Sentenza del 30/09/2020 n. 20822 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 2132/03/17 del 04/07/2017, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (hinc CTR) accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle dogane e dei monopoli avverso la sentenza n. 177/02/16 della CTP di Piacenza (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 2008 - 2013.

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) l'energia da fonte rinnovabile autoprodotta va esente da accise solo se utilizzata dallo stesso autoproduttore e non gia' se ceduta a terzi, cosi' come previsto dal Decreto Legislativo 16 marzo 1999, n. 79, articolo 2, comma 2, (cd. decreto Bersani), ivi comprese le societa' consorziate; b) cio' in ragione della specialita' del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, articolo 52, (Testo unico accise - TUA), disposizione da interpretarsi in senso letterale e non estensivo; c) "quanto alla sussistenza o meno del legittimo affidamento da parte di (---) S.C.R.L. sulla base del precedente interpello rivolto all'Agenzia delle Dogane competente per territorio, conformemente alla giurisprudenza di legittimita' sul punto si deve concludere per la debenza del tributo principale, con esclusione di sanzioni e interessi sulle somme dovute".

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

3. L'Agenzia delle dogane resisteva con controricorso.

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

4. Il motivo e' infondato.

4.1. 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.

4.2. La decisione della CTR si rivela corretta.

4.3. 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.

4.4. 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, n. 8), in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

4.4.1. 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.

4.4.2. 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.

4.5. 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".

4.6. 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.

5. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, e articolo 132 c.p.c., in ragione della mancanza di motivazione con riferimento ai dedotti profili di violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, articoli 10 e 11, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

5.1. In buona sostanza, la ricorrente sostiene che la CTR si sarebbe pronunciata con motivazione meramente apparente sia con riferimento alla dedotta violazione del principio dell'affidamento, che implicherebbe la non debenza del tributo (e non solo delle sanzioni e degli interessi), sia con riferimento alla questione della mancata risposta all'interpello.

6. Il motivo e' fondato.

6.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione e' solo apparente, e la sentenza e' nulla perche' affetta da "error in procedendo", quando, benche' graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perche' recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le piu' varie, ipotetiche congetture" (cosi' Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

6.2. Nel caso di specie, il giudice di appello, con riferimento alla problematica del legittimo affidamento, si e' limitato a concludere per "la debenza del tributo principale, con esclusione di sanzioni e interessi sulle somme dovute" in conformita' alla giurisprudenza di legittimita' sul punto.

6.3. La motivazione della sentenza si rivela apodittica in quanto raggiunge una conclusione in diritto senza specificare le ragioni giustificative di tale conclusione; nemmeno puo' ritenersi la motivazione per relationem alla giurisprudenza di legittimita', non essendo stata quest'ultima specificamente indicata.

6.4. Ne consegue la nullita' della sentenza con riferimento alla ritenuta applicabilita' al caso di specie sia della L. n. 212 del 2000, articolo 10, che articolo 11, con conseguente rinvio al giudice di merito.

7. La superiore conclusione implica l'assorbimento del terzo (omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, costituito dalle risposte dell'Amministrazione finanziaria alle istanze di (---) s. coop. r.l.), quarto (violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 10, commi 1 e 2), e quinto motivo(violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 11): il terzo perche' logicamente subordinato al mancato accoglimento del secondo motivo; il quarto e quinto perche' concernenti le problematiche del legittimo affidamento di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10, e dell'interpello della cit. L., ex articolo 11.

8. Con il sesto motivo di ricorso si deduce la nullita' del procedimento e/o della sentenza impugnata per omessa motivazione, in violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e articolo 118 c.p.c., nonche' dell'articolo 111 Cost., comma 6, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

8.1. In buona sostanza e indipendentemente dalla correttezza delle disposizioni menzionate, (---) si duole non tanto di una omessa motivazione, quanto di una omessa pronuncia in relazione alla questione, proposta sia in primo che in secondo grado, della prescrizione delle accise con riferimento alla annualita' 2008.

9. Il motivo e' fondato.

9.1. In effetti, il giudice di appello, ne' nella parte espositiva, ne' nella parte motiva della sentenza ha preso in considerazione l'eccezione di prescrizione delle accise 2008 che (---) s.coop.r.l. ha regolarmente proposto sia in primo che in secondo grado.

9.2. Ne consegue che, anche con riferimento a questo motivo, la sentenza va rinviata al giudice di secondo grado.

10. L'accoglimento del sesto motivo di ricorso implica l'assorbimento del settimo motivo, concernente la violazione e/o la falsa applicazione del TUA, articoli 15 e 57, per mancata affermazione della prescrizione del diritto dell'Amministrazione finanziaria in relazione alle accise relative all'anno 2008.

11. In conclusione, il ricorso va accolto con riferimento al secondo al sesto motivo di ricorso, rigettato il primo, assorbiti gli altri. La sentenza impugnata va cassata con riferimento ai motivi accolti e rinviata alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il sesto motivo di ricorso, rigettato il primo e assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

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

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza