Sentenza del 23/10/2020 n. 23276 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

(XXXXX) s.c.a r.l. (di seguito, (XXXXX)), fornitrice di energia elettrica in favore di (XXXXX) s.p.a. (di seguito (XXXXX)), gestore dell'Aeroporto di Fiumicino, ricevette da quest'ultima - quale consumatore finale dell'energia (TUA) Decreto Legislativo n. 504 del 1995, ex articolo 55 -, in data 6.12.2012, richiesta di rimborso dell'accisa addebitatale sulle fatture nel periodo dal 1.1.2011 al 31.5.2012, per l'importo di Euro 1.293.327,11, ritenendo applicabile in suo favore la c.d. "esenzione opificio", prevista dall'articolo 52 TUA, comma 3, lettera f), nel caso di consumo mensile superiore a 1,2 min. Kwh. Pertanto, in data 19.12.2012, (XXXXX) inoltro' all'Agenzia delle Dogane-Ufficio delle Dogane di Roma 2, istanza di rimborso ex articolo 56 TUA, comma 6, che pero' venne respinta dall'Ufficio con provvedimento notificatole il 18.1.2013, e cio' in quanto a) l'Aeroporto di Fiumicino non puo' considerarsi come una realta' produttiva tecnicamente organizzata e volta alla produzione di beni (non gestisce, cioe', un "opificio industriale") e b) (XXXXX) non e' l'unico utente di energia elettrica impiegata nello scalo, rivendendo essa societa' parte dell'energia stessa a terzi soggetti, operanti quali sub-concessionari nell'ambito aeroportuale.

(XXXXX) propose quindi ricorso dinanzi alla C.T.P. di Roma con atto del 12.3.2013, chiedendo dichiararsi l'illegittimita' del diniego e insistendo per il chiesto rimborso. Costituitosi l'Ufficio, con memoria di replica del 5.1.2015 la societa' avanzo' in subordine domanda per la restituzione dell'importo di Euro 1.076.565,48, pari al 82,21% del valore dell'energia complessiva ceduta ad (XXXXX) nel detto periodo, ma certamente fruita dalla stessa (XXXXX) per uso proprio (ossia, sicuramente non ceduta a terzi). L'adita C.T.P. accolse la domanda subordinata con sentenza n. 4512/2015, tuttavia integralmente riformata dalla C.T.R. del Lazio con sentenza del 5.4.2016. Accogliendo l'appello dell'Ufficio, il giudice del gravame ha infatti evidenziato che (XXXXX) non puo' godere dell'esenzione in parola in quanto anzitutto non ha rispettato l'obbligo di denuncia ex articolo 53 TUA, comma 4, essendo essa ad un tempo consumatore finale e fornitore di energia a terzi; ha poi ritenuto non potersi comunque applicare l'esenzione in discorso in quanto l'aeroporto non puo' considerarsi "opificio industriale", perche' diretto alla produzione e allo scambio di servizi, non anche di beni; infine, ha rilevato che chi invoca il beneficio fiscale deve dimostrare compiutamente il particolare uso dell'energia elettrica che giustifica l'esenzione, nonche' la quantita' di energia impiegata, onere che (XXXXX) non aveva adempiuto.

(XXXXX) s.c.a r.l. ricorre ora per cassazione, sulla base di tre motivi, illustrati da memoria, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo, si denuncia violazione dell'articolo 115 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La ricorrente lamenta il fatto che la C.T.R. non abbia considerato come non contestato dall'Agenzia (essendo stato addirittura suggerito dalla stessa) il criterio per l'accertamento dei consumi "uso proprio" da parte di (XXXXX); infatti, a p. 21 della memoria difensiva di primo grado, prodotta il 24.12.2014, l'Agenzia aveva osservato che "La societa' avrebbe dovuto fornire elementi idonei a ricostruire, sia pure ex post, un'esatta imputazione e discriminazione tra consumi esentabili e consumi assoggettati a tassazione, quali le fatture emesse da (XXXXX) ai soggetti terzi, sicuri riscontri materiali su cui risulta fondato l'accertamento svolto dall'ufficio" relativamente agli anni 2007-2010. Ha dunque errato la C.T.R. nel ritenere che, nonostante la prova "per differenza" offerta da essa ricorrente, (XXXXX) non avesse fornito compiutamente la prova della quantita' di energia consumata in proprio, il cui criterio di computo era da considerarsi oramai pacifico.

1.2 - Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c. e dei principi generali in tema di onere della prova, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente si duole del fatto che la C.T.R. avrebbe ritenuto necessaria, ai fini dell'esenzione in discorso, dapprima la denuncia di (XXXXX) quale soggetto passivo d'imposta (e quindi quale officina elettrica), e poi la dotazione di contatori elettrici, quali unici strumenti idonei a determinare l'effettivo consumo di energia elettrica per uso proprio. Al contrario, secondo la ricorrente, la giurisprudenza di legittimita' ha ormai da tempo escluso che la mancanza della denuncia di officina elettrica, o di applicazione di appositi misuratori dell'energia, escluda la fruibilita' delle esenzioni in discorso, i cui presupposti possono essere liberamente provati con gli ordinari mezzi offerti dall'ordinamento.

1.3 - Con il terzo motivo, infine, si denuncia violazione dell'articolo 52 TUA, comma 3, lettera f), vigente ratione temporis, c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Ha errato la C.T.R., ad avviso della ricorrente, nell'escludere comunque la fruibilita', nella specie, dell'esenzione, per non essere l'Aeroporto di Fiumicino un "opificio industriale", descrizione che (secondo il giudice d'appello) puo' essere attribuita alle sole realta' destinate all'esercizio di attivita' di produzione di beni, non anche di servizi. Tale impostazione, basata sulla pronuncia di Cass. n. 21730/2004, deve oggi ritenersi superata da successivi arresti, tra cui Cass. n. 27670/2013, che - contrariamente a quanto opinato dall'Agenzia delle Dogane nella circolare n. 214/1999 - ha affermato che "deve reputarsi impresa industriale anche quella di produzione di servizi, purche'... finalizzata alla costituzione di una nuova utilita'...".

2.1 - Il primo motivo e' infondato.

L'articolo 115 c.p.c., e quindi il principio di non contestazione, attengono alla prova (o meglio, alla non necessita' della prova) dei fatti pacifici, non contestati, ossia dei fatti sostanziali, principali o secondari, su cui si fondano le domande e le eccezioni delle parti. Il principio, quindi, non puo' certamente applicarsi ad un criterio di valutazione dei fatti, cio' che costituisce un elemento logicamente anteriore e che e' certamente indisponibile per le parti del processo, rientrando nel potere di libero apprezzamento delle prove spettante al giudice, ex articolo 116 c.p.c..

3.1 - Il secondo e il terzo motivo possono esaminarsi congiuntamente, perche' connessi. Essi sono fondati, nei termini che seguono.

Premesso, anzitutto, che nella specie non puo' riscontrarsi alcuna violazione del principio dell'onere della prova, giacche' la C.T.R. non ha addossato l'onere stesso alla parte diversa da quella tenutavi per legge, in realta' con i motivi in esame la ricorrente si duole complessivamente della violazione dell'articolo 52 TUA, laddove il giudice d'appello ha ritenuto non potersi riconoscere l'esenzione ad (XXXXX) (e di riflesso, al fornitore (XXXXX)), non avendo la stessa (XXXXX) presentato la denuncia come officina elettrica, ne' reso possibile la applicazione dei contatori, e comunque per non essere l'Aeroporto di Fiumicino inquadrabile nel concetto di "opificio industriale".

Cio' chiarito, per quanto qui interessa, l'articolo 52 TUA, nel testo vigente al 31.5.2012, cosi' recita: "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.... 3. E' esente dall'accisa l'energia elettrica:

f) utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, per i mesi nei quali tale consumo si e' verificato. Ai fini della fruizione dell'agevolazione gli autoproduttori dovranno trasmettere, al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, entro il giorno 20 di ogni mese, i dati relativi al consumo del mese precedente".

3.2.1 - Ora, partendo dalla nozione di "opificio industriale" e premesso che non risulta alcun precedente specifico, e' dato pero' rinvenire una pronuncia (Cass. n. 21730/2004), dettata in tema di determinazione di rendita catastale, nella cui motivazione si afferma tra l'atro che "..., secondo i migliori vocabolari della lingua italiana (Treccani, Devoto-Oli, Zingarelli), il sostantivo "opificio" ha il significato (e ne costituisce espressione di sintesi) di "stabilimento industriale, il quale e' definito come quell''edificio (o complesso di edifici) dotato di particolari impianti, attrezzature e servizi per rispondere a determinate utilizzazioni e attivita'' di carattere industriale (ossia finalizzate alla fabbricazione o lavorazione di determinati prodotti)".

Tale accezione, sostanzialmente fatta propria dalla C.T.R., sembra dunque escludere la possibilita' di considerare "opificio industriale" uno stabilimento destinato alla produzione o scambio di servizi. La citata pronuncia, in sostanza (ai fini che interessano), enfatizza la necessaria compresenza, all'interno dell'immobile, di macchinari e attrezzature destinate al ciclo produttivo; cio' ben si evince da questo ulteriore passaggio della stessa sentenza, ove si richiama un risalente precedente in tema di pertinenze, in cui la Corte "ha avuto modo di rilevare che qualora avvenga che Ã¢Ã¢â? ¬Ã Å"macchine e immobile si presentino collegati fra loro, ma senza alcun vincolo di subordinazione le une rispetto all'altro, bensi' tutti sullo stesso piano, tutti esercitanti una funzione di pari importanza rispetto alla destinazione unitaria e allo scopo produttivo perseguito dall'imprenditore, in questo caso, Ã¢Ã¢â? ¬Ã Å"escluso il vincolo pertinenziale, si ha la nozione di opificio industriale, rientrante nella categoria delle universalita' irregolari' (Cass. n. 1197/1956)".

Tuttavia, volgendo l'indagine sul piano soggettivo, puo' riscontrarsi un orientamento consolidato, che indubbiamente individua l'imprenditore "industriale" in colui che, ai sensi dell'articolo 2195, n. 1, c.c., esercita l'impresa destinata alla produzione, indifferentemente, di beni o servizi (v. Cass. Sez. Un. 197/1992; v. anche Cass. n. 27670/2013, secondo cui "per stabilire se un'impresa abbia o meno carattere "industriale" le volte in cui tale elemento venga assunto dalla legge a presupposto per l'applicazione di una disciplina normativa... occorre far riferimento ai criteri generali contenuti nell'articolo 2195 c.c., salvo che la disciplina normativa speciale detti al riguardo un proprio criterio, ovvero rinvii ad altre specifiche disposizioni, dovendo in conseguenza, in applicazione della indicata norma del codice civile, essere ricomprese nel Ã)¢Ã¢â? ¬Ã)Å"settore industriale' tutte le attivita' dirette alla produzione di beni o servizi, mediante realizzazione di un risultato economico nuovo, ottenuto utilizzando, elaborando e trasformando i fattori predisposti dall'imprenditore...: in particolare deve reputarsi impresa industriale anche quella di produzione di servizi, purche' l'attivita' medesima sia finalizzata alla costituzione di una nuova utilita', rimanendo pertanto esclusa dalla predetta nozione l'attivita' commerciale, che ha ad oggetto la mera intermediazione e distribuzione dei prodotti").

3.2.2 - Chiarito dunque che imprenditore "industriale" e' non solo chi produce beni, ma anche chi fornisce servizi, purche' caratterizzati dal quid pluris della "nuova utilita'" (il che consente di distinguerlo dall'imprenditore "commerciale", che si occupa, cioe', soltanto dell'intermediazione e distribuzione dei prodotti, ex articolo 2195 c.c., n. 2), resta da comprendere se - ai fini che qui interessano - il descritto piano soggettivo finisca col refluire su quello oggettivo, cosi' permeandolo. In altre parole, occorre accertare se, su base semantica, si possa ritenere che "opificio" sia sinonimo di stabilimento, complesso, capannone, ecc., in cui l'imprenditore "industriale" si trovi ad operare (sia che produca beni, sia che produca o scambi servizi, ut supra connotati); oppure se, al contrario - attenendosi piu' rigidamente all'etimologia del termine "opificio" (da opus facere) - non se ne debba dedurre che effettivamente detta nozione attenga ad un complesso costituito dall'immobile e dai macchinari destinati alla sola produzione di beni, come propugnato dall'Agenzia controricorrente.

Ritiene la Corte come sia preferibile la prima opzione ermeneutica. Infatti, per quanto si tratti di norma (quella dettata dall'articolo 52 TUA, comma 3, lett,. f)) di carattere agevolativo, e quindi di stretta interpretazione, e' proprio dal connubio tra il sostantivo "opificio" e l'aggettivo "industriale" che si trae la soluzione prescelta, e gia' sul piano del "significato proprio delle parole secondo la connessione di esse" (articolo 12 preleggi): l'aggettivazione, infatti, non puo' che ridondare sul sostantivo (specificamente caratterizzandolo), richiedendo la legge, in buona sostanza, che in detto manufatto - ai fini della fruizione dell'esenzione in discorso - debba eseguirsi una attivita' industriale. Il che, in un sistema codicistico soggettivamente improntato (noto essendo che il codice civile non fornisce la definizione di impresa, bensi' quella di imprenditore), non puo' che significare che il carattere industriale dell'attivita' debba definirsi in tutta la sua ampiezza, avuto riguardo al disposto dell'articolo 2195 c.c., n. 1, a mente del quale e' imprenditore industriale chi esercita "un'attivita' diretta alla produzione di beni o servizi", come s'e' visto (v. par. precedente). Conseguentemente, e' "opificio industriale" non solo lo stabilimento che l'imprenditore destina alla produzione di beni, ma anche quello che egli destina allo scambio di servizi, purche' determinanti una nova utilitas (v. la gia' citata Cass. n. 27670/2013).

D'altra parte, se il legislatore avesse davvero inteso limitare il beneficio in discorso alla sola attivita' produttiva di beni, non avrebbe avuto ragione, a ben vedere, di declinare le caratteristiche del manufatto con l'aggettivo "industriale", sufficiente essendo - nella suddetta ipotesi - affidarsi alla radice etimologica del sostantivo "opificio", di cui s'e' ampiamente detto supra (v. par. precedente).

3.2.3 - Chiarito, dunque, che ai fini che qui interessano deve ritenersi preferibile un'accezione piu' lata del concetto di "opificio industriale", ne discende che il beneficio in discorso e' senz'altro riconoscibile al gestore di un aeroporto.

Infatti, la predisposizione, l'organizzazione e l'utilizzo dei fattori produttivi in un determinato luogo fisico, da parte del gestore aeroportuale, conducono ad un risultato finale indubbiamente diverso dal dato di partenza, che si traduce nella predisposizione e l'offerta di servizi indispensabili alle compagnie aeree e agli utenti (in essi ricompresi le dotazioni fisiche aeroportuali, la sicurezza dei voli, l'handling, ecc.) per la fruizione del trasporto aereo, e quindi in una nova utilitas.

Ha dunque errato la C.T.R. nel negare, in ogni caso, la fruibilita' dell'esenzione in discorso da parte di (XXXXX) (e quindi di (XXXXX), quale soggetto passivo dell'imposta - v. Cass. n. 21816/2017), attribuendo al concetto di "opificio industriale" una nozione restrittiva, non consentita gia' sul piano della mera interpretazione letterale della norma.

3.2.4 - Puo' dunque affermarsi, al riguardo, il seguente principio di diritto: "In tema di accise sull'energia elettrica, l'esenzione prevista dal Decreto Legislativo n. 504 del 1995 (TUA), articolo 52, comma 3, lettera f), nel testo applicabile ratione temporis, per l'energia utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, spetta non solo all'imprenditore che ivi produce beni, ma anche a quello che vi produce o scambia servizi, purche' diretti a determinare una nuova utilita', giacche' il concetto di "opificio industriale" - in assenza di specifiche disposizioni limitative della legislazione speciale - non puo' prescindere dalla definizione di imprenditore industriale desumibile dall'articolo 2195 c.c., n. 1, secondo cui tale e' chi esercita un'attivita' diretta alla produzione di beni o servizi, occorrendo dunque far riferimento al luogo fisico (stabilimento, capannone, complesso, ecc.) in cui il predetto imprenditore esercita la propria attivita'. Ne consegue che anche il gestore di un aeroporto puo' godere - concorrendone gli ulteriori presupposti - della suddetta esenzione, in quanto la predisposizione, l'organizzazione e l'utilizzo dei fattori produttivi in un determinato luogo fisico da parte del predetto imprenditore si traducono nella predisposizione e nell'offerta di servizi indispensabili alle compagnie aeree e agli utenti per la fruizione del trasporto aereo, e quindi in una nuova utilita'".

4.1 - Anche le censure piu' specificamente attinenti al tema della prova sul quantum di energia consumata per uso proprio da (XXXXX) sono fondate.

Nella sostanza, la C.T.R. ha ritenuto decisiva la circostanza che (XXXXX), in quanto officina elettrica, abbia omesso di presentare la prescritta denuncia, cosi' mancando di apporre i contatori per i necessari conteggi.

Al contrario, e' invece consolidato l'orientamento secondo cui cio' non e' indispensabile ai fini dell'esenzione: "In tema di imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, regolata dal Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, la mancata ottemperanza alle prescrizioni di cui agli articoli 53 e 55, comma 8, riguardanti, rispettivamente, la preventiva denuncia di officina elettrica e l'applicazione degli speciali congegni di sicurezza o di apparecchi atti ad impedire l'impiego di energia elettrica a scopo diverso da quello dichiarato, non produce effetti preclusivi del diritto alle esenzioni o alle agevolazioni, dallo stesso t. u. previste, da parte del contribuente, atteso che tali adempimenti non costituiscono il presupposto indefettibile per il sorgere delle relative posizioni giuridiche soggettive. Tali adempimenti, infatti, o sono funzionali al rilascio della licenza d'esercizio o costituiscono prescrizioni meramente eventuali, disposte dall'Amministrazione nell'esercizio del potere riconosciuto dalla legge per rendere piu' agevoli accertamenti e controlli contabili-amministrativi, di guisa che essi non si atteggiano come condizioni Ã)¢Ã¢â? ¬Ã)Å"sine qua non' per il sorgere del diritto, che puo' comunque essere utilmente esercitato ove si dia la dimostrazione, con gli altri mezzi istruttori predisposti dalla legge - diversi, quindi, dagli accorgimenti tecnici previsti dal detto articolo 55, comma 8 -, delle quantita' di energia impiegata, rispettivamente, per usi soggetti ad imposta e per usi esenti" (Cass. n. 12431/2007; Cass. n. 19321/2011; Cass. n. 22007/2013).

A cio' puo' anche aggiungersi che, assai di recente (Cass. n. 1985/2019), non e' stato ritenuto ostativo ai fini del riconoscimento dell'esenzione in parola neanche il mancato invio dei dati di consumo del mese precedente, la decadenza non essendo espressamente stabilita dalla legge.

Pertanto, la C.T.R. ha mancato di valutare, su detti errati presupposti, le prove offerte in concreto da (XXXXX) (ossia, le fatture della propria fornitura di energia elettrica ad XXXXX), nonche' quelle emesse da (XXXXX) verso i sub-concessionari o conduttori degli spazi aeroportuali, al fine di stabilire se il calcolo "per differenza" comunque effettuato sia idoneo ad assurgere a vera e propria prova del consumo di energia per uso proprio della stessa (XXXXX), che costituisce il fatto da provare, con gli ordinari mezzi offerti dall'ordinamento), cosi' incorrendo nella violazione dell'articolo 52 TUA. Si impone, dunque, la cassazione della sentenza impugnata anche per tal verso, occorrendo che il giudice del rinvio proceda all'esame della documentazione offerta, in proposito, dalla societa'.

5.1 - In definitiva, il primo motivo e' rigettato, mentre sono accolti il secondo e il terzo. La sentenza impugnata e' dunque cassata in relazione, con rinvio alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, che si atterra' ai superiori principi e provvedera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

la Corte rigetta il primo motivo, accoglie il secondo e il terzo. Cassa in relazione e rinvia alla C.T.R. del Lazio, in diversa composizione, che provvedera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza