte ha deciso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Prima di procedere all'esame dei motivi di ricorso, 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.

1.1. Ai sensi dell'articolo 52, comma 1, TUA "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".

1.2. 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 dell'articolo 52, comma 2, TUA. 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)).

1.3. 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).

1.4. 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).

1.5. Ai sensi del TUA, articolo 55, 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).

1.6. 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".

1.7. 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 al TUA, articolo 52 "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 del TUA, articolo 52, conseguente alla novella di cui al Decreto Legislativo n. 26 del 2007.

1.8. 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".

2. Dalla lettura coordinata delle su riportate 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.

2.1. 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.

2.2. 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. Cio' premesso, appare opportuno esaminare il secondo motivo, che, concernendo l'esatta individuazione ed interpretazione della disciplina invocata, ha carattere logicamente preliminare.

3.1. Con esso si deduce violazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, 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 (c.d. decreto Bersani) e articolo 2602 c.c. e ss., per avere erroneamente affermato l'inapplicabilita' alla fattispecie di esenzione invocata (TUA, articolo 52) della nozione di autoproduttore fornita dal coevo Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, definizione peraltro non contenuta nel medesimo TUA, laddove i due testi legislativi regolerebbero comunque sotto diversi profili il medesimo settore economico; e deduce anche violazione della normativa civilistica in tema di consorzi, per non aver tenuto conto della strumentalita' della struttura consortile rispetto alle imprese che vi aderiscono ed alla sua natura non lucrativa che ne esclude la natura di impresa, non privilegiando quindi detta strumentalita' rispetto all'alterita' giuridica tra consorzio e consorziati, come invece dovrebbe evincersi dai piu' recenti orientamenti di legittimita' che valorizzano il fenomeno della unitarieta' operativa del consorzio rispetto ai consociati.

L'Agenzia replica focalizzando l'attenzione su due dei quattro requisiti per la fruibilita' dell'esenzione invocata, e cioe' la produzione di energia con fonti rinnovabili e la consumazione della stessa da parte delle "imprese di autoproduzione", dai quali si evince il collegamento necessario tra autoproduzione ed autoconsumo, di talche' non e' agevolata la parte di energia elettrica prodotta che non viene consumata dallo stesso produttore; sicche' nel settore tributario puo' costituire autoproduzione soltanto l'attivita' produttiva non come attivita' economica a se'

stante, ma in quanto funzionale a diversa attivita' del medesimo operatore, e non potra' ricorrere esenzione in difetto di tale stretta correlazione; e poiche' l'articolo 53 inserisce tra i soggetti d'imposta anche l'autoproduttore, evidentemente nelle ipotesi nelle quali non ricorrano gli altri requisiti per fruire dell'agevolazione, questi assume veste di autoproduttore per i consumi propri e di venditore per l'energia ceduta a terzi. Evidenzia poi che le due nozioni di "autoproduttore" ricavabili dal TUA e dal c.d. decreto Bersani sono autonome ed applicabili nei rispettivi ambiti di disciplina, come esplicitato in entrambi i testi normativi; e sono anche intrinsecamente differenti, poiche' il secondo richiede una soglia di autoconsumo assente nel primo. Infine ricorda (invocando il precedente specifico di Cass. sez. V 12.09.2008 n. 23529) che, trattandosi di norma speciale di deroga agevolativa, l'articolo 52 non tollera interpretazioni estensive o applicazioni analogiche, secondo consolidatissimo orientamento di questa Corte, e deve anzi essere interpretata in senso restrittivo.

3.2. Il motivo e' infondato.

La CTR, che ha passato in rassegna il contenuto delle disposizioni applicabili, e la cui motivazione si e' gia' ampiamente riassunta, ha ben individuato contenuto e valenza del decreto Bersani, evidenziando che dal suo articolato non emerge alcun riferimento alla disciplina tributaria delle accise, ed ha correttamente affermato che il concetto di autoproduttore di cui al Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2 comma 2, non e' estensibile alla materia delle accise, sia perche' per energia autoprodotta si e' sempre intesa quella "prodotta per uso proprio e non per scopo di rivendita", sia perche' "l'imposizione di cui si discorre va applicata al singolo consumo finale in quanto essa stessa imposizione sul consumo".

