Sentenza del 23/07/2020 n. 15714 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La societa' ricorrente era sottoposta a controllo dell'Ufficio delle Dogane di Pordenone; i verificatori contestavano che nel periodo dal maggio 2008 al dicembre 2012 la contribuente aveva ceduto la disponibilita' di parte degli spazi del proprio stabilimento in Porcia ad altre imprese del gruppo e terze tramite contratti di "locazione servizi".

Per mezzo dei contratti di cui si e' detto nei quali era concordato l'impegno di (XXXXX) s.p.a. a fornire la disponibilita' di immobili ad uso industriale o uso ufficio unitamente a prestazioni accessorie tra le quali l'energia elettrica, la forza motrice, la funzionalita' dell'impianto idrico, il riscaldamento, il servizio antincendio e la climatizzazione dei locali e altro; il tutto dietro corrispettivo di un importo forfetariamente determinato.

In forza di quanto accertato, l'Ufficio emetteva gli avvisi di pagamento impugnati, sostenendo che la ricorrente in sostanza acquistava - per gli spazi di cui sopra - energia elettrica da (XXXXX) s.p.a. e la somministrava parzialmente, quindi, a soggetti terzi.

Conseguentemente, era dovuta l'applicazione dell'imposta elettrica erariale e dell'addizionale sul consumo di energia elettrica dal momento che in realta' quanto era ceduto non consisteva, secondo l'Ufficio, un servizio complesso, complementare al godimento del bene locato e idoneo a consentire l'effettivo utilizzo dello stesso, ma costituiva somministrazione dell'energia elettrica, oltre che locazione dell'immobile.

L'acquisto da parte della ricorrente dell'energia elettrica, in regime di esenzione ex articolo 53, comma 3, TUA, stanti i contratti di cui si e' detto, consentiva alle imprese che tali rapporti avevano stipulato con (XXXXX) s.p.a. di beneficiare anch'esse dell'esenzione stessa, alla quale non avrebbero avuto diritto se avessero acquistato l'energia elettrica direttamente dai soggetti autorizzati alla vendita.

Quanto alla ricorrente, secondo l'Ufficio la cessione di cui si e' detto rendeva inapplicabile, per il quantitativo ceduto, le condizioni di esenzione da accisa e addizionale prevista nella misura fissa dei primi 200.000 KWh.

Conseguentemente, l'Amministrazione richiedeva il pagamento di Euro 129.819,33 per accisa, addizionale sull'accisa sull'energia elettrica, indennita' di mora, interessi, e spese di notifica.

Ricorreva la societa' contestando la ricostruzione dell'Erario, e sostenendo di non essere "venditore" di energia elettrica, ma semplice "unica consumatrice finale" della stessa, in quanto la compresenza nel sito industriale di societa' del gruppo o terze non valeva a privare la contribuente della qualifica di cui sopra; cio' dal momento che l'energia in parola era impiegata, oltre che per i propri fini produttivi, anche per un'attivita' industriale consistente nella fornitura di un servizio complesso di "locazione e servizi" in favore dei soggetti insediati, comprensivo dell'energia elettrica e di altre numerose componenti, a fronte del pagamento di un corrispettivo forfetariamente determinato. La C.T.P. di Pordenone accoglieva il ricorso; la decisione era gravata di appello dell'Ufficio di fronte alla C.T.R. del Friuli Venezia Giulia, che lo accoglieva riformando la pronuncia di primo grado.

Ricorre a questa Corte la societa' contribuente con atto affidato a due motivi che illustra con memoria ex articolo 378 c.p.c.; resiste l'Amministrazione Finanziaria con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articoli 52-55 (c.d. Testo Unico sulle Accise, TUA), del Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2 e del Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, per avere erroneamente la CTR ritenuto che nel caso di contratto di locazione con servizi (come in questo caso) la cessione da (XXXXX) s.p.a. alle altre societa' abbia ad oggetto energia elettrica, mentre in realta' ha ad oggetto servizi; di qui l'assenza della qualifica di "venditore" ai sensi del sistema impositivo delle accise in capo alla ricorrente.

Il secondo motivo censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. e degli articoli 52-55 TUA, per avere la CTR erroneamente ritenuto gravante sulla contribuente l'onere probatorio relativo al diritto di fruire dell'agevolazione in oggetto, mentre la questione posta al giudice dell'appello riguarda la determinazione della base imponibile secondo legge.

I motivi, da esaminarsi congiuntamente in quanto strettamente tra loro connessi, sono fondati nei termini e con le precisazioni che seguono.

Va in primo luogo osservato, quanto alla ricostruzione sia della fattispecie tributaria rilevante, sia del sistema normativo applicabile come correttamente interpretato, che l'articolo 2 del TUA, al comma 1, stabilisce quando l'obbligazione tributaria di cui ci occupiamo sorge, ossia al momento della fabbricazione o dell'importazione. Tal disposizione, al comma 2, sancisce poi 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 e' 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".

Il sistema quindi prevede e disciplina dapprima la nascita del presupposto del tributo (all'atto della fabbricazione, per quanto qui ci riguarda) e quindi - in seguito - la sua esigibilita' (l'immissione in consumo).

Successivamente, l'articolo 26, comma 4 del TUA cit., pone a carico dei soggetti che vendono direttamente il prodotto ai consumatori l'onere di versare la relativa accisa.

La norma va, dunque, interpretata nel senso che soggetto passivo dell'imposta e' il fornitore del prodotto e non il consumatore al quale il corrispondente onere viene traslato in virtu' e nell'ambito di un fenomeno meramente economico; il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge, pertanto, esclusivamente tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente il gas naturale ai consumatori e ad esso e' del tutto estraneo l'utente (cosi', Cass., sez. un., 10 febbraio 2016, n. 1837).

Tale considerazione risulta coerente con la natura del tributo in esame (un tempo, dal punto di vista della classificazione dottrinale dei prelievi tributari appartenente al genus denominato "imposta di fabbricazione") che colpisce una sola volta all'atto della produzione il bene assoggettato a imposizione. La sostanza economica dell'operazione, decisiva per altri tributi, come l'iva, e' estranea al sistema delle accise sull'energia elettrica, nell'ambito del quale non assume rilievo in se' la cessione di beni o prestazione di servizi compiuta nell'esercizio di un'attivita' economica.

Ulteriori imposizioni tributarie, che colpissero la materia imponibile gas o energia, invero, costituirebbero esondazione concettuale oltre i limiti previsti non solo dalla disposizione di legge, ma anche dal presupposto del tributo, che ha per oggetto il fenomeno della produzione (quanto al momento di nascita del presupposto del tributo) e della immissione in consumo (quanto alla sua esigibilita' da parte dell'Erario), per la sola prima volta, dei beni colpiti da imposizione.

L'aver ancorato l'esigibilita' all'immissione in consumo rende compatibile l'imposizione con la Costituzione: se, difatti, i beni fossero sottoposti ad accisa per il fatto in se' 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 capacita' contributiva. E' l'immissione in consumo a esprimere l'idoneita', intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, traducendosi in indice di capacita' contributiva, in linea con l'articolo 53 Cost.

E difatti stato coerentemente affermato che quando il consumatore fa valere nei confronti del fornitore - che ha compreso nel prezzo di vendita del prodotto anche l'imposta di consumo pagata allo Stato - l'azione di ripetizione della parte di prezzo corrispondente al suddetto tributo, ritenendo di essere esonerato dal relativo pagamento in forza delle citate disposizioni, egli non esercita un'azione tributaria di rimborso, ma richiede, nel rapporto con l'altro contraente, la restituzione esercitando quindi una pretese di natura civilistica - di una parte del prezzo indebitamente corrisposta che, secondo legge, non avrebbe potuto essere compresa nel prezzo medesimo (vedi, oltre alla pronuncia richiamata in precedenza, Cass.6 agosto 2014, n. 17627; Cass., sez. un., 25 maggio 2009, n. 1198).

Conseguentemente, deve affermarsi che il rapporto tributario in materia di accise intercorre esclusivamente tra il fornitore del bene sottoposto ad accisa e lo Stato, la' dove il rapporto tra il fornitore ed il consumatore e' di natura contrattuale e si pone su un piano distinto rispetto a

quello tributario. E', quindi, sempre il fornitore ad essere titolare, dal lato passivo, dell'obbligazione tributaria di corrispondere l'accisa in generale e, in esito al pagamento, egli puo' riversarne l'onere mediante rivalsa. Una siffatta interpretazione e' coerente con la caratterizzazione tipologica delle accise che postula, per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'erario, la concentrazione del controllo su pochi soggetti, ossia i produttori o gli importatori dei prodotti, e con la configurabilita' della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo (cosi', 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; 24 maggio 2019, n. 14200; 4 giugno 2019, n. 15199; 30 ottobre 2019, nn. 27791 e 27792).

I fatti generatori del tributo non sono stati modificati dalla novella normativa del 2007, che qui parzialmente rileva; anzi essa ha confermato la natura di imposte di fabbricazione che caratterizza tutte le c.d. accise.

L'articolo 52 TUA, come sostituito dal Decreto Legislativo n. 26 del 2007, articolo 1, comma 1, lettera m), stabilisce che "l'energia elettrica (codice (XXXXX)) e' 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'articolo 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;...".

Il tema e' stato oggetto anche di esame da parte del Giudice delle Leggi: quella Corte (con sentenza n. 115 del 25 marzo 2010 e con la seguente, conforme, n. 185 del 7 giugno 2011) ha statuito che le accise sui prodotti in questione, "in forza del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articolo 2 cit. (inserito, come si e' 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 e' visto- "condizione di esigibilita'"...". Questa condizione si realizza con la fornitura al consumatore finale, che non esclude, tuttavia, l'applicabilita' dell'articolo 2, commi 2 e 3.

Sicche' 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 esigibilita', non -ha-alterato la natura di imposte di produzione propria delle previgenti accise" (punto 3.2.4).

Venendo quindi ad applicare i principi sopra esposti al caso di specie, rileva il Collegio come cio' che rilevi sia la relazione intercorrente tra (XXXXX) s.p.a. ed (XXXXX) s.p.a. non la successiva relazione tra (XXXXX) s.p.a. e le altre imprese; tal prima relazione si svolge tra il fornitore dell'energia elettrica (XXXXX) s.p.a. che produce il bene colpito dall'accisa e che ha quindi la veste di soggetto passivo dell'accisa) ed il consumatore. In questo momento, pertanto, e in questo momento solo va applicato il tributo da parte del fornitore-produttore dello stesso (in termini anche Cass. 1 febbraio 2019 n. 3050 secondo la quale deve affermarsi che il rapporto tributario in materia di accise intercorre esclusivamente tra il fornitore del gas metano e lo Stato,

la' dove il rapporto tra il fornitore ed il consumatore e' di natura contrattuale e si pone su un piano distinto rispetto a quello tributario.

E', quindi, sempre il fornitore ad essere titolare, dal lato passivo, dell'obbligazione tributaria di corrispondere l'accisa in generale e, in esito al pagamento, egli puo' riversarne l'onere mediante rivalsa).

Infine, il Collegio ritiene in questa sede di dar continuita' e conferma all'orientamento espresso da questa Corte ancora di recente, con piu' a ampie e puntuali argomentazioni che qui si condividono e confermano, secondo il quale "in tema di accise sull'energia elettrica, il soggetto passivo, ossia colui che ha realizzato uno dei fatti generatori dell'imposta, e' 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 esigibilita', hanno rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale e' estranea l'amministrazione finanziaria. Piu' ampio del novero dei soggetti passivi dell'imposta e' 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 esigibilita'" (Cass. Civile Sent. Sez. 5 n. 10684 del 5 giugno 2020).

Sono quindi superate le considerazioni espresse in alcuni precedenti di questa Corte (di cui sono espressione Cass., ordd. 20 settembre 2017, nn. 21816, 21821 e 21824, nonche' 22 settembre 2017, n. 22158).

Pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza va cassata con rinvio al secondo giudice che fara' applicazione dei principi di diritto qui enunciati.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia in diversa composizione che provvedera' anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza