Sentenza del 05/06/2020 n. 10684 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Emerge dalla narrativa della sentenza impugnata che la s.p.a. F. è titolare di un'officina di produzione e di acquisto di energia elettrica, che esercita nel comprensorio di M. e che aveva fruito ai fini del pagamento dell'accisa, in relazione agli anni d'imposta 2007 e 2008, dell'esenzione correlata ai consumi mensili superiori ai 1.200.000 kwh, in base all'art. 53, comma 3, lett. f), del d.lgs. n. 504/95, nel testo all'epoca vigente. In realtà, si espone in sentenza, una verifica fece emergere che nel sito in questione operavano altre cinque imprese: la F.cedeva l'energia alla I. s.p.a., la quale, in virtù di contratti di sublocazione e di fornitura di servizi in area attrezzata, locava il primo piano del proprio immobile alla s.p.a. G., che a propria volta sublocava parte dei locali a T. s.p.a., a B. s.p.a. e a TA. Corp., nessuna delle quali svolgeva attività di produzione di beni. Dal processo verbale redatto il 3 dicembre 2008, prosegue il giudice d'appello, difatti, emergeva che nella cabina di trasformazione erano installati tre contatori, dei quali due alimentavano l'immobile riferibile alla s.p.a. G.. Ne è seguito un avviso col quale l'Agenzia ha richiesto il pagamento alla F.delle maggiori accise e addizionali provinciali, oltre agli interessi e agli accessori, in ragione dell'inoperatività dell'esenzione che, invece, era stata applicata.

La contribuente ha impugnato l'avviso, senza successo in primo grado.

Di contro, la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha accolto l'appello della società. Il giudice d'appello ha al riguardo fatto leva sulla novella intervenuta nel 2007, in base alla quale il momento impositivo andrebbe identificato con la cessione al consumatore finale; sicché il soggetto passivo si doveva identificare con la G.. Nessun addebito poteva, invece, essere mosso alla Fenice, che secondo il giudice d'appello non era tenuta a comunicazione alcuna e che avrebbe altrimenti risposto di fatti commessi da altri.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle dogane per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, cui la contribuente replica con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Col primo motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane lamenta, ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. , la violazione o falsa applicazione degli artt. 52, commi 1 e 2, e 53, comma 7, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, là dove la Commissione tributaria regionale, in luogo di considerare la F.unico soggetto passivo, ha riconosciuto la soggettività passiva della G..

Il motivo è ammissibile, in quanto, contrariamente a quanto sostenuto in controricorso, espone chiaramente le circostanze di fatto del giudizio e non richiede alcuna rivalutazione dei fatti, dalla ricostruzione dei quali, come avvenuta in sentenza, invece parte.

1.1.- La questione posta ha rilievo centrale, perché l'identificazione del soggetto passivo dell'accisa, alla quale essa è volta, scaturisce dalla struttura del tributo.

2.- Questa struttura è peculiare, per la sfasatura tra il fatto generatore dell'obbligazione tributaria e la condizione di esigibilità, ossia l'immissione in consumo.

La delinea con chiarezza l'art. 2 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, che, al comma 1, stabilisce quando l'obbligazione tributaria sorge, ossia al momento della fabbricazione o dell'importazione; al comma 2, sancisce quando, in concreto, sono esigibili i diritti di accisa, ossia «all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato»; e, al comma 3, aggiunge che «L'accisa è esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di una esenzione».

A regolare la sfasatura interviene l'art. 1, comma 2, lettera g), del d.lgs. n. 504/95, là dove definisce «sospensivo» il regime applicabile nella fase intercorrente dal momento in cui si è realizzato il presupposto impositivo sino a quello in cui si verifica la condizione di esigibilità del tributo.

Il consumo, quindi, rileva esclusivamente come destinazione del bene prodotto (o importato), ai fini dell'esigibilità di un'obbligazione tributaria già sorta sin dal momento della fabbricazione (o dell'importazione).

2.1.- Non si tratta di un'irrilevante questione dogmatica: le diverse costruzioni della struttura del tributo proposte in dottrina, che, talora, ha ravvisato una fattispecie a formazione progressiva comprensiva del fatto generatore e della condizione di esigibilità, e, talaltra, ha identificato il presupposto impositivo con la condizione di esigibilità, non considerano adeguatamente che alcuni effetti giuridici, come la soggezione a vigilanza fiscale, sorgono sin dal momento della fabbricazione o dell'importazione e che alcuni eventi, come quelli riguardanti le perdite o distruzioni di prodotti, che si verificano prima dell'avveramento della condizione di esigibilità, acquistano rilevanza giuridica e ricevono particolare regolamentazione, così evidenziando che l'obbligazione, per quanto non ancora esigibile, è appunto già sorta.

L'aver ancorato l'esigibilità all'immissione in consumo rende compatibile l'imposizione con la Costituzione: se, difatti, i beni fossero sottoposti ad accisa per il fatto in sé di essere stati oggetto del processo di fabbricazione o d'importazione, il produttore o l'importatore verrebbe tassato in base a un indice meramente virtuale e non effettivo di capacità contributiva. È l'immissione in consumo a esprimere l'idoneità, intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, traducendosi in indice di capacità contributiva, in linea con l'art. 53 Cost.

3.- Medesima struttura ha l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica prevista dall'art. 52 del d.lgs. n. 504/95 (nel testo anteriore alla novella dell'art. 1, comma 1, lett. n), del d.lgs. 2

febbraio 2007, n. 26), alla quale si applica il regime generale, in virtù dell'art. 1, commi 1 e 2, lett. b (ora lettera a), del decreto.

L'obbligazione relativa sorge nei confronti dell'esercente l'officina di produzione di energia elettrica o del soggetto a questo assimilato, denominati "fabbricanti", i quali individuano, nel rapporto con l'amministrazione finanziaria, i consumi assoggettati a imposta, segnalando quelli che ne sono esclusi perché non ricompresi nella fattispecie impositiva (come stabilito, sia pure in relazione al gas metano, da Cass. 19 giugno 2008, n. 16612).

3.1.- Per il profilo d'interesse, peraltro, sono «...considerati fabbricanti, ai fini dell'imposizione, gli acquirenti di energia elettrica: a) che l'acquistano per farne rivendita...» (art. 53 del d.lgs. n. 504/95, nel testo anteriore alla novella del 2007), i quali comunque esercitano un'officina di energia elettrica, come definita dal successivo art. 54.

4.- In questa struttura i fatti generatori identificano soggetti ben determinati, coerentemente con la caratterizzazione tipologica del tributo che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'erario, la concentrazione del controllo (Cass., sez. un. , 31 dicembre 2018, n. 33687; 19 aprile 2013, n. 9567; 6 agosto 2014, n. 17627 e, tra le ultime, 1 febbraio 2019, n. 3050; 30 ottobre 2019, nn. 27791 e 27792).

4.1.- Che si tratti di soggetti specifici sui quali concentrare il controllo emerge in maniera inequivocabile dal d.lgs. n. 504/95.

Solo a coloro che esercitano officine di energia elettrica è rilasciata, successivamente alla verifica degli impianti, una licenza di esercizio, in luogo dell'autorizzazione (art. 53, commi 5 e 7, nel testo risultante dalla novella del 2007). Il che è coerente con l'art. 5 del medesimo decreto che, nel delineare il regime del deposito fiscale, che è quello relativo alla fabbricazione, alla lavorazione e alla detenzione dei prodotti soggetti ad accisa e in regime sospensivo (in conformità all'art. 11, paragrafo 2, della direttiva n. 92/12/CEE), stabilisce -comma 2- che «l'esercizio del deposito fiscale è subordinato al rilascio di una licenza...».

4.2. - Soltanto a coloro che esercitano officine di energia elettrica «l'amministrazione finanziaria ha facoltà di prescrivere ...l'acquisto e l'applicazione, a loro spese, di strumenti di misura dai quali sia possibile rilevare l'energia elettrica prodotta ed erogata» (art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 504/95, come novellato nel 2007, laddove il testo precedente si riferiva al fabbricante).

Anche gli altri soggetti produttori di energia (ex art. 53 - bis) sono tenuti a comunicazioni e a dichiarazioni e soggetti a controlli.

4.3.- Inoltre la fattispecie dell'attivazione dell'«...officina a scopo di produzione di energia elettrica senza essere provvisti della licenza di esercizio» è compresa dall'art. 59, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504/95 (nel testo novellato dal 2007) nel novero di quelle idonee a determinare l'evasione o il tentativo di evasione dell'imposta, per le quali il legislatore prevede sanzioni aventi funzione ripristinatoria del bene giuridico leso, da individuare nella sottrazione del consumo all'imposta (Cass. pen. , 6 giugno 2019, n. 38717).

I fatti generatori del tributo non sono stati modificati dalla novella del 2007.

L'art. 52 del d.lgs. n. 504/95, come sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. m), del d.lgs. n. 26/2007, stabilisce che «L'energia elettrica (codice NC2716) è sottoposta ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato 1, al momento della fornitura ai consumatori finali...»; e, in base al testo novellato dell'art. 53, «obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica sono: a) i soggetti che procedono alla fatturazione elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori; ...».

5.1.- La novella è avvenuta in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, che ha esteso l'ambito di applicazione della direttiva n. 92/12/CEE ai prodotti energetici e all'elettricità, che «...devono essere tutti soggetti allo stesso regime di imposizione...» (così a pag. 4 delle motivazioni della proposta di direttiva). Si è, tuttavia, tenuta ferma «...l'applicazione delle pertinenti disposizioni della direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa... » (considerando 27 della direttiva).

Per un verso, difatti, in relazione ai prodotti energetici, il paragrafo 1 dell'art. 21 della direttiva stabilisce che «in aggiunta alle disposizioni generali della direttiva 92/12/CEE, che definiscono il fatto generatore d'imposta e le norme relative al pagamento, l'imposta sui prodotti energetici diventa esigibile anche all'atto del verificarsi di uno dei fatti generatori d'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 3, della presente direttiva», i quali si riferiscono ad aspetti irrilevanti in giudizio.

Per altro verso, il paragrafo 5 del medesimo articolo prescrive che l'elettricità è sottoposta a imposizione e diventa imponibile al momento della fornitura da parte del «distributore o del ridistributore», ma pur sempre «ai fini dell'applicazione degli articoli 5 e 6 della direttiva 92/12/CE...». E, per il d'interesse, l'art. 5 della direttiva n. 92/12/CE prevede appunto che «I prodotti di cui all'articolo 3, paragrafo 1, sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità, quale definito nell'articolo 2, o al momento della loro importazione in tale territorio».

Difatti il legislatore dell'Unione, ha precisato la Corte di giustizia, ha operato la scelta, come risulta dalla pagina 5 delle motivazioni della proposta di direttiva n. 2003/96/CE, d'imporre agli Stati membri, conformemente all'art. 1 della direttiva, la tassazione dell'elettricità prodotta (Corte giust. 7 marzo 2018, causa C-31/17, Cristal Union, punto 30), ossia l'imposta sull'output; e tanto emerge dal paragrafo 3 dell'art. 21 della direttiva.

5.2.- I novellati artt. 52 e 53 del d.lgs. n. 504/95, allora, non derogano, perché non possono, alle regole generali sui fatti generatori dell'imposta, dei quali in particolare rileva la "fabbricazione", ossia la produzione (e le attività a questa equiparate), e che identificano i soggetti passivi in senso proprio.

Le due norme sono calibrate, mediante il riferimento al consumatore finale, sulla condizione di esigibilità, e non già sui fatti generatori dell'imposta, che restano disciplinati dalle disposizioni generali.

D'altronde, il comma 2 dell'art. 53 consente che possano essere riconosciuti come obbligati, ossia tenuti a pagare il debito d'imposta, soggetti che senz'altro non hanno realizzato alcuno di quei fatti (si pensi, in particolare, alla lettera b) della disposizione, relativa ai soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica da due o più fornitori, quando superino la soglia di consumo ivi prevista).

5.3.- Che la novella, a differenza di quanto si legge nella sentenza impugnata, non abbia modificato la struttura del tributo è stato riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale.

La Corte costituzionale, sebbene non si sia espressamente riferita anche all'accisa sull'energia elettrica, ne ha comunque ricostruito la fisionomia, perché ha analizzato la portata della direttiva n. 2003/96/CE, la quale, nell'introdurre la più ampia categoria generale dei prodotti energetici e dell'elettricità (che, si è visto, il legislatore unionale intendeva assoggettare al medesimo regime d'imposizione), ha creato un sistema di tassazione armonizzato (Corte cost. 10 giugno 2011, n. 185, punto 5.2).

Ebbene, quella Corte (con sentenza 25 marzo 2010, n. 115, ribadita dalla successiva, già citata, n. 185/11) ha sottolineato che la nuova disciplina riproduce la struttura e la funzione dei precedenti prelievi e modifica, in applicazione della sopravvenuta direttiva comunitaria, solo il momento della loro esigibilità, correlato, ad esempio, dall'art. 26, comma 1, del d.lgs. n. 504/95 (di tenore corrispondente a quello dell'art. 52, comma 1, del medesimo decreto) alla fornitura al consumatore finale.

Anche in base alla nuova formulazione, dunque, si è specificato, analogamente alla previgente disciplina, le accise sui prodotti in questione, «in forza del citato art. 2 del d.lgs. n. 504/95 (inserito, come si è visto, tra le "Disposizioni generali" e, quindi, applicabile ad ogni tipo di accisa), si articolano in un "fatto generatore" dell'obbligazione tributaria, costituito dalla "fabbricazione" (o dall'estrazione o dall'importazione) del bene, e in una condizione sospensiva denominata -come si è visto- "condizione di esigibilità"...». Questa condizione si realizza, in base agli artt. 26 e 52 del d.lgs. n. 504/95, con la fornitura al consumatore finale; ma non è esclusa l'applicabilità dei commi 2 e 3 dell'art. 2.

Sicché la nuova disciplina, «...riproducendo la struttura e la funzione dei precedenti prelievi e modificando, in applicazione della sopravvenuta direttiva comunitaria, solo il momento della loro esigibilità, non -ha- alterato la natura di imposte di produzione propria delle previgenti accise» (punto 3.2.4).

E il quadro normativo è stato confermato, da ultimo, dalla direttiva del Consiglio n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, in vigore dal 15 gennaio 2009.

Anzitutto, l'elettricità è contemplata tra i prodotti soggetti al regime generale delle accise da essa stabilito (Corte giust. 18 gennaio 2017, causa C-189/15, Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS), punto 41); coerentemente, il testo novellato dell'art. 1, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 504/95 espressamente l'annovera, nel definire l'accisa.

La direttiva n. 208/118/CE, inoltre, nel sostituire quella n. 92/12/CEE, ribadisce che «I prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto: a) della loro fabbricazione, compresa, se applicabile, l'estrazione, nel territorio della Comunità; b) della loro importazione nel territorio della Comunità» (art. 2) e che «L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo» (art. 7, paragrafo 1), inteso, per «immissione in consumo» anche «lo svincolo[...] da un regime di sospensione dall'accisa» (art. 7, paragrafo 2, lettera a).

Anche in base alla normativa unionale successiva, dunque, l'obbligazione tributaria sorge già con la «fabbricazione» (o estrazione) e, fino al momento della sua «esigibilità», l'accisa è assoggettata a un «regime di sospensione» (art. 4): «in tal modo, le accise sono trattate come tributi indiretti afferenti alla fabbricazione (produzione), indipendentemente dalla loro incidenza economica sul consumo» (ancora Corte cost. n. 115/10, punto 3.2.5; sulla distinzione tra fatto generatore e condizione di esigibilità, alla luce della direttiva in questione, vedi anche Corte giust. 28 gennaio 2016, causa C-64/15, BP Europa, punto 21).

5.5.- La natura d'imposta sulla produzione, si è ulteriormente specificato (Corte cost. n. 185/11, cit., punto 5.3.1), in riferimento al carburante per autotrazione, comporta che l'immissione in consumo «non coincide con il momento dell'erogazione nel serbatoio del consumatore» e che il soggetto obbligato è pur sempre la compagnia petrolifera, non già il gestore del distributore (e coerente è, per l'energia elettrica, l'art. 53-bis, u.c. del d.lgs. n. 504/95, quanto ai rapporti tra distributori e venditori).

6.- La «fatturazione elettrica al consumatore finale» (ex art. 53, nuovo testo, del medesimo decreto) determina, allora, l'esigibilità dell'obbligazione tributaria già sorta in virtù, per il profilo d'interesse, della produzione dell'energia.

6.1.- I passaggi commerciali a intermediari, che perdipiù non determinino i presupposti per l'esigibilità dell'imposta, sono, invece, fiscalmente irrilevanti. E lo sono perché hanno natura contrattuale, ponendosi su un piano distinto rispetto a quello tributario, con la conseguenza che l'intermediario non riesce ad acquisire la qualità di soggetto passivo spettante al produttore.

6.2.- L'irrilevanza del passaggio commerciale in sé si rispecchia nella configurazione della rivalsa spettante al soggetto passivo come oggetto di un diritto e non già come di un obbligo, come accade per l'iva (art. 56 del d.lgs. n. 504/95).

L'obbligo di rivalsa determina la necessaria tracciabilità dei diversi passaggi, destinati a formare una sequenza ordinata di operazioni concatenate; invece, la sussistenza del diritto di rivalsa che, in quanto tale, può anche non essere esercitato, è d'ostacolo all'emersione ai fini dell'imposta, e, quindi, alla rilevanza fiscale dei passaggi successivi al primo.

6.3.- Il soggetto passivo dell'accisa, ossia per il profilo in esame il fabbricante (o produttore), trasla dunque l'onere al cessionario in virtù di un fenomeno meramente economico; tanto che l'azione proposta dal secondo nei confronti del primo per la ripetizione della quota di prezzo corrispondente al tributo non è un'azione tributaria di rimborso, ma un'azione privatistica (Cass., sez. un. , 1 febbraio 2016, n. 1837, richiamata, tra varie, da Cass. nn. 17791/19 e 17792/19, cit.).

L'irrilevanza dei passaggi commerciali è in linea altresì con la giurisprudenza unionale.

In una fattispecie in cui un depositario autorizzato aveva venduto prodotti energetici soggetti ad accisa a un acquirente intermedio, e da questi ceduti al consumatore finale munito dei requisiti per fruire di esenzione dal tributo e al quale i beni erano stati consegnati direttamente dal depositario, si è esclusa ogni rilevanza, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, della vendita intermedia.

Quel che si è ritenuto rilevante non è stato il passaggio commerciale dal soggetto passivo al soggetto intermedio, ma la consegna che il depositario aveva fatto al consumatore finale, che aveva determinato l'uscita fisica del prodotto dal deposito (Corte giust. 23 giugno 2016, causa C-355/14, Polihim-SS EOOD; sulla medesima linea, Corte giust. 8 febbraio 2018, causa C-590/16, Commissione c. Repubblica ellenica, punto 43).

7.- Non possono, quindi, essere condivise le considerazioni (espresse, in particolare, da Cass., ordd. 20 settembre 2017, nn. 21816, 21821 e 21824, nonché 22 settembre 2017, n. 22158), in base alle quali rilevante sarebbe l'«intermediazione nello scambio dell'energia elettrica», in aderenza a categorie proprie della dottrina economica. La riforma del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, sarebbe volta a «evitare di limitarne il campo di applicazione a specifiche figure contrattuali», perché, in definitiva, «il. .. fatto generatore è solo l'erogazione per il consumo». Quel che conta sarebbe la sostanza dell'operazione economica considerata, anche al fine di evitare fenomeni elusivi.

7.1.- Si è visto, invece, che anche in relazione all'energia elettrica struttura e regime dell'accisa sono quelli generali, che la direttiva n. 2003/96/CE non ha modificato, limitandosi a incidere sulla sola condizione di esigibilità. Inoltre, di per sé, la sostanza economica dell'operazione, con riguardo all'intermediazione nello scambio dell'energia, decisiva per altri tributi, come l'iva, è estranea al sistema delle accise, nell'ambito del quale non assume rilievo in sé la cessione di beni o prestazione di servizi compiuta nell'esercizio di un'attività economica.

7.2.- Ancora, proprio la polarizzazione su soggetti predeterminati è utile a combattere i fenomeni elusivi paventati.

Il soggetto passivo ha la possibilità di verificare la sussistenza dei presupposti per le agevolazioni o per le esenzioni e pone l'Agenzia nelle condizioni di liquidare l'imposta e di svolgere i propri controlli sulla base della dichiarazione di consumo annuale.

E la dichiarazione, «oltre alle indicazioni occorrenti per l'individuazione della ditta (denominazione, sede, ubicazione dell'officina, codice fiscale e numero della partita I.V.A.), deve contenere tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta» (art. 55, comma 5, del d.lgs. n. 504/95, nel testo antecedente al 2007, riprodotto e integrato dall'art. 53, comma 8, nel testo novellato nel 2007): sicché consente di contabilizzare i consumi che si sono effettuati per tipologia di tassazione e di liquidare il relativo importo.

Il che agevola l'attività di verifica e aiuta a scongiurare l'evasione.

8.- La rilevanza della condizione di esigibilità nella struttura del tributo, comporta, tuttavia, che il novero dei soggetti obbligati al pagamento dell'accisa non necessariamente coincide con quello dei soggetti nei cui confronti insorge l'obbligazione tributaria, perché ne realizzano i fatti generatori.

Difatti, realizzatisi i presupposti impositivi, è solidalmente obbligato, a norma dell'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 504/95, (oltre al garante) anche «...il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta...».

8.1.- Ben può accadere, quindi, che la condizione di esigibilità si verifichi perché, ad esempio, s'interponga tra il fabbricante (o produttore) e il consumatore finale un altro soggetto, che immetta in consumo il prodotto, nel caso in esame l'energia. In tal caso, questo soggetto, pur non realizzando il fatto generatore dell'imposta, sarà comunque obbligato al pagamento dei diritti di accisa, appunto perché, come stabilisce l'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 504/95, nei suoi confronti si sono verificati «i presupposti di esigibilità dell'imposta»: allorché, ad esempio, si sia verificato lo svincolo irregolare dal regime sospensivo dell'accisa, contemplato dall'art. 2, comma 2, ora lett. a), del d.lgs. n. 504/95 (su questa falsariga, si veda, fra varie, Cass. 10 giugno 2009, n. 13328, secondo cui, oltre al "destinatario originario dell'imposizione", ossia al fabbricante o produttore, risponde dell'- allora- imposta di fabbricazione chiunque sottragga o concorra a sottrarre i prodotti petroliferi all'accertamento e al pagamento dell'imposta).

Si tratta, quindi, di un soggetto che è tenuto al pagamento del tributo non perché ha partecipato alla realizzazione del presupposto d'insorgenza dell'obbligazione, ma perché nei suoi confronti si è verificata la condizione di esigibilità.

8.2.- D'altronde, anche il soggetto che realizza uno dei fatti generatori del tributo può non maturare il debito d'imposta: si consideri la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa tra depositi fiscali, che avviene in regime sospensivo (art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 504/95).

9.- Nel caso in esame, tuttavia, a rilevare è soltanto il debito d'imposta del soggetto passivo s.p.a. F..

9.1.- Che nella fattispecie in esame i passaggi intermedi non abbiano determinato la realizzazione della condizione di esigibilità emerge dall'accertamento contenuto in sentenza e dagli atti di parte.

Si legge in sentenza che la I. S.p.a., alla quale la F.aveva ceduto l'energia elettrica, ha a propria volta ceduto «interamente in locazione il primo piano del proprio immobile» a G. e che «nella cabina di trasformazione n. 31 erano installati tre contatori dei quali due...alimentavano l'immobile n. 3 riferibile a G. s.p.a.»; quest'ultima, dal canto proprio, aveva proceduto a sublocazioni a ulteriori soggetti che fruivano dell'energia e che, quindi, la consumavano.

Ma la stessa contribuente ha riconosciuto che la fatturazione elettrica, operata dalla F.in relazione ai consumi complessivi, in relazione ai quali ha ritenuto operante l'esenzione indicata in narrativa, si riferisce alla fornitura «a valle della complessiva vicenda contrattuale, vale a dire

quella tra la G. s.p.a. da una parte, e la TE. s.p.a., la B. s.p.a. e la TA. Corp. dall'altra» (pag. 25 del controricorso).

9.2.- Sicché si è accertato, ai fini dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 504/95 (conforme al comma 4 dell'art. 21 della direttiva n. 2003/96/CE, che consente agli Stati membri di ancorare l'esigibilità dell'imposta «...quando si constati che non è, o non è più, rispettata una condizione di utilizzazione finale fissata dalla normativa nazionale per poter beneficiare di un livello d'imposizione ridotto o dell'esenzione»), che non si erano verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare dell'esenzione applicata con la fatturazione compiuta da F. s.p.a.

9.3.- Si scansa, allora, il rischio adombrato in sentenza che il soggetto passivo fornitore, ossia F.s.p.a., risponda di illeciti di altri: anzitutto, la fatturazione, si è visto, è avvenuta a valle della complessiva vicenda contrattuale. Inoltre, quel soggetto passivo adempie sì, in seno al rapporto che lo contrappone al fisco, l'obbligo derivante dall'esclusione dell'esenzione, ma si può rivalere del peso economico corrispondente in base al rapporto privatistico che ha col cessionario.

10.- Per conseguenza il motivo va accolto.

È assorbito il secondo motivo, basato sulla violazione o falsa applicazione dell'art. 53, comma 4, del d.lgs. n. 504/95, là dove il giudice d'appello ha escluso l'obbligo della contribuente di comunicare la variazione dei fatti all'interno del comprensorio.

10.1.- La sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione, con l'affermazione del seguente principio di diritto: "In tema di accise sull'energia elettrica, il soggetto passivo, ossia colui che ha realizzato uno dei fatti generatori dell'imposta, è tenuto al pagamento dei diritti di accisa all'atto della fatturazione al consumatore finale, o quando si accerti che non si sono verificate le condizioni di consumo per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di un'esenzione, o comunque all'atto dell'immissione in consumo, mentre le cessioni intermedie, che non abbiano realizzato la condizione di esigibilità, hanno rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale è estranea l'amministrazione finanziaria. Più ampio del novero dei soggetti passivi dell'imposta è quello degli obbligati al pagamento di essa, che rispondono del debito d'imposta, pur non avendone realizzato i fatti generatori, qualora nei loro confronti se ne sia verificata la condizione di esigibilità".

Per questi motivi accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 5 aprile 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza