Sentenza del 27/09/2022 n. 28067 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli aveva notificato alla società I.E.M. s.r.l., esercente l'attività di lavorazione di gas naturale, quattro provvedimenti di diniego di rimborso, relativi agli anni dal 2013 al 2016, relativi alla domanda presentata dalla società di restituzione dell'accisa sul gas naturale dalla stessa versata, in quanto l'aliquota doveva essere applicata tenendo conto dell'uso industriale e non di quello civile, posto che l'attività svolta consisteva nella trasformazione del prodotto, mediante una complessa attività tecnico-industriale, sicchè era essa stessa l'utilizzatrice finale del gas naturale, che ne fruiva direttamente nell'ambito delle proprie centrali di combustione; avverso i suddetti provvedimenti di diniego del rimborso la società aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati rigettati dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello.

La Commissione tributaria di secondo grado di Trento ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: il presupposto normativo di riferimento, applicabile alla controversia, era da individuarsi nella previsione di cui all'art. 26, comma 3, D.Lgs. n. 504/1995, secondo cui è da considerarsi compreso nell'uso industriale l'impiego di gas naturale destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi; la società era da considerarsi l'utilizzatore finale del gas naturale, in quanto lo impiegava per lo svolgimento della propria attività industriale di rigassificazione e per l'ottenimento di gas naturale che essa stessa, dopo averlo prodotto, consumava ed impiegava nella propria attività produttiva.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato ad un unico motivo di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

Il Pubblico Ministero in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Fulvio Troncone, ha depositato le proprie conclusioni con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso e la cassazione senza rinvio con rigetto del ricorso originario.

All'udienza del 5 maggio 2022 il Pubblico Ministero ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. n. 504 del 1995 art. 26, comma 2 e 3,

per avere erroneamente ritenuto che l'attività svolta dalla società dovesse essere ricondotta nell'ambito di quelle industriali produttive di beni e servizi.

Evidenzia parte ricorrente che la produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, come nel caso di specie, non utilizzata in impieghi produttivi dell'impresa, è stata espressamente disciplinata dal legislatore che, con la previsione di cui all'art. 26, comma 2, cit., ne ha ritenuto, ai fini dell'aliquota da applicare per il pagamento dell'accisa, la destinazione ad usi civili.

Il motivo è fondato.

Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità del motivo di ricorso proposto dalla controricorrente.

Secondo la linea difensiva di parte ricorrente, il motivo di ricorso non tenderebbe a censurare l'interpretazione dell'art. 26, cit., adottata dal giudice del gravame, ma la qualificazione da esso compiuta a seguito di un accertamento in fatto, consistente nell'attività esercitata dalla contribuente, cioè la sua qualifica di utilizzatore finale del gas naturale, con conseguente non ammissibilità della censura.

La suddetta linea difensiva non può trovare accoglimento.

Quel che parte ricorrente contesta è la non corretta sussunzione della fattispecie concreta nel paradigma normativo astratto ritenuto applicabile dal giudice del gravame.

La valutazione, sotto tale profilo, della natura di consumatore finale del contribuente, dunque dell'applicabilità della previsione di cui all'art. 26, comma 3, cit., in realtà, costituisce l'esito del giudizio di sussunzione compiuto dal giudice del gravame degli elementi fattuali presi in considerazione, ma è proprio questa non corretta sussunzione dei suddetti elementi fattuali che, con il presente motivo di ricorso, parte ricorrente pone in considerazione, prospettando la non corretta applicazione della previsione normativa di riferimento. Ciò precisato, si evince dalla sentenza censurata che la ricorrente ottenne l'autorizzazione all'esercizio del deposito contenente gas naturale allo stato liquido da immettere allo stato gassoso nella propria rete gas al servizio di alcune centrali termiche di sua proprietà, ciò al fine di produrre energia termica da destinare in favore dei clienti per il riscaldamento e l'acqua calda.

Va quindi considerata, in primo luogo, la disciplina normativa di riferimento.

Il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 26, prevede, al comma 1, che: "Il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonchè all'autotrazione, è sottoposto 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 il gas naturale estratto per uso proprio".

Nel successivo comma 2, si prevede, inoltre, che: "Sono considerati compresi negli usi civili anche gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove

viene svolta l'attività produttiva, nonchè alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili".

Inoltre, il comma 3, prevede che: "Sono considerati compresi negli usi industriali gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonchè gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella L. 9 gennaio 1991, n. 10, art. 11, comma 2, lett. b), anche se riforniscono utenze civili. Si considerano, altresì, compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti".

Questa Corte (Cass. civ., 8 luglio 2021, n. 19401) ha quindi precisato che la disciplina di cui al cit. art. 26, in quanto prevede una aliquota agevolata in materia di accisa sul gas naturale per usi industriali, è di stretta interpretazione, quindi non può trovare applicazione al di fuori dei casi a essa riconducibili.

Il cit. art. 26, comma 2, prevede che non può essere considerato "impiego ad uso industriale" l'utilizzo del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonchè alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, sicchè, in sostanza, la misura agevolativa è strettamente connessa a due presupposti: che il gas naturale, anche se impiegato per la produzione di acqua calda, sia utilizzato nell'ambito della struttura presso cui viene svolta l'attività produttiva; ovvero, in caso di produzione di acqua calda, per impieghi produttivi dell'impresa.

Vi è, quindi, una precisa delimitazione del presupposto per potere accedere all'agevolazione, che attiene, da un lato, alla specifica localizzazione dell'attività svolta e, dall'altro, alla finalizzazione dell'impiego, strettamente connesso con la funzione produttiva dell'attività.

In sostanza, dal complesso delle previsioni normative in esame si evince che l'agevolazione per l'utilizzo del gas naturale per uso industriale può essere riconosciuto solo laddove: a) sia utilizzato esclusivamente presso i locali destinati alla produzione; b) sia utilizzato ai fini dello svolgimento dell'attività produttiva.

Ciò precisato, va quindi osservato che il legislatore, ove l'utilizzo del gas naturale sia finalizzato alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, limita l'applicabilità del regime agevolato nel solo caso in cui la finalizzazione sia quella dell'esclusivo utilizzo della stessa per le necessità produttive dell'impresa, mentre ritiene sussistente un uso civile nel caso in cui la produzione dell'acqua calda sia funzionale alla successiva cessione in favore di terzi.

Con riferimento al caso di specie, non può ragionarsi in termini di finalizzazione dell'attività di produzione dell'acqua calda al solo scopo di potere la società svolgere la propria attività di

produzione: l'utilizzo del gas naturale, invero, risulta finalizzato proprio alla successiva cessione in favore di terzi.

In questo ambito, non correttamente parte controricorrente ritiene di dovere evidenziare la specificità della propria attività, in cui la produzione e distribuzione del calore sarebbe solo una fase del complesso ed articolato processo industriale da essa svolto, che, in realtà, si svolgerebbe secondo undici distinte attività lavorative, che vanno dall'acquisto, al trasporto, al pompaggio del prodotto liquido nel serbatoio fisso di stoccaggio, alla conservazione allo stato liquido criogenico, successiva rigassificazione, odorizzazione del metano gassoso, riscaldamento dell'aeroriforme, distribuzione del gas, mediante tubazione, fino alle proprie centrali termiche, combustione. In realtà, la parte pone l'attenzione alle modalità con cui avviene la fornitura finale, ma tale circostanza non assume rilievo, posto che le suddette attività, sebbene complesse, consistono comunque in attività strumentali alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore finalizzate alla cessione a terzi, ed è, quindi, nel generico concetto di produzione che debbono essere collocate, con la conseguenza che, anche in questo caso, la suddetta attività, pur valutata nel suo complesso, non può essere configurata in funzione della finalità produttiva dell'impresa (che, in quanto tale, esclude la cessione di tale produzione a terzi per usi civili), ma nel complesso finalizzata alla successiva cessione in favore di terzi In sostanza, la previsione normativa indicata riconduce negli usi civili la produzione di acqua calda ove finalizzata alla cessione a terzi per il medesimo uso, a prescindere dalle modalità con la quale la stessa è prodotta, essendo, quindi, irrilevante, la eventuale complessità dell'attività di trasformazione del gnl in gas aeriforme da utilizzare quale combustibile per le centrali termiche di proprietà della contribuente, in quanto pur sempre finalizzata non ad un uso proprio produttivo, ma all'utilizzo dei terzi del calore prodotto.

Sotto tale profilo, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che la società fosse il destinatario finale dell'utilizzo del gas naturale, non avendo fatto corretta applicazione della previsione di cui all'art. 26, comma 2, cit..

Non correttamente, peraltro, il giudice del gravame ha fatto riferimento alla previsione di cui all'art. 26, comma 3, cit., in quanto la stessa prevede che sono considerati compresi negli usi industriali gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonchè gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella lettera b) del comma 2 dell'art. 11 della L. 9 gennaio 1991, n. 10, anche se riforniscono utenze civili. Si considerano, altresì, compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti.

L'esame della suddetta previsione induce a ritenere che, secondo il legislatore, quando l'utilizzo del gas naturale è finalizzato alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, ha

inteso regolare la fattispecie secondo quanto previsto sia con l'art. 26, comma 2, che con l'art. 26, comma 3, cit..

In particolare, con il comma 2, ha previsto espressamente, come evidenziato, che la suddetta produzione, ove finalizzata non per l'impresa, ma per la cessione a terzi, è da considerarsi comunque quale attività ad uso civile; con il comma 3, ha invece voluto prevedere una ipotesi eccettuativa, facendo riferimento alla specifica ipotesi in cui l'impiego del gas naturale sia finalizzato a rifornire utenze civili, purchè consistano nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella lettera b) del comma 2 dell'art. 11 della L. 9 gennaio 1991, n. 10.

Non correttamente, dunque, il giudice del gravame ha ritenuto di fare applicazione della suddetta previsione normativa, in quanto: essendo l'attività finalizzata alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore per la cessione a terzi, è l'art. 26, comma 2, cit. che trova applicazione, non potendosi ragionare, invece, in termini di "attività industriale produttiva di beni e servizi", non potendosi applicare, inoltre, la previsione di cui all'art. 26, comma 3, cit., non sussistendo il presupposto del teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione.

Infine, è da considerarsi manifestante infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 26, comma 2, D.Lgs. n. 504 del 1992, per violazione dell'art. 3, 11, e 117, Cost.

In realtà, la contrapposizione di fondo, sulla cui base parte ricorrente orienta il ritenuto contrasto con l'art. 3, Cost., cioè la sottoposizione al medesimo regime normativo tra il consumo di gas in forma aeriforme (utilizzato per la mera produzione e cessione del calore) e quello conseguente all'attività di approvigionamento e trasformazione del gas naturale dallo stato liquido a quello aeriforme, non comporta, come invece ritenuto, un ingiustificato trattamento differenziato, posto che, come detto, nel concetto di produzione è da ricomprendersi, fisiologicamente, qualunque attività idonea alla realizzazione del prodotto finale, sicchè già comprende in sè una possibile suddivisione in più fasi del processo produttivo, senza che ciò implichi una considerazione di irragionevolezza della norma.

L'ulteriore profilo, relativo alla mancanza di previsioni analoghe di agevolazione in materia di accise in zona montana "non metanizzata" per l'uso di gas di petrolio liquefatto, è privo di rilevanza.

Va osservato, in particolare, che la presente controversia attiene, come precisato, alla applicabilità, nei confronti della ricorrente, della aliquota per usi civili in materia di accise in relazione all'attività dalla stessa svolta ed è su questo thema decidendum, quindi, che deve posta l'attenzione della disciplina applicabile: la questione, quindi, relativa alla disparità di trattamento in ordine alla misura dell'aliquota da applicare derivante dalla previsione contenuta nell'art. 8, comma 10, lett. c), della L. n. 448 del 1998, con la quale sarebbero state introdotte previsioni di favore in materia di accise in caso di uso di gas petrolio liquefatto in località montana non metanizzata, risulta porsi al di fuori dell'oggetto del decidere.

In ogni caso, il profilo di disparità di trattamento risulta solo genericamente rappresentato, senza alcuna specifica indicazione, in concreto, della effettiva ricorrenza nei confronti della

contribuente delle condizioni specificamente previste per l'ottenimento dei benefici contemplati dalla suddetta previsione normativa nonchè degli effetti dei diversi benefici riconosciuti dalla disciplina in esame con specifico riferimento alla aliquota dell'accisa applicata nei confronti della contribuente.

In conclusione, il ricorso è fondato con conseguente cassazione della sentenza e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa deve essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso originario.

Ai fini delle spese, vanno compensate quelle relative ai giudizi di merito nonchè quelle relative al presente giudizio, attesa la pèculiarità della vicenda e la mancanza di precedenti sul punto.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza censurata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario.

Compensa le spese di lite dei giudizi di merito e del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 5 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza