

Sentenza del 05/08/2024 n. 22030 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale del Molise respingeva l'appello proposto dall' Agenzia delle dogane e dei monopoli, ufficio locale, avverso la sentenza n. 22/2/2016 della Commissione tributaria provinciale di Campobasso che aveva accolto il ricorso di Idroenergia s.c. a r.l. contro gli avvisi di pagamento accise 2008/2012.

La CTR osservava in particolare la società contribuente, benchè consortile, doveva considerarsi "autoproduttore" di energia elettrica da fonti rinnovabili e come tale la sua attività era esente da accisa, da cui l'infondatezza delle pretese creditorie erariali. Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle dogane e dei monopoli deducendo un motivo unico. Resiste con controricorso Compagnia Valdostana delle Acque Trading Srl, quale incorporante di Idroenergia s.c.ar.l., che peraltro propone ricorso incidentale (condizionato) affidato a tre motivi.

Motivi della decisione Con l'unico motivo di ricorso principale l'Agenzia delle dogane contesta la violazione dell' art. 52 , comma 3, lett. b), del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico accise - TUA), dell' art. 2 , comma 2, del D.Lgs. n. 79 del 1999 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che, a fini tributari, la definizione di autoproduttore indica colui che produce energia elettrica da sé per i propri fabbisogni produttivi e, dunque, consumata in proprio e non ceduta a terzi.

In tale contesto, da un lato, è irrilevante la nozione di autoproduttore contenuta, ad altri fini, nel cd. decreto Bersani e, dall'altro, rileva l'alterità soggettiva delle società consorziate, consumatrici dell'energia prodotta dalla società consortile, rispetto a queste ultime, che hanno autonoma soggettività fiscale. Il motivo è fondato.

Va prima di tutto compiuta una rapida ricognizione della normativa applicabile ratione temporis alla fattispecie, anche a seguito delle modifiche al Testo unico accise conseguenti alla attuazione, con D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26 e a far data dal 01/06/2007, della direttiva n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. I testi normativi che si vanno ad esaminare non hanno subito modifiche rilevanti in questa sede ad opera del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 , conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44 . Ai sensi dell'art. 52, comma 1, TUA "l'energia elettrica (codice NC 2716) è 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".

Obbligati al pagamento dell'accisa sono, tra gli altri, anche "gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio" (art. 53, comma 1, lett. b), TUA), purché non esclusi dal pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 52, comma 2, TUA. E, per quanto interessa in questa sede, non è 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" (art. 52, comma 2, lett. a), TUA). L'officina di produzione è "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" (art. 54, comma 1, TUA).

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 attività all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente per territorio e di dichiarare ogni variazione..." (art. 53, comma 4, TUA). 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 (art. 53, comma 7, TUA) 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, nonché l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione" (art. 53, commi 8 e 9, TUA).

Ai sensi dell'art. 55, comma 1, TUA, 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 è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo", salva la sussistenza di fatti illeciti (art. 57, comma 2, TUA).

Infine, ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), TUA è 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". La formulazione della disposizione riprende, sostanzialmente, il testo dell' art. 10 , comma 6, della L. 13 maggio 1999, n. 133 , che, con riferimento alle addizionali erariali, così 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 è esclusa dall'applicazione delle addizionali erariali...". Le menzionate addizionali erariali sono state poi abrogate dall' art. 28 , comma 1, della L. 23 dicembre 2000, n. 388 che, peraltro, estende all'imposta erariale di consumo di cui all'art. 52 TUA "tutte le agevolazioni previste, fino alla data di entrata in vigore della presente legge, per l'addizionale erariale sull'energia elettrica" (art. 28 , comma 3, della L. n. 388 del 2000), con disposizione poi assorbita dalla nuova formulazione dell'art. 52 TUA, conseguente alla novella di cui al D.Lgs. n. 26 del 2007 . Va, infine, ricordato che, l' art. 2 , comma 2, del D.Lgs. n. 79 del 1999 , attuativo della direttiva n. 96/92/CE del 19 dicembre 1996, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica, stabilisce che, agli effetti del menzionato decreto,

"Autoproduttore è 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 società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all' articolo 4 , numero 8, della legge 6 dicembre 1962, n. 1643 , degli appartenenti ai consorzi o società 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".

Dalla lettura coordinata delle citate 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 attività, ottenere il rilascio di una licenza di esercizio e depositare annualmente una dichiarazione di consumo.

Sono, dunque, soggetti obbligati al pagamento delle accise anche gli autoproduttori indicati dall' art. 2 , comma 2, del D.Lgs. n. 79 del 1999 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 società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili.

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. In tale contesto, la nozione di autoproduzione di cui al D.Lgs. n. 79 del 1999 non è idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), TUA, i quali non rientrano nella menzionata definizione. Valgano le seguenti considerazioni

a) l' art. 2 , comma 1, del D.Lgs. n. 79 del 1999 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 finalità del decreto Bersani, in linea con la direttiva n. 96/92/CE, sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica mentre il Testo unico accise, come modificato dal D.Lgs. n. 26 del 2007 , in attuazione della direttiva 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 dall'art. 52, comma 3, lett. b), TUA con riferimento all'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili è limitata all'utilizzazione che fa dell'energia medesima il soggetto autoproduttore ed è di stretta interpretazione deve, pertanto, riconoscersi l'esenzione unicamente alla società consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la società 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 società 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 società consortile è direttamente imputabile alle società consorziate, con conseguente neutralità del consorzio, che non esercita attività commerciale in proprio; nel caso dell'autoproduzione, invece, è la società consortile a svolgere, legittimamente (cfr. Cass. S.U. n. 12190 del 14/06/2016), attività commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati, che si atteggianno a soggetti distinti rispetto al consorzio. Del resto, lo scopo consortile non è certo quello di godere della agevolazione fiscale, ma quello di approvvigionarsi di energia elettrica a costi contenuti.

A ciò si aggiunge che l' art. 1 , comma 911, della L. del 28/12/2015 n. 208 , applicabile solo con riferimento all'anno d'imposta 2016 (e, pertanto, non alla presente controversia), ha previsto che "l' articolo 52 , comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 , 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 società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all' articolo 4 , numero 8), della legge 6 dicembre 1962, n. 1643 , in locali e luoghi diversi dalle abitazioni".

La menzionata disposizione richiama pedissequamente solo la prima parte dell'art. 2, comma 2, del decreto Bersani, includendo, pertanto, nell'esenzione i soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica, ma non estendendo l'esenzione agli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili.

Tale innovazione offre un ulteriore spunto argomentativo per confermare la tesi più sopra sostenuta l' estensione dell'esenzione alle sole società cooperative di cui all'art. 2, comma 2, del D.L. n. 79 del 1999 implica, a contrario, che i consorzi e le società consortili, già esclusi, rimangono fuori dal campo applicativo della norma anche per gli anni d'imposta successivi al 2016. Poiché, nella fattispecie, non è in contestazione che si chieda l'esenzione con riferimento alla sola energia prodotta e ceduta da COVAT in favore dei consorziati (e non anche con riferimento all'energia autoprodotta ed autoconsumata), il motivo proposto non può che essere accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio. In sede di rinvio, il giudice di merito dovrà, poi, prendere in esame le ulteriori questioni rimaste assorbite in appello e concernenti l'applicazione degli artt. 10 e 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 , questioni impropriamente oggetto di ricorso incidentale condizionato.

Va, infatti, ribadito il principio, più volte affermato da questa Corte, secondo cui è inammissibile il ricorso incidentale, anche se condizionato, con il quale la parte vittoriosa in sede di merito riproponga questioni che il giudice di appello non abbia esaminato (o non abbia deciso) avendole ritenute assorbite dalla statuizione adottata, in quanto, in tale ipotesi, difetta il

presupposto del diritto all'impugnazione, cioè la soccombenza, sia pure teorica. La parte vittoriosa non deve riproporre le dette questioni neanche con il controricorso, non essendo applicabile nel giudizio di cassazione la norma dell' articolo 346 cod. proc. civ., ma, ove venga cassata la sentenza impugnata, potrà far valere nuovamente le stesse, rimaste impregiudicate, davanti al giudice di rinvio (da ultimo, Cass. n. 23548 del 20/12/2012 ; Cass. n. 4130 del 21/02/2014 ; Cass. n. 22095 del 22/09/2017). In conclusione, il ricorso principale va accolto mentre il ricorso incidentale va dichiarato inammissibile. La sentenza impugnata va cassata e rinviata alla CTR del Molise, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso principale e dichiara inammissibile il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Molise, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio. Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 , dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente incidentale del contributo unificato dovuto per il ricorso incidentale a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza