Sentenza del 12/09/2019 n. 28347 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

I. s.c.ar.l. impugnò l'avviso di pagamento spiccato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con il quale vennero recuperate le accise non corrisposte sull'energia elettrica autoprodotta da energie rinnovabili ma ceduta ai consorziati, nel periodo compreso tra il 2009 e il 2014, in assenza delle condizioni per fruire del regime di esenzione.

Accolta l'impugnazione in primo grado, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli propose appello principale, mentre I. s.c.ar.l. formulò appello incidentale condizionato; la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, con sentenza depositata il giorno 23 febbraio 2018, respinse tutti i gravami, affermando che l'esenzione dal pagamento delle accise non poteva più trovare applicazione anche per l'energia autoprodotta dai consorzi e poi ceduta ai consorziati, ma l'amministrazione aveva mutato il proprio precedente orientamento favorevole alla tesi della contribuente, essendo quindi configurabile un legittimo affidamento di quest'ultima.

Avverso la detta sentenza, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui resiste con controricorso e ricorso incidentale condizionato, affidato a tre mezzi, Compagnia V. s.r.l. (di seguito breviter CVA), quale successore della I. s.c.ar.l.

La CVA ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli lamenta la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132 e 156 c.p.c., atteso l'insanabile contrasto tra la motivazione tesa chiaramente all'accoglimento delle ragioni dell'appellante e il suo dispositivo di rigetto del gravame.

2. Con il secondo motivo del ricorso principale assume altra violazione dell'art. 132 c.p.c., poichè la plateale contraddittorietà della motivazione rende nulla la sentenza impugnata.

3. Con il primo motivo del ricorso incidentale condizionato, CVA assume la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4), dell'art. 118 c.p.c., dell'art. 111 Cost., comma 6, avendo il giudice di merito rigettato l'appello incidentale formulato dalla contribuente, in plateale contrasto con il tenore della motivazione resa.

4. Con il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato, lamenta la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4), dell'art. 118 c.p.c., nonchè dell'art. 111 Cost., comma 6, per assoluta mancanza di motivazione in ordine all'appello principale proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

4.1. I quattro motivi sopra illustrati, che possono essere esaminati congiuntamente, stante la stretta connessione, sono tutti parimenti infondati.

Secondo l'orientamento più recente di questa Corte, il contrasto tra motivazione e dispositivo che determina la nullità della sentenza ricorre solo se ed in quanto esso incida sulla idoneità del provvedimento, nel suo complesso, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale, ricorrendo nelle altre ipotesi un mero errore materiale (Cass. 17/10/2018, n. 26074; Cass. 27/06/2017, n. 16014; Cass. 30/12/2015, n. 26077).

Nella vicenda che ci occupa, invero, dalla lettura della sentenza impugnata di evince chiaramente che il giudice d'appello pure, riconoscendo la fondatezza dei motivi dell'appello principale proposto dall'Amministrazione, ha inteso accogliere uno dei motivi dell'appello incidentale proposto dalla contribuente; con il risultato che attesa l'illegittimità dell'atto impositivo originariamente impugnato dalla contribuente - ancorchè per ragioni diverse da quelle ritenute dal primo giudice -, la sentenza di primo grado (che appunto aveva annullato l'atto impugnato) meritava di essere confermata.

4.2. E' chiaro, allora, che nonostante il plateale errore materiale commesso nel dichiarare respinto l'appello incidentale in seno al dispositivo della sentenza della commissione tributaria regionale, attraverso il rigetto dell'appello principale dell'Amministrazione, risulta confermata la decisione di primo grado che aveva - come era nella chiara volontà del giudice di appello - accolto il ricorso della contribuente.

5. Con il terzo motivo di ricorso principale deduce l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 10 e 11, poichè la commissione tributaria regionale ha, contraddittoriamente, ritenuto che il tributo non fosse dovuto nonostante si versasse in ipotesi di legittimo affidamento che consente soltanto di non versare sanzioni ed interessi.

5.1. Il motivo è fondato.

Secondo la ormai prevalente giurisprudenza di questa Corte, cui si intende dare continuità, la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, commi 1 e 2, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione Europea, sicchè 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 (Cass. 09/01/2019 n. 370; Cass. 03/05/2018, n. 10499; Cass. 08/02/2017, n. 12635; Cass. 25/03/2015, n. 5934; Cass. 03/07/2013, n. 16692; Cass. 13/10/2011, n. 21070).

E' stato altresì precisato che le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicchè, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è 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 dal richiamato della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, (Cass. 19/05/2017, n. 12635; Cass. 18/05/2016, n. 10195; Cass. 09/03/2012, n. 3757).

Giusta la valenza generale del principio del legittimo affidamento, invero, va ribadito che i casi di tutela espressamente enunciati dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 comma 2, vanno considerati quali situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, atteso che la regola è idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass. 12/01/2018, n. 620; Cass. 14/01/2015 n. 537).

Ciò significa unicamente che la induzione in errore incolpevole del contribuente può 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; situazioni siffatte, in cui la tutela del legittimo affidamento può incidere sulla stessa debenza del tributo, sono caratterizzate da circostanze concrete di natura eccezionale, che non include 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, in sè già espressamente contemplate dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, e, dunque, inidonee ad esonerare il contribuente dalla obbligazione tributaria (cfr. Cass. 20/11/2013, n. 25299).

5.2. Orbene, nella vicenda in esame la contribuente afferma che in svariati atti dell'Amministrazione finanziaria è stata riconosciuta la qualità di autoproduttore di energia elettrica da fonti rinnovabili escluso dall'obbligo di pagamento delle accise, così ingenerando il legittimo affidamento della stessa nella menzionata esenzione.

Si tratta, peraltro, di valutazioni che l'Amministrazione doganale ha assunto in conseguenza di atti pacificamente già rientranti a pieno regime nella formulazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2; dunque, spettavano alla contribuente, in ragione del legittimo affidamento specificamente tutelato dalla cennata norma, unicamente l'esenzione dalle sanzioni e dagli interessi, come riconosciuto dalla stessa Amministrazione.

5.3. E la norma così interpretata non è incostituzionale, perchè al principio, di rilievo costituzionale, del legittimo affidamento fa, comunque, da contraltare il principio, di rilevanza costituzionale, della riserva di legge, nonchè gli ulteriori principi di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatività della funzione di imposizione e di irrinunciabilità del diritto di imposta, già menzionati dalle Sezioni Unite di questa Corte.

5.4. Nè va dato corso al chiesto rinvio pregiudiziale, tenuto conto che, come evidenziato dalla stessa parte ricorrente, la Corte di giustizia ha già ampiamente chiarito che, se è vero che il diritto ad avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di

assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (ex multis, CGUE 14 giugno 2017, in C-26/16, punto 76; CGUE 9 luglio 2015, in C-183/14, punto 44; CGUE 5 marzo 2015, in C-585/13, punto 95), tuttavia il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione (CGUE 11 aprile 2018, in causa C-532/16, punto 50).

Spetta, dunque, al giudice nazionale stabilire se, avuto conto della specificità del caso concreto, sussistano i presupposti per il riconoscimento della inapplicabilità del tributo ovvero, più semplicemente, delle sanzioni e degli interessi.

5.5. Sull'invocata applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 11, poi, deve osservarsi in termini generali che la L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, nel tutelare l'affidamento del contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, limita gli effetti di tale tutela alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi, senza incidere in alcun modo sull'obbligazione tributaria; e ciò diversamente dalla medesima L., art. 11, il quale, nel disciplinare il caso in cui il contribuente si sia adeguato ad un esplicito responso dell'Amministrazione finanziaria, motivatamente espresso in esito alla particolare procedura dell'interpello, prevede la nullità degli atti impositivi che siano in contrasto con l'esito dell'interpello (così Cass. 10/09/2009, n. 19479).

5.6. Orbene, nessuno dei provvedimenti assunti dalla Amministrazione doganale, che hanno riconosciuto alla I. s.c.ar.l. la qualifica di soggetto esente da accisa, è stato reso all'esito di una regolare procedura di interpello come disciplinata dalla L. n. 212 del 2000, art. 11.

Un primo interpello, invero, è stato ritenuto inammissibile dall'Amministrazione doganale, sicchè ogni valutazione compiuta nella risposta comunque fornita (peraltro, riguardante l'addizionale provinciale sul consumo di energia elettrica e non specificamente le accise) non può in alcun modo vincolare i successivi atti posti in essere dall'Amministrazione medesima. Gli altri atti, invece, non sono stati emessi a seguito di regolare procedura di interpello, procedura che sola può 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, art. 11, comma 3, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza o, al più, con riguardo ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello (Cass. 13/01/2017, n. 735).

Nel caso all'esame, invece, si tratta di accise (e non di addizionali provinciali) relative agli anni 2009-2014, successivi, pertanto, all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 26 del 2007, che ha comportato una integrale rivisitazione della materia; con riferimento a tali anni nessuna istanza di interpello risulta presentata all'Amministrazione doganale.

5.7. Da ultimo, va evidenziato che non è irragionevole, sotto il profilo costituzionale ed unionale, la diversità di disciplina degli effetti prevista dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, e dalla L. medesima, art. 11. Infatti, l'ipotesi prevista da quest'ultima disposizione, che comporta la gravi conseguenza della nullità 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.

6. Con il terzo motivo del ricorso incidentale condizionato, CVA eccepisce la violazione del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 52, comma 3, lett. b), (il TUA), del D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 79, art. 2, comma 2, (il c.d. decreto Bersani) e degli artt. 2602 c.c. e segg., in quanto il giudice di merito ha negato alla società consortile l'esenzione d'accisa per le cessioni di energia elettrica autoprodotta operate a favore dei consorziati.

6.1. Il motivo è infondato.

Com'è noto, ai sensi del TUA, art. 52, comma 3, lett. b), è 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".

La formulazione della disposizione riprende, sostanzialmente, il testo della L. 13 maggio 1999, n. 133, art. 10, comma 6, che, con riferimento alle addizionali erariali, così 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 è esclusa dall'applicazione delle addizionali erariali (...)". Le menzionate addizionali erariali sono state poi abrogate dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 28, comma 1, che, peraltro, estende all'imposta erariale di consumo di cui al TUA, art. 52, "tutte le agevolazioni previste, fino alla data di entrata in vigore della presente legge, per l'addizionale erariale sull'energia elettrica" (della L. n. 388 del 2000, art. 28, comma 3), con disposizione poi assorbita dalla nuova formulazione del TUA, art. 52, conseguente alla novella di cui al D.Lgs. n. 26 del 2007.

Va soggiunto, poi, che il D.Lgs. n. 79 del 1999, art. 2, comma 2, attuativo della Dir. 19 dicembre 1996, n. 96/92/CE, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica, stabilisce che, agli effetti del menzionato decreto, "Autoproduttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonchè per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, art. 4, n. 8, degli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Dalla lettura coordinata delle superiori disposizioni si evince che 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.

6.2. Ritiene il Collegio, in conformità a quanto affermato nella sentenza impugnata, che la nozione di autoproduzione di cui al D.Lgs. n. 79 del 1999, non sia idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi del TUA, art. 52, comma 3, lett. b), i quali non rientrano nella menzionata definizione. Valgano le seguenti considerazioni:

a) il D.Lgs. n. 79 del 1999, art. 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 finalità del c.d. decreto Bersani, in linea con la Dir. n. 96/92/CE, sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica mentre il TUA, come modificato dal D.Lgs. n. 26 del 2007, in attuazione della Dir. 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 c.d. 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 TUA;

c) l'esenzione prevista dal TUA, art. 52, comma 3, lett. b), con riferimento all'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili è limitata all'utilizzazione che fa dell'energia medesima il soggetto autoproduttore ed è di stretta interpretazione: deve, pertanto, riconoscersi l'esenzione unicamente alla società consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la società 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. 09/04/2014 n. 8293; Cass. 12/09/2008 n. 23529), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa;

d) la giurisprudenza riguardante la traslazione delle agevolazioni IVA spettanti alla società consortile sui singoli consorziati attraverso il meccanismo del c.d. ribaltamento dei costi e dei ricavi (Cass. 04/10/2018, n. 24320; Cass. 09/02/2018, n. 3166; Cass. 26/07/2017, n. 18437) segue uno schema differente, in quanto, nelle fattispecie considerate, il contratto di appalto stipulato dal committente con la società consortile è direttamente imputabile alle società consorziate, con conseguente neutralità del consorzio, che non esercita attività commerciale in proprio; nel caso dell'autoproduzione, invece, è la società consortile a svolgere, legittimamente (cfr. Cass. S.U. 14/06/2016 n. 12190), attività commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati: laddove lo scopo consortile non è certo quello di godere della agevolazione fiscale, ma quello di approvvigionarsi di energia elettrica a costi contenuti.

6.3. A quanto osservato sopra, può aggiungersi che la L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 911, applicabile solo con riferimento all'anno d'imposta 2016 (e, pertanto, non alla presente controversia), ha previsto che "il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 52, comma 3, lett. 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 società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui alla L. 6 dicembre 1962, n. 1643, art. 4, n. 8), in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

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

Tale innovazione offre un ulteriore spunto argomentativo per confermare la tesi più sopra sostenuta: la estensione dell'esenzione alle sole società cooperative di cui al D.L. n. 79 del 1999, art. 2, comma 2, implica, a contrario, che i consorzi e le società consortili, già esclusi, rimangono fuori dal campo applicativo della norma anche per gli anni d'imposta successivi al 2016.

6.4. Deve ritenersi, in definitiva, che la società consortile che autoproduce energia elettrica da fonte rinnovabile, con impianti dalla potenza disponibile superiore a 20 kw, beneficia dell'esenzione prevista dal TUA, art. 52, comma 3, lett. b), (nella sua formulazione applicabile ratione temporis, successiva alle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 26 del 2007), limitatamente all'energia prodotta e consumata in proprio e non anche a quella prodotta e ceduta ai singoli consorziati, restando conseguentemente respinto il terzo motivo del ricorso incidentale condizionato.

7. In definitiva, accolto il terzo motivo del ricorso principale e respinti i primi due, respinti tutti i motivi del ricorso incidentale condizionato, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., la causa può essere decisa con il rigetto del ricorso originario della contribuente, non spettando a quest'ultima l'esenzione dal pagamento delle accise dovute per l'energia elettrica prodotta e ceduta ai propri consorziati.

8. Le spese della fase di merito e quelle del giudizio di legittimità, attesa la novità delle questioni, possono essere integralmente compensate tra le parti; sussistono i presupposti per l'applicazione nei confronti della ricorrente incidentale del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo del ricorso principale; respinge i primi due motivi del ricorso principale e tutti i motivi di quello incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario avanzato dalla contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese della lite, comprese quelle del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 12 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 novembre 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza