Sentenza del 09/06/2021 n. 15976 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 69/14/11, depositata il 14 ottobre 2011, la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte accoglieva parzialmente l'appello proposto da Axxxx Axxxxxx spa avverso la sentenza n. 79/05/09 della Commissione Provinciale Tributaria di Torino che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di pagamento per imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, addizionale provinciale ed altro, periodo 1 gennaio 2006/31 gennaio 2008.

La CTR, chiarito nelle premesse di fatto che oggetto del processo erano le pretese creditorie erariali a titolo di accise sull'energia elettrica (esenzione per consumo eccedente 1.200.000 kwh mensili; mancato pagamento delle addizionali provinciali per consumi superiori ai 200.000 kwh mensili), essendo contestato dall'Agenzia Fiscale che si trattasse di consumi energetici "propri" della società contribuente, mentre invece era energia ceduta - in virtù di accordi contrattuali ad oggetto plurimo essenzialmente riconducibili al negozio atipico di service - ad imprese terze operanti nel sito industriale di proprietà della società contribuente medesima, per quanto rileva ai fini del presente giudizio, osservava in particolare che:

- i fatti in contesto si erano realizzati in un periodo al quale risultavano applicabili la disciplina normativa del D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA) sia antecedente che successiva alla sua novellazione - in parte qua - operata con il D.Lgs. n. 26 del 2007;

- che tuttavia non erano ravvisabili significativi cambiamenti sostanziali, sicchè si trattava di determinare se, alla luce di entrambe le discipline applicabili diacronicamente ratione temporis, la società contribuente appellante dovesse considerarsi un "venditore" ovvero un "consumatore finale";

- che ad Axxxx doveva essere attribuita la prima qualità, non avendo rilievo quale forma contrattuale si fosse utilizzata per la cessione dell'energia ai soggetti terzi operanti nello stesso sito industriale;

-che a tale sito non poteva comunque attribuirsi la qualità, prevista nel TUA, di "opificio industriale";

- che Axxxx Axxxxxxx a doveva considerarsi infatti quale "cliente grossista", non ravvisandosi alcuna contraddizione con quanto rilevatosi dall'Agenzia Fiscale nel PVC basante l'atto impositivo impugnato;

- che in relazione all'erogazione di energia al Politecnico di Torino la pretesa erariale trovava fondamento su di un metodo di calcolo corretto e peraltro verificato in contraddittorio con la società contribuente;

- che Axxxxx Axxxxxxxx - in quanto venditore "di fatto" - doveva considerarsi responsabile anche per il mancato pagamento dell'imposta de qua da parte dei suoi cessionari;

- che ciò valeva anche per le imprese collegate contrattualmente alla Txxxx Axxxxx Sxxxxxx, poichè era stata Axxxx Axxxxxxx a fatturare tutti i consumi di energia elettrica realizzati nel sito industriale, non essendo comunque Txxxx Axxxxxx Sxxxxxx titolare di una "officina" di distribuzione dell'energia elettrica, ma essendolo esclusivamente Axxxx Axxxxxxxx.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente verificata deducendo quattro motivi, poi illustrati con memorie.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Dogane.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 52, 53 e 56, D.L. n. 511 del 1988, art. 6, D.Lgs. n. 79 del 1999, art. 2, comma 5, poichè la CTR qualificandola come "cliente grossista" ed in quanto tale "venditore" di energia elettrica a "consumatori finali", ne ha affermato la qualità di soggetto passivo "di fatto" dell'imposta di fabbricazione di detta fonte energetica, per tale ragione ritenendo fondate le pretese creditorie erariali di recupero delle eccedenze derivanti dalla non applicabilità delle agevolazioni di cui la ricorrente stessa si era avvalsa in quanto consumatore "in proprio" della fonte medesima (consumi superiori ad 1.200.000 kwh mensili e, per l'addizionale provinciale, a 200.000 kwh mensili).

La censura è fondata nei termini che seguono.

In primo luogo bisogna osservare che, riguardando le riprese fiscali il periodo d'imposta che va dall'1 gennaio 2006 al 31 gennaio 2008, nella fattispecie risultano applicabili le disposizioni del TUA sia precedenti che successive alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 26 del 2007.

E' quindi opportuno in via preliminare ricostruire l'due, parzialmente distinti, quadri normativi di riferimento nelle parti che rilevano ai fini del giudizio.

Comuni ad entrambe le discipline sono i principi generali dettati dall'art. 2, TUA (ante le modifiche di cui al D.Lgs. n. 48 del 2010, non applicabili nel caso di specie) e quindi che l'obbligazione per l'accisa sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione del prodotto assoggettato all'imposta, essendo tuttavia l'esigibilità della stessa condizionata (sospensivamente) all'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato.

Tale configurazione normativa rispetta il principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost.), poichè infatti solo l'immissione in consumo lo "concretezza" (cfr. Cass. 10684/2020, 14549/2020, 15712/2020).

Questa configurazione generale è replicata per l'imposta di fabbricazione dell'energia elettrica (art. 52, TUA).

Nella disciplina previgente di questa specifica imposta era dunque coerentemente previsto che soggetto passivo di essa fosse il fabbricante ossia colui che esercitava un'officina di produzione dell'energia e che tuttavia ai "fabbricanti" fossero equiparati gli acquirenti di energia elettrica.. che l'acquistano per farne rivendita (art. 53, TUA), in quanto comunque esercenti un' officina di produzione, come definita dall'art. 54, TUA. Si tratta di una scelta legislativa chiaramente mirata a garantire un "controllo accentrato" (quindi più semplice, dunque più efficace) sui "produttori" di energia (cfr. Cass., Sez. U., 33687/2018 e successive conformi).

Come si è gia rilevato nella giurisprudenza di questa Corte (Cass. 10684/2020, 14549/2020, 15712/2020, citate) la novellazione normativa di cui al D.Lgs. n. 26 del 2007 non ha modificato, nella sostanza, i presupposti ed il modulo attuativo del tributo de quo.

In particolare la nuova previsione dei venditori come coloro che procedono alla fatturazione elettrica ai consumatori finali (art. 53, nella versione attualmente vigente), non altera il senso di cui alla precedente versione della disposizione legislativa medesima (sopra riportata), rimanendo fermo il principio della produzione di energia elettrica come presupposto dell'imposta e della sua immissione al consumo come condizione di esigibilità della stessa (così anche C. Cost. nn. 115/2010, 185/2011).

Del resto ciò è conforme a quanto previsto dal diritto unionale (Direttiva 2003/96/CE; cfr. Corte giust. 7 marzo 2018, C-31/17, Cristal Union; Direttiva 2008/118/CE; v. Cass., 10684/2020).

La fatturazione elettrica è ora dunque quella "condizione di esigibilità" che ne rende il fatturante "soggetto passivo" dell'imposta (venditore di energia) e pertanto gli eventuali "intermediari", a qualsivoglia titolo contrattuale, tale qualità non possono acquisire.

In conclusione va quindi affermato che il rapporto d'imposta, nella logica - stretta - della tassazione della produzione di energia (elettrica) come fatto generatore (presupposto) e della immissione al consumo come condizione di esigibilità (in quanto indice di capacità contributiva non "meramente virtuale"), quale confermata nella giurisprudenza unionale, costituzionale e di legittimità più recente, intercorre esclusivamente tra l'Ente impositore e il produttore ovvero il fatturante in rivendita, mentre i rapporti tra quest'ultimi con altri soggetti non possono avere che rilievo privatistico, non tributario.

Ciò premesso in diritto, appare perciò chiaro che nella fattispecie oggetto del presente giudizio l'unico rapporto che fiscalmente rileva è quello tra il produttore di energia (AEM Distribuzione spa) ed Axxxx Axxxxxx, mentre non lo sono quelli tra quest'ultima e le società terze che esercitavano la propria attività nel sito industriale di proprietà della medesima, in virtù di titoli contrattuali di vario tipo, ma essenzialmente onnicomprensivi di utilità varie (c.d. multiservice), tra cui appunto la fruizione di energia elettrica, rispetto alle quali Axxxx Axxxxxxxxx esercitava la mera funzione di "intermediario".

In questo senso il Collegio intende dare continuità al principio di diritto che "In tema di accise sull'energia elettrica, il soggetto passivo, ossia colui che ha realizzato uno dei fatti generatori dell'imposta, è 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 esigibilità, hanno rilevanza privatistica, nell'ambito di un fenomeno economico al quale è estranea l'amministrazione finanziaria. Più ampio del novero dei soggetti passivi dell'imposta è 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 esigibilità" (Cass., n. 10684 del 05/06/2020, Rv. 657862 - 01).

L'accoglimento del primo motivo di ricorso implica l'assorbimento dei restanti motivi, trattandosi di questioni inerenti il quantum debeatur, evidentemente subordinate alla, pregiudiziale ed appunto assorbente, valutazione di fondatezza delle pretese creditorie correlate.

In conclusione, accolto il primo motivo del ricorso, la sentenza impugnata va cassata senza rinvio e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito va accolto il ricorso introduttivo della lite.

Risulta equo disporre l'integrale compensazione delle spese processuali stante il recente consolidamento dell'indirizzo giurisprudenziale cui si è dato seguito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo della lite; compensa le spese del processo.

Così deciso in Roma, il 18 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 9 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza