

Sentenza del 25/02/2025 n. 4940 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 3886/07/15 del 04/07/2016, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (di seguito ADM) avverso la sentenza n. 6912/15/14 della Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso di A. C. I. Spa (di seguito A.) nei confronti di un avviso di liquidazione per accise relative agli anni d'imposta 2007-2012 nonché del corrispondente provvedimento di irrogazione sanzioni.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'avviso di liquidazione era stato emesso in ragione del noleggio a terzi, da parte della società contribuente, di gruppi elettrogeni, di proprietà o acquisiti a noleggio, senza averne mai fatto denuncia ed assolto alle accise.

1.2. La CTR rigettava l'appello di ADM evidenziando che: a) A. non esercitava "alcuna officina di produzione elettrica" che autoproduceva energia e la consumava per uso proprio; b) la società, con il nolo a freddo, noleggiava i gruppi elettrogeni ai propri clienti che assumevano la qualifica di distributori e l'onere del pagamento delle accise.

2. AE impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

3. A. resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

4. Con ordinanza interlocutoria resa all'esito dell'adunanza del 06/06/2023, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per l'eventuale trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso ADM deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 52 , comma 1, 53, comma 1, lett. b), e 54 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico sulle accise - TUA), in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel non ritenere la sussistenza, in capo a A., dei presupposti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione delle accise sull'energia elettrica e della relativa imposta addizionale.

1.1. In buona sostanza, ADM sostiene che: a) A., in quanto autoproduttore di energia elettrica, così come definito dalla CTR, sarebbe tenuto al pagamento delle accise ai sensi dell'art. 53, comma 1, lett. b), del TUA; b) A., in quanto titolare della proprietà o del possesso dei gruppi elettrogeni, eserciterebbe un'officina elettrica e, pertanto, sarebbe tenuta agli obblighi di

denuncia e di pagamento delle accise previsti dalla legge; c) ciò avverrebbe sia se si ritenga che A. produca per sé, sia se si consideri che la società contribuente rivenda a terzi l'energia autoprodotta;

d) in altri termini, la soggettività passiva dovrebbe ritenersi sussistente in capo al proprietario dei gruppi elettrogeni e non in capo al singolo utilizzatore (che ne dispone per pochi giorni), rimanendo il noleggiante l'unico responsabile degli obblighi previsti dalla legge.

2. Il motivo è fondato nei termini di cui appresso si dirà.

2.1. Va prima di tutto evidenziato, in punto di atto, che, secondo la sentenza di primo grado, A. non produce energia elettrica ma i gruppi elettrogeni sono da lei detenuti in proprietà o a titolo di noleggio e concessi a terzi con nolo a freddo, cioè senza quelle componenti (essenzialmente uomini e carburante) necessarie a farli funzionare onde consentire la produzione di energia elettrica.

2.1.1. La CTR fa espressamente propria la posizione della CTP ed afferma che A.:

"non esercita alcuna officina di produzione elettrica ma che autoproduce energia e la consumi per uso proprio: più semplicemente la società con il "nolo a freddo" noleggia i gruppi elettrogeni ai propri clienti che assumono la qualificazione di distributori a cui spetta assolvere l'accisa"; laddove il "ma" deve considerarsi un (riconoscibile) refuso che va semplicemente obliterato ("non esercita alcuna officina di produzione elettrica che autoproduce energia e la consumi per uso proprio..."), rendendo così chiara l'affermazione del giudice di appello e coerente con quanto ritenuto dal primo giudice.

2.1.2. Deve, pertanto, ritenersi accertato, diversamente da quanto sostenuto da AE in ricorso, che A. svolga esclusivamente attività di noleggio a terzi di gruppi elettrogeni. Peraltro, tale attività, secondo la CTR, non costituirebbe un'attività di produzione di energia elettrica in favore dei consumatori finali ai sensi dell'art. 53, comma 1, lett. a), del TUA.

2.2. Per il resto, può rimandarsi a quanto recentemente esposto da altra sentenza di questa Corte (Cass. n. 33761 del 21/12/2024) in fattispecie simile e riguardante le stesse parti.

2.3. L'energia elettrica, intesa non come prodotto energetico (fonte che produce energia), bensì come vettore energetico, è stata sottoposta ad accisa in forza della Direttiva n. 2003/96/CE. Dispone in proposito l'art. 21, par. 5, della direttiva che "l'elettricità e il gas naturale sono soggetti ad imposizione e diventano imponibili al momento della fornitura da parte del distributore o del ridistributore".

2.3.1. L' art. 33 , par. 3, della successiva Direttiva n. 2008/118/CE dispone che "il debitore dell'accisa divenuta esigibile è, a seconda dei casi menzionati nel paragrafo 1, la persona che effettua la fornitura o che detiene i prodotti destinati ad essere forniti o alla quale i prodotti sono forniti nell'altro Stato membro".

2.4. Conformemente, l'art. 52, comma 1, del TUA prevede che sia sottoposta ad accisa l'energia elettrica al momento della fornitura ai consumatori finali (individuandosi, pertanto, come fonte o

fatto generatore dell'accisa la fornitura di energia), nonché il consumo della stessa in caso di energia elettrica prodotta per uso proprio (impiego per uso proprio di autoproduttori di energia).

2.4.1. Il successivo art. 53, comma 1, del TUA prevede che sono obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica "i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori" (lett. a) e "gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio" (lett. b).

2.4.2. L'art. 52 del TUA ha abbandonato la denominazione di imposta erariale di consumo, individuando - unitamente all'art. 53 del TUA - un duplice (alternativo) presupposto per l'insorgenza del fatto generatore dell'accisa, che comprende oltre alla fornitura di energia, anche la produzione di energia per uso proprio, esigibile al momento del consumo della stessa.

2.4.3. La legge introduce, inoltre, una nozione di officina di produzione di energia elettrica molto estesa (art. 54 del TUA), riferita, in termini oggettivi, agli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica, ancorché montati su veicoli. Elemento connotante la nozione di officina