Sentenza del 15/06/2021 n. 16778 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 44/14/12, depositata il 31 gennaio 2012, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio locale, avverso la sentenza n. 19/10/11 della Commissione Provinciale Tributaria di Roma che aveva accolto il ricorso della C. s.r.l. contro l'avviso di pagamento per imposta erariale sull'energia elettrica riguardante il periodo dall'1 gennaio 2004 al 31 dicembre 2008.

La CTR osservava in particolare che l'attività della società contribuente nel sito produttivo di Guidonia Montecelio consisteva nella prestazione di servizi in favore delle imprese ivi operanti, in virtù di contratti sia tipici che atipici, rispetto ai quali l'erogazione dell'energia elettrica era appunto soltanto uno dei plurimi servizi prestati e quindi non sulla base di uno specifico titolo di prestazione dell'energia stessa; che tale erogazione rientrava nell'attività industriale della società contribuente, che quindi ne doveva essere considerata il "consumatore finale" e non il "venditore" alle imprese terze, sicchè le pretese erariali per maggiore imposta derivante dalla affermata seconda qualifica non erano fondate.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Dogane deducendo un motivo unico, illustrato con memoria.

Resiste con controricorso la società contribuente, nel frattempo incorporata a seguito di fusione nella Centro Agro-Alimentare Roma (C.A.R.) s.c.p.a., costituita con un ulteriore difensore, che ha depositato una memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In via preliminare si deve rilevare l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità, per tardività, del ricorso agenziale.

La sentenza impugnata è stata depositata il 31 gennaio 2012 e, non essendo stata notificata, quindi il termine c.d. "lungo" per ricorrere scadeva il 31 luglio di quell'anno.

In tale data l'avvocatura erariale ha tentato una prima notifica alla C. presso il difensore domiciliatario Dott. V. G. nell'indirizzo risultante dalla sentenza impugnata ossia Roma, via C. della P. n. XX, ma tale procedura non ha avuto esito positivo.

Uguale sorte (trasferimento del destinatario per dichiarazione della portiera fatta all'ufficiale postale) ha poi avuto una successiva procedura notificatoria avviata l'11 ottobre 2012 ed eseguita in (XXXXX), essendo tale indirizzo risultante dall'XXXX di Roma, al quale il Dott. G. era iscritto, come da dimessa visura in data 26 ottobre 2012.

Infine ha avuto esito positivo una terza procedura notificatoria avviata e perfezionata il 6 novembre 2012 in (XXXXX), indirizzo comunicato dall'Agenzia delle Dogane in evasione di richiesta ad hoc dell'Avvocatura Generale dello Stato, sulla base delle risultanze dell'anagrafe tributaria.

Tale procedura deve considerarsi tempestiva in virtù del principio di diritto, cui si intende dare seguito, che "In caso di notifica di atti processuali non andata a buon fine per ragioni non imputabili al notificante, questi, appreso dell'esito negativo, per conservare gli effetti collegati alla richiesta originaria deve riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento, ossia senza superare il limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'art. 325 c.p.c., salvo circostanze eccezionali di cui sia data prova rigorosa" (Sez. U, Sentenza n. 14594 del 15/07/2016, Rv. 640441 - 01 e, specificamente per il caso, come quello che occupa, di "doppio tentativo" infruttuoso di notifica, cfr. Cass., n. 2195/2019).

Infatti, pacifico che la prima tentata notifica era tempestiva, la seconda e la terza devono considerarsi anch'esse tempestive essendo le relative riprese di procedura avvenute nel termine indicato in detto arresto giurisprudenziale e non potendosi considerare imputabile alla difesa erariale il fallimento della seconda, intermedia, procedura, posto che la medesima è stata effettuata presso un indirizzo che potevasi considerare affidabile, in quanto risultante dall'albo professionale del difensore domiciliatario e sicuramente non variato all'11 ottobre 2012, posto che la successiva interrogazione depositata lo confermava.

Sempre in via preliminare va altresì rilevata l'infondatezza delle ulteriori eccezioni di inammissibilità del ricorso profilate nella memoria depositata dalla controricorrente in vista dell'odierna udienza.

L'impugnazione agenziale risulta infatti redatta in ossequio al principio di autosuffienza, con la chiara esposizione dei fatti presupponenti la valutazione di legittimità sottoposta alla Corte, la quale peraltro non attinge il merito della decisione impugnata, quanto appunto la sua conformità a diritto.

Ciò posto, con l'unico motivo dedotto - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA), art. 53, comma 1, lett. a) b) c) e comma 4, poichè la CTR ha escluso che la C. possa essere qualificata come "venditore" di energia elettrica e quindi soggetto passivo del tributo de quo, affermandone invece la qualità di "consumatore finale" e quindi il diritto della C. stessa alle agevolazioni fiscali oggetto delle riprese portate dall'atto impositivo impugnato.

La censura è infondata nei termini che seguono.

In primo luogo bisogna osservare che, riguardando le riprese fiscali il periodo d'imposta che va dall'1 gennaio 2004 al 31 dicembre 2008, nella fattispecie risultano applicabili le disposizioni del T.U.A. sia precedenti che successive alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 26 del 2007.

E' quindi opportuno in via preliminare ricostruire i 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 "concretizza" (cfr. Cass. 10684/2020, 14550/2020, 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, 14550/2020, 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 (Dir. 2003/96/CE; cfr. Corte giust. 7 marzo 2018, C-31/17, Cristal Union; Dir. 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, ma 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 (Axxxx Exxxx) e C., non 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. contratti multiservice), tra cui appunto la fruizione di energia elettrica, rispetto alle quali C. 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).

In conclusione il ricorso va rigettato.

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 rigetta il ricorso; compensa le spese processuali.

Così deciso in Roma, il 18 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 15 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza