# Sentenza del 23/07/2020 n. 15716 - 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 1 gennaio 2003 al maggio 2008 la contribuente aveva acquistato gas metano da (XXXXX) s.p.a. usufruendo, come consumatore finale, di agevolazioni ex articolo 26 TUA. Tal agevolazione, secondo l'Erario, in realta' non spettava in quanto parte del gas in parola era stato fornito da (XXXXX) s.p.a. ad altre societa' operanti nello stesso sito, in forza di contratti stipulati tra costoro e la contribuente, anche previa sua trasformazione in calore.

Conseguentemente, l'Amministrazione irrogava le sanzioni prescritte. Ricorreva la societa' contestando la ricostruzione dell'Erario, e sostenendo di non essere "venditore" di gas 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 il gas era impiegato, 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 CTP di Pordenone rigettava il ricorso; la decisione era gravata di appello di fronte alla CTR del Friuli Venezia Giulia, sez. staccata di Trieste, che confermava la pronuncia di primo grado.

Ricorre a questa Corte l'Amministrazione Finanziaria con atto affidato a tre motivi; resiste la societa' (XXXXX) con controricorso, illustrato in memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Il primo motivo di ricorso denuncia violazione dell'articolo 156 c.p.c., comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR nella motivazione liquidato le spese di lite in Euro 2.500 per ambo i gradi di giudizio, e nel dispositivo invece liquidato il medesimo importo per il solo giudizio di appello.

Il motivo e' fondato.

In chiara contraddizione con il contenuto della motivazione, che afferma liquidarsi le spese per i due gradi in Euro 2.500, il dispositivo della sentenza le liquidata in Euro 2.500 (sia pur con correzione a mano) solo per il giudizio di appello.

La contraddittorieta' tra motivazione e dispositivo della sentenza ne determina la nullita' ai sensi dell'articolo 156 c.p.c., comma 2 (Cass. 3528/1997; 11. 895/1995; 5808/1995; 7671/1995; 2281/1992); nel caso di insanabile contrasto tra motivazione e dispositivo non e' infatti consentito individuare la statuizione del giudice attraverso una valutazione di prevalenza di una delle contrastanti affermazioni contenute nella decisione, ne' puo' farsi ricorso alla interpretazione complessiva di essa, che presuppone una sostanziale coerenza tra le diverse parti e proposizioni della medesima. Cio' certamente non e' possibile quanto alla liquidazione delle spese, in assenza di altre indicazioni testuali della sentenza impugnata. La sentenza pertanto va cassata con rinvio.

Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'articolo 26 TUA, dell'articolo 14 delle disposizioni preliminari al codice civile (c.d. preleggi) e dei principi di ermeneutica legislativa per avere erroneamente la CTR, facendo riferimento alla normativa in tema di accisa sull'energia elettrica, omesso di trattare la questione dell'accisa sul gas metano, e anche omesso di affrontare la differenziazione tra usi civili e industriali degli utilizzatori finali; inoltre, la CTR ha erroneamente ritenuto che (XXXXX) s.p.a., non avendo rivenduto il gas naturale in quanto tale, ma avendolo trasformato in calore, non sia qualificabile come "venditore" di gas naturale.

Il motivo e' infondato.

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 medesimo TUA 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.

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, cit. articolo 2 (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 in materia di accisa sull'energia elettrica del quale va fatta applicazione poiche' i principi che lo ispirano trovano applicazione anche quanto alle accise sul gas naturale, 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).

Conseguentemente, il secondo motivo e' rigettato.

Infine, il terzo motivo di ricorso censura la sentenza impugnata per violazione del giudicato formatosi a seguito della sentenza di questa Corte n. 17627/2014.

Anche quest'ultimo motivo e' privo di fondamento.

Invero, il giudizio deciso in ultimo dalla pronuncia di questa Corte cui fa rimando parte ricorrente riguarda il fornitore del gas (XXXXX), che in quella sede si e' correttamente individuato come il soggetto passivo dell'accisa. In essa si legge invero: "il rapporto tributario in materia di accise intercorre esclusivamente tra il fornitore del gas metano - ossia la (XXXXX) s.p.a.. 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. Emerge chiaramente dagli articoli 2 e 26 del TUA che il titolare, dal lato passivo, dell'obbligazione tributaria di corrispondere l'imposta di consumo (nonche' quella di fabbricazione), l'accisa in generale, dunque, e', sempre e comunque, il fabbricante ovvero l'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato (stabilisce l'articolo 2, comma 40, che "e' obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilita' dell'imposta. Per i prodotti di importazione il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e' individuato in base alla normativa doganale". E' dunque il fornitore a dover pagare l'imposta; in esito al pagamento, egli puo' riversarne l'onere mediante rivalsa.

E non potrebbe essere diversamente, giacche' la caratterizzazione tipologica delle accise 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".

Pertanto, e' in giudicato il fatto che per le operazioni contestate (compreso infatti il periodo 1 gennaio 2003 - maggio 2008) soggetto passivo debitore dell'accisa fosse (XXXXX) s.p.a..

Conseguentemente, poiche' (XXXXX) s.p.a. e' evidentemente soggetto altro rispetto a (XXXXX) s.p.a., il fondamento della pretesa legittima l'irrogazione delle sanzioni in capo al trasgressore, certo non in capo alla odierna controricorrente nei confronti della quale non e' neppure contestata alcuna cooperazione al comportamento sanzionato.

In altre parole, nella pronuncia resa tra (XXXXX) s.p.a. e l'Erario, questa Corte ha ritenuto - in applicazione chiara, peraltro, delle disposizioni e dei principi di cui e' pure in questa sede fatta applicazione - che unicamente (XXXXX) s.p.a. fosse soggetto passivo del tributo, escludendo quindi implicitamente, come qui si prevede espressamente, la soggettivita' passiva di (XXXXX) s.p.a. quanto al tributo come quanto alle sanzioni.

Conseguentemente, il solo primo motivo di ricorso merita accoglimento; l'impugnazione nel resto e' rigettata; la sentenza e' cassata limitatamente al motivo accolto.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata limitatamente al motivo accolto 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