3.3. Alla luce delle considerazioni gia' anticipate ai §§ 2 ss., la decisione della CTR si rivela sostanzialmente corretta, anche se il percorso motivazionale va integrato e meglio esplicitato ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., comma 4.

3.4. Come gia' anticipato, 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. A tal fine sembra opportuno evidenziare o ribadire 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 TUA, 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 aggiunga 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 "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".

3.5.1. 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.

3.5.2. Tale innovazione offre un ulteriore spunto argomentativo per confermare la tesi piu' sopra sostenuta: l'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.

3.6. 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".

3.7. Poiche', nella fattispecie, non e' in contestazione (ed emerge chiaramente dal tenore dell'avviso di pagamento impugnato e prodotto anche nel presente giudizio) che si chieda l'esenzione con riferimento alla sola energia prodotta e ceduta da (XXXXX) in favore dei consorziati (e non anche con riferimento all'energia autoprodotta ed autoconsumata), il motivo proposto deve essere senz'altro rigettato.

4. Con il primo motivo la (XXXXX) ha denunciato violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3., della L. n. 212 del 2000, articoli 10 e 11: dopo aver enumerato gli atti delle diverse articolazioni dell'Agenzia che si erano pronunciate in tempi diversi sulla spettanza alla ricorrente della qualifica di autoproduttore e sulla conseguente spettanza dell'esenzione prevista dal TUA, articolo 52, comma 3, lettera b (pagg.9-10 del ricorso), evidenzia che la CTR avrebbe implicitamente ed erroneamente interpretato il combinato disposto degli articoli 10 ed 11 invocati come se soltanto il secondo prevedesse l'esaurimento della pretesa impositiva in esito ad una determinata risposta favorevole dell'Agenzia medesima, laddove l'articolo 10 potrebbe al piu' giustificare la non irrogazione delle sanzioni connesse, delimitando in tali ristretti termini gli effetti favorevoli del legittimo affidamento del contribuente. Quindi (pagg.14 segg.) critica tale opzione interpretativa ricordando, anche alla luce dell'insegnamento di questa Corte (Cass. sez.V 2002 n. 17576 ed altre successive), che il principio di affidamento, del quale l'articolo 10 rappresenta soltanto una ipotesi esemplificativa, ha portata generale e trova radice in ineludibili principi costituzionali (articoli 3, 23, 53 e 97 Cost.), dovendo trovare graduazione di effetti a seconda delle concrete fattispecie di verificazione, sicche' anche elementi dell'imposizione diversi dalle sanzioni e dagli interessi potrebbero essere esclusi dalla pretesa impositiva; evidenziando come nella specie una pluralita' di concorrenti elementi (la pluralita' dei pronunciamenti dell'amministrazione e l'elevato grado di specificita' degli stessi - pagg.16-18 -, il lungo lasso di tempo intercorso fino all'emissione dell'avviso - pagg.24-25 -) avrebbe dovuto condurre alla massima espansione di efficacia nell'applicazione del principio di affidamento; che la portata generale del principio e' testimoniata da altre norme dell'ordinamento tributario, quale il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, u.c. e lo stesso articolo 11 di cui si censura la violazione, in merito al quale la stessa Corte ha ritenuto idoneo a generare legittimo affidamento anche la risposta dell'Amm.ne ad interpello inammissibile (Cass. sez. V 2010 n. 20421). Infine ricorda che, come nella fattispecie, anche la sussistenza di un teorico diritto di rivalsa, che il soggetto obbligato al pagamento delle accise sull'energia elettrica avrebbe nei confronti degli acquirenti, potrebbe essere vanificato dal decorso del tempo; sicche' effetti sostanzialmente esoneranti dal pagamento dell'imposta sarebbero ammissibili in alcuni casi di affidamento legittimo, come peraltro affermato in importanti pronunce della Corte di Giustizia UE (sentenza 9.10.2014 C-492/2013, Traum EOOD, e sentenza 14.09.2006 C-181/2004, Elmeka).

Alla luce delle svolte considerazioni la ricorrente, in via subordinata all'accoglimento del motivo, insta per la remissione degli atti alla Corte Costituzionale per contrarieta' della norma ai menzionati principi costituzionali o alla Corte di Giustizia UE per la verifica di compatibilita' della normativa medesima ai principi comunitari.

L'Agenzia sul punto ha replicato osservando che il senso logico-letterale del testo normativo non ammetterebbe interpretazioni diverse, che comunque sarebbero contrastanti con i principi di legalita' ed indisponibilita' dell'obbligazione tributaria, nonche' con i principi costituzionali di cui eguaglianza e capacita' contributiva; e richiamando un piu' recente orientamento di questa Corte di legittimita' (la cui piu' completa enunciazione si troverebbe in Cass. sez. V 17.04.2013 n. 9282, per un'ipotesi molto simile a quella in esame) che si e' tassativamente espresso per l'assoluta non incidenza della tutela del legittimo affidamento sull'obbligazione tributaria.

4.1. Neppure il riassunto motivo merita accoglimento.

Secondo la ormai prevalente giurisprudenza di questa Corte, cui si intende dare continuita', "la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10, commi 1 e 2, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., e, 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).

4.1.1. 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 dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2" (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).

4.1.2. Il principio 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).

4.1.3. E' vero 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, (attinenti 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).

Tuttavia, come chiarito da Cass. n. 25299 del 20/11/2013, 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, art., comma 3), in presenza delle quali la tutela del legittimo affidamento puo' venire ad incidere sulla stessa debenza del tributo (si tratta appunto della peculiare ipotesi esaminata da Cass. n. 17576 del 2002, citata anche dalla difesa di (XXXXXX).

Situazioni siffatte, in cui la tutela del legittimo affidamento viene ad incidere sulla stessa debenza del tributo, sono caratterizzate da circostanze concrete di natura eccezionale, e non necessariamente ricomprendono 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, che sono gia' espressamente contemplate dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2, e sono, dunque, inidonee ad esonerare il contribuente dall'obbligazione tributaria principale (cfr. sempre Cass. n. 25299 del 2013, cit.).

4.2. Venendo, in particolare, al caso di specie, la societa' contribuente afferma che in svariati atti dell'Amministrazione finanziaria e' stata riconosciuta a (XXXXX) la qualita' di autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabili escluso dall'obbligo di pagamento delle accise, cosi' ingenerando il legittimo affidamento della stessa nella menzionata esenzione.

4.2.1. Si tratta, tuttavia, di valutazioni che l'Amministrazione doganale ha assunto in conseguenza della determinazione del deposito cauzionale (Ufficio tecnico di finanza di Torino del 02/06/2000; Agenzia delle Dogane di Ancona del 17.04.2002; Ufficio delle dogane di Aosta del 17/04/2009;) ovvero in sede di verifica ispettiva (Ufficio delle Dogane di Aosta del 12/11/2004 e segg., che si limita ad attribuire la qualifica che risulta dalla documentazione riscontrata), atti che gia' rientrano a pieno regime nella formulazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2.

4.2.2. Ne' puo' darsi specifica rilevanza ad altri provvedimenti che nulla dicono in relazione alla questione di cui si discute, ovvero si limitano a riconoscere a (XXXXX) la qualifica di autoproduttore esentato dal pagamento dell'imposta erariale sul consumo (Direzione Centrale, Area Gestione Tributi del 04/10/2005; Direzione regionale per il Piemonte e la Valle d'Aosta del 21/06/2005), senza specificare se, ai fini dell'esenzione, l'energia autoprodotta deve essere autoconsumata ovvero puo' anche essere ceduta ai soci consorziati (questione dirimente, come piu' sopra evidenziato).

Peraltro deve rilevarsi che la licenza di esercizio rilasciata alla Societa' in data 23.06.2003 le attribuiva la qualifica di "Cliente grossista che immette in consumo energia elettrica", dando atto della possibilita' di cedere a terzi l'energia prodotta.

5.2.3. Infine non e' pertinente il richiamo della ricorrente (pagg.19-20 del ricorso) al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, u.c., dal quale vorrebbe evincersi l'emergenza normativa degli effetti preclusivi dell'affidamento, in virtu' dei menzionati atti, rispetto alla modifica in pejus degli stessi per carenza della conoscenza di elementi nuovi, e quindi l'impossibilita' di pretendere la corresponsione delle accise pur dovute. La preclusione di nuovo accertamento, proveniente da un settore tributario del tutto diverso, esprime chiaramente una sorta di ne bis in idem, a tutela del diritto del contribuente a non veder rimessa in gioco la medesima materia impositiva senza adeguate sopravvenienze conoscitive; laddove nella specie nessuno dei provvedimenti gia' emessi dall'Agenzia delle Dogane era direttamente finalizzato alla pronuncia sul diritto all'esenzione in relazione ad un particolare anno d'imposta ed era idoneo, per i limiti stessi degli accertamenti ed indagini da compiersi, ad acquisire una conoscenza specifica dei presupposti per l'attivita' impositiva. Del pari nessuna valenza significativa puo' avere il lasso di tempo trascorso laddove, come nel caso di specie, i provvedimenti sulla base dei quali vuole costruirsi un inattendibile affidamento della contribuente siano, appunto, privi di quella valenza sintomatica dell'inesistenza (o dell'abbandono) della pretesa impositiva che sola puo' giustificare il legittimo affidamento del soggetto passivo.

4.3. Ancorche' non abbia costituito autonomo motivo di ricorso, la ricorrente ha tuttavia denunciato nel motivo in esame, come gia' riportato, anche la pretesa erronea violazione della L. n. 212 del 200, articolo 11. Orbene, va evidenziato che nessuno dei provvedimenti assunti dalla Amministrazione doganale, che avrebbero riconosciuto all'allora (XXXXX) s. cons. r.l. la qualifica di soggetto esente da accisa, sono stati resi all'esito di una regolare procedura di interpello per come disciplinata dalla L. n. 212 del 2000, articolo 11.

4.3.1. Invero, l'interpello del 21/06/2005 e' stato ritenuto inammissibile dall'Amministrazione Doganale, sicche' ogni valutazione compiuta nella risposta comunque fornita (peraltro, riguardante l'addizionale provinciale sul consumo di energia elettrica e non specificamente le accise) non puo' in alcun modo vincolare i successivi atti posti in essere dall'Amministrazione medesima, come esattamente affermato nella sentenza oggetto di ricorso. Gli altri atti, invece, non sono stati emessi a seguito di regolare procedura di interpello, che sola puo' determinare l'effetto vincolante previsto dalla citata disposizione di legge.

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. n. 735 del 13/01/2017).

Nel caso di specie, si tratta di accise (e non di addizionali provinciali) relative all'anno 2009, successivo, pertanto, all'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 26 del 2007, che ha comportato una integrale rivisitazione della materia; con riferimento a tale anno nessuna istanza di interpello risulta presentata all'Amministrazione Doganale; ne' il provvedimento del 17/04/2009, che ha esentato (XXXXX) s. cons. r.l. dall'obbligo di cauzione, e' qualificabile come risposta ad un interpello.

E 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 dall'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 nel merito di 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 e sia stata da questo valutata con specifico riferimento alle condizioni soggettive ed operative dell'istante.

4.4. Le conclusioni della CTR sono, dunque, conformi a diritto, spettando alla societa' contribuente, in ragione del legittimo affidamento specificamente tutelato dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2, unicamente l'esenzione dalle sanzioni e dagli interessi, puntualmente riconosciuta dall'Agenzia.

5.1. Ne' la norma cosi' interpretata e' incostituzionale, perche' al principio, di rilievo costituzionale, del legittimo affidamento fa, comunque, da contraltare il principio, di rilevanza costituzionale, della riserva di legge, nonche' gli ulteriori principi di inderogabilita' delle norme tributarie, di indisponibilita' dell'obbligazione tributaria, di obbligatorieta' della funzione di imposizione e di irrinunciabilita' del diritto di imposta, gia' menzionati dalle Sezioni Unite di questa Corte.

5.2. Infine non sembra necessario dar luogo al chiesto rinvio

pregiudiziale innanzi alla Corte di Giustizia UE, tenuto conto che, come evidenziato dalla stessa parte ricorrente, questa 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 C26/16, 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).

5.2.1. 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, la valutazione della CTR, che ha ricompreso l'atteggiamento di (XXXXX) nell'ambito di tutela 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, dalla mancata applicazione di sanzioni ed interessi.

6. Infine con il terzo e quarto motivo (XXXXX) deduce violazioni del TUA, articoli 15 e 57, da soli o in correlazione con l'articolo 2943 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3., perche' la CTR avrebbe fatto decorrere il termine di prescrizione, in contrasto con l'espresso dettato normativo, dalla data di presentazione della denuncia annuale (30.03.2014) anziche' dal momento del consumo di energia (fine dell'anno 2013), senza che neppure fossero ipotizzabili comportamenti omissivi fraudolenti che necessitassero speciali indagini, anzi nella perfetta consapevolezza da parte dell'Agenzia dell'applicazione del regime di esenzione. Inoltre, in violazione anche dell'articolo 2943 c.c., i Giudici d'appello avevano considerato momento interruttivo della prescrizione la data di spedizione dell'avviso impugnato (27.03.2014), avente chiara natura ricettizia, anziche' quello di ricezione dello stesso (1.04.2014).

Sostiene di contro l'Agenzia che il termine di prescrizione dovrebbe decorrere (cosi' come quello di decadenza dall'istanza di rimborso ex articolo 14) dal momento in cui essa ha conoscenza dei dati necessari per la liquidazione (ai sensi del TUA, articolo 55, comma 1), quindi dal momento della comunicazione della denuncia annuale, e cioe' il momento del presunto consumo; derivandone percio' la tempestivita' dell'avviso.

Il terzo motivo e' infondato.

6.1. Secondo un recente arresto della S.C., cui in questa sede si intende dare continuita', "il termine quinquennale di prescrizione che, ai sensi del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 57, comma 3, decorre dalla "data in cui e' avvenuto il consumo", va riferito alla data di presentazione della dichiarazione annuale da parte del contribuente-fabbricante, responsabile dell'attuazione del tributo, assumendo rilievo il momento in cui l'Ufficio e' posto nelle condizioni di verificare l'adempimento degli obblighi di cui al cit. D.Lgs., articolo 55, comma 1".

Il riportato principio di diritto, sebbene faccia riferimento a disposizioni del TUA nella versione antecedente alle modifiche apportate dal Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, e' sicuramente applicabile anche a seguito della novella, non essendo sostanzialmente mutato il contesto normativo.

6.2. Il TUA, articolo 57, comma 2, nel testo applicabile ratione temporis, ricollega il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta, determinato in cinque anni, alla data in cui e' avvenuto il consumo, salva la presenza di illeciti penali o amministrativi. Tuttavia, il credito per accisa implica specifici adempimenti del contribuente, obbligatori per legge, rispetto ai quali l'intervento

dell'Amministrazione doganale risulta solo eventuale: le attivita' di accertamento necessarie, anche sul piano cronologico, sono, in realta', demandate al contribuente-produttore, che assume la responsabilita' dell'attuazione del tributo.

6.2.1. 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, bensi' attraverso un'attivita' secondaria, propria del contribuente-produttore, che ha, in concreto, quale obbiettivo gli atti posti in essere (od omessi) dal contribuente medesimo.

6.3.2. In questo contesto, la "data in cui e' avvenuto il consumo" si identifica, in termini univoci, in quella in cui e' possibile verificare che il contribuente-produttore abbia adempiuto agli obblighi di legge e, dunque, coincide con quella di presentazione della dichiarazione annuale di cui al TUA, articolo 55, comma 1, da effettuare entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui il consumo si riferisce.

6.4. Nel caso di specie, pertanto, poiche' la dichiarazione annuale dei consumi dell'anno 2008 e' stata presentata il 30.03.2009, il termine di prescrizione andava a scadere il 30.03.2014; dovendosi quindi verificare se l'avviso di pagamento sia intervenuto entro detto termine.

6.5. E' invece fondato il quarto motivo concernente la tempestivita' dell'atto impositivo con effetti interruttivi, che, pacificamente, e' stato inviato dall'Agenzia il 27.03.2014, ma ricevuto dalla (XXXXX) il 1 aprile successivo, quindi il secondo giorno successivo alla scadenza del termine di prescrizione.

Invero, non puo' dubitarsi che l'avviso di pagamento, come altri avvisi a contenuto di accertamento e/o intimazione di pagamento posti in essere dall'Amm.ne Finanziaria, sia atto di natura sostanziale, che, nella specie per espressa previsione normativa, ha effetto interruttivo della prescrizione; effetto che il codice civile (articolo 2943 c.c.) ricollega alla notifica di una serie di atti di iniziativa giurisdizionale o (u.c.) ad ogni atto idoneo alla costituzione in mora del debitore. A tale ultima categoria di atti appartengono anche gli avvisi di cui si tratta, che pertanto hanno tipica natura unilaterale ricettizia e sono quindi assoggettati alla disciplina prevista dall'articolo 1334 c.c., e producono i loro effetti tipici con la conoscenza legale da parte del destinatario: in tal senso da ultimo ha dichiarato l'inapplicabilita' del principio c.d. della scissione soggettiva degli effetti della notificazione enunciato da Cass. S.U. n. 24822 del 09/12/2015 ai casi degli atti unilaterali recettizi ed atutti quegli atti, quali la rinuncia, che possono essere compiuti anche senza attivita' processuale, Cass. SU 22.03.2019 n. 8227.

Pertanto, poiche' la CTR ha collegato l'effetto interruttivo all'invio del plico raccomandato contenente l'avviso oggi impugnato, la sentenza deve essere cassata limitatamente alla sola annualita' del 2008. Tuttavia la disponibilita' agli atti dei documenti necessari alla decisione di

entrambe le eccezioni (ampiamente riprodotti dalla stessa appellante) e la non necessita' di ulteriori attivita' istruttorie consente alla Corte di deciderle nel merito, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., comma 2, pervenendo all'accoglimento dell'eccezione di prescrizione della pretesa erariale limitatamente alle accise dovute per i consumi realizzati nell'esercizio 2008 ed agli interessi applicati sulla rispettiva somma; e conseguentemente annullando in parte qua l'avviso di pagamento impugnato dalla ricorrente innanzi alla CTP di L'Aquila.

7. In conclusione, respinti i primi tre motivi, deve essere accolto il quarto, con decisione nel merito nei sensi sopra enunciati. La novita' di alcune delle questioni trattate ed il parziale accoglimento del ricorso originario giustificano l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

11.1. Poiche' il ricorso e' stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed e' parzialmente accolto, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17, che ha aggiunto il testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater - della non 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 accoglie il quarto motivo di ricorso, respinge gli altri tre, cassa e, decidendo nel merito del motivo accolto, accoglie il ricorso originario limitatamente al debito d'imposta relativo all'anno 2008.

Spese compensate per tutti i gradi di giudizio.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma l-quater, da' atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del medesimo articolo 13, comma 1-bis.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza