Sentenza del 30/09/2020 n. 20819 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 1030/01/17 del 28/06/2017, la Commissione tributaria regionale del Piemonte (hinc CTR) accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle dogane e dei monopoli avverso la sentenza n. 219/06/16 della CTP di Novara (hinc CTP), che aveva, a sua volta, accolto l'impugnazione di (---) s. cons. r.l. nei confronti dell'avviso di pagamento per accise non corrisposte per gli anni 2009 - gennaio 2014.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR: a) l'avviso di pagamento riguardava l'energia elettrica prodotta e ceduta alle societa' consorziate, energia andata esente da accise, con conseguente recupero di queste ultime; b) la CTP accoglieva il ricorso proposto da (---) s. cons. r.l.; c) avverso la sentenza della CTP, l'Agenzia delle dogane proponeva appello.

1.2. La CTR motivava l'accoglimento dell'appello evidenziando che: a) la definizione di autoproduttore di cui al Decreto Legislativo 16 marzo 1999, n. 79, articolo 2, comma 2, (cd. decreto Bersani), con cui e' stata recepita la Dir. 19 dicembre 1996, n. 96/92/CE, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica, faceva riferimento ad una definizione di autoproduttore che non trovava applicazione alla materia fiscale; b) la L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10, si riferiva esclusivamente alle sanzioni e agli interessi e non anche all'obbligazione tributaria; c) la richiesta evasa dall'Agenzia delle dogane con provvedimento prot. 21 giugno 2005, n. 25027, non era idonea a produrre gli effetti di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 11; d) non sussistevano i presupposti per accogliere la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia della UE.

2. Avverso la sentenza della CTR (---) s. cons. r.l., poi incorporata in (---) s.r.l. (hinc (---)), proponeva ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, illustrati da memoria ex articolo 378 c.p.c..

3. L'Agenzia delle dogane resisteva con controricorso illustrato da memoria.

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 Dir. 27 ottobre 2003, n. 2003/96/CE, 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 del TUA, articolo 52, comma 1, "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 del TUA, articolo 52, comma 2. 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 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 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 superiori 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.

2.3. Cio' premesso, possono essere esaminati i singoli motivi dedotti dalla ricorrente.

3. Con il primo motivo di ricorso (---) deduce la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, comma 2, n. 4, dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, dell'articolo 118 disp. att. c.p.c., e dell'articolo 111 Cost., comma 6, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, evidenziando che la sentenza della CTR sarebbe del tutto immotivata in ordine alla questione afferente all'applicabilita', nel merito, dell'agevolazione di cui al TUA, articolo 52, comma 3, lettera b), nonche' con riferimento all'applicabilita' della definizione di

autoproduttore di cui al Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2, e, quindi, dell'esenzione, anche ai consorzi di produzione dell'energia elettrica, qual era appunto (---) s. coop. r.l., oggi (---).

4. Il motivo e' infondato.

4.1. La sentenza impugnata da' ampiamente conto del mutamento di indirizzo dell'Agenzia delle dogane che, in un primo momento, ha ritenuto la spettanza dell'esenzione anche ai consorzi di autoproduzione con riferimento all'energia elettrica ceduta ai consorziati e, successivamente, ha negato l'agevolazione in ragione di alcuni pronunciamenti della S.C., di cui si da' ampiamente conto. Il giudice di appello ha, quindi, ritenuto di aderire a tale ultimo orientamento interpretativo, negando la qualita' di autoproduttore ad (---) s. coop. r.l.

4.2. Ne consegue che la motivazione non puo' dirsi insussistente, come sostenuto da parte ricorrente, avendo la CTR ampiamente motivato per relationem e mostrando chiaramente di fare proprio l'ultimo orientamento dell'Amministrazione finanziaria, richiamando le sentenze della Cassazione a supporto. Trattasi di una modalita' di motivazione del tutto legittima, come si evince anche dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. S.U. n. 642 del 16/01/2015; Cass. n. 9334 del 08/05/2015; Cass. n. 22562 del 07/11/2016)

5. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e/o falsa applicazione TUA, articolo 52, comma 3, lettera b), del Decreto Legislativo n. 79 del 1999, articolo 2, comma 2, e dell'articolo 2602 c.c. ss., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che la nozione di autoproduttore va correttamente ricavata dal cd. decreto Bersani, non facendovi il Testo unico accise alcun riferimento.

6. Il motivo e' infondato.

6.1. Secondo la CTR, che ha fatto riferimento alla giurisprudenza della S.C., il decreto Bersani ha lo scopo di regolare il mercato interno dell'energia elettrica e i comportamenti dei principali operatori e non ha alcuna valenza sotto il profilo fiscale. Cio' premesso, l'esenzione prevista dalla legge si applica solo nel caso di esercizio delle attivita' di produzione, trasporto e distribuzione dell'energia elettrica e, pertanto, non puo' intendersi riferita anche all'energia proveniente da un consorzio autoproduttore allorquando tale energia venga utilizzata dalle imprese consorziate, persone giuridiche diverse dal produttore.

6.2. La decisione della CTR si rivela corretta.

6.3. Come gia' anticipato ai §§ 2 ss., 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. Valgano 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 Dir. n. 96/92/CE, sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica mentre il Testo unico accise, come modificato dal Decreto Legislativo 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 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.

6.4. A cio' si aggiunge 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 "il 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, numero 8), in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

6.4.1. 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.

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

6.5. 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".

6.6. Poiche', nella fattispecie, non e' in contestazione che si chieda l'esenzione con riferimento alla sola energia prodotta e ceduta da (---) in favore dei consorziati (e non anche con riferimento all'energia autoprodotta ed autoconsumata), il motivo proposto non puo' che essere rigettato.

7. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che l'Amministrazione doganale avrebbe cambiato il proprio orientamento, avendo gia' riconosciuto in passato alla societa' contribuente la qualifica di autoproduttore e il relativo regime di esenzione, con conseguente buona fede di (---) nel ritenere dovuta l'agevolazione; pertanto, una interpretazione costituzionalmente e comunitariamente orientata del principio dell'affidamento, dovrebbe condurre ad un annullamento della pretesa e non solo delle sanzioni e degli interessi, se del caso previa remissione della questione alla Corte costituzionale o rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia.

8. Con il sesto motivo di ricorso si deduce la violazione e/o la falsa applicazione delle Dir. n. 2003/96/CE e Dir. 2008/118/CE, del Decreto Legislativo n. 26 del 2007, e del Decreto Legislativo 29 marzo 2010, n. 48, nonche' del TFUE, articolo 267, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi l'erroneita' della sentenza impugnata per avere disatteso l'istanza di rinvio pregiudiziale sulla base della infondata considerazione per cui l'accisa sarebbe un tributo non armonizzato.

9. I motivi, che possono essere trattati congiuntamente in quanto affrontano questioni parzialmente connesse, sono infondati.

9.1. 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., ed, 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).

9.1.1. 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).

9.1.2. 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).

9.1.3. 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).

9.1.4. 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, articolo 10, 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 (---)).

9.1.5. 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, dovendo escludersi che rientrino in tali ipotesi 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: dette ipotesi sono gia' espressamente contemplate dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2, e sono, dunque, inidonee ad esonerare il contribuente dalla obbligazione tributaria (cfr. sempre Cass. n. 25299 del 2013, cit.).

9.2. Venendo, in particolare, al caso di specie, la societa' contribuente afferma che in svariati atti dell'Amministrazione finanziaria e' stata riconosciuta a (---) 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.

9.2.1. Si tratta, peraltro, di valutazioni che l'Amministrazione doganale ha assunto in conseguenza della determinazione del deposito cauzionale (Ufficio tecnico di finanza di (---) del 02/06/2000; Ufficio delle dogane di (---) del 17/04/2009) ovvero in sede di accertamento ispettivo (Ufficio delle dogane di (---) del 02/11/2004), atti che gia' rientrano a pieno regime nella formulazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, comma 2.

9.2.2. Ne' puo' darsi specifica rilevanza ad altri provvedimenti che nulla dicono in relazione alla questione di cui si discute (Direzione Regionale per il Veneto del 31/08/2004) ovvero si limitano a riconoscere a (---) la qualifica di autoproduttore esentato dal pagamento dell'imposta erariale sul consumo (Ufficio delle dogane di Como del 08/11/2004; 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).

9.3. 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.

9.4. La norma cosi' interpretata non 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 vincolatezza della funzione di imposizione e di irrinunciabilita' del diritto di imposta, gia' menzionati dalle Sezioni Unite di questa Corte.

9.5. Ne' sembra possibile dar luogo al chiesto rinvio pregiudiziale, tenuto conto che, come evidenziato dalla stessa parte ricorrente, la Corte di giustizia 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 C-26/16, 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).

9.5.1. 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 fatto rientrare la tutela di (---) nell'ambito di applicazione 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.

9.5.2. Cio' posto, vale appena la pena di sottolineare che l'erronea affermazione del giudice di appello, secondo la quale le accise non sarebbero un tributo armonizzato, non e' di per se' idonea a fondare il chiesto rinvio pregiudiziale (e cio' indipendentemente dalle ulteriori motivazioni, non censurate, per le quali la CTR ha escluso la necessita' di detto rinvio).

9.6. In conclusione, 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, con la mancata applicazione di sanzioni ed interessi.

10. Con il quarto e quinto motivo di ricorso si deduce, rispettivamente, la violazione e/o la falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 11, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonche' l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5;

10.1. In buona sostanza, si sostiene - sotto il duplice profilo della violazione di legge e del vizio di motivazione - che l'Amministrazione finanziaria, rispondendo a istanze della societa' incorporata in (---) integranti, di diritto o di fatto, gli estremi dell'interpello avrebbe riconosciuto l'esenzione dall'accisa in capo alla ricorrente, con il conseguente effetto preclusivo previsto dalla richiamata disposizione dello Statuto dei diritti del contribuente.

11. I motivi sono infondati.

11.1. Nessuno dei provvedimenti assunti dalla Amministrazione doganale, che hanno riconosciuto all'allora (---) 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.

11.1.1. Invero, l'interpello del 21 giugno 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. Gli altri atti, invece, non sono stati emessi a seguito di regolare procedura di interpello, procedura che sola puo' determinare l'effetto vincolante previsto dalla citata disposizione di legge.

11.1.2. 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).

11.1.3. Nel caso di specie, si tratta di accise (e non di addizionali provinciali) relative agli anni 2009-2014, successivi, pertanto, all'entrata in vigore del Decreto Legislativo 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; ne' il provvedimento del 17/04/2009, che ha esentato (---) s. cons. r.l. dall'obbligo di cauzione, e' qualificabile come risposta ad un interpello.

11.2. 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 dalla L. medesima, articolo 11. Infatti, l'ipotesi prevista da quest'ultima disposizione, che comporta la gravi conseguenza della nullita' 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.

12. In conclusione, il ricorso va rigettato. La sostanziale novita' di alcune delle questioni trattate giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

12.1. Poiche' il ricorso e' stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed e' rigettato, 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 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 rigetta il ricorso e dichiara interamente compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, articolo 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato dovuto per il ricorso a norma del cit. articolo 13, articolo 1 bis.

Si da atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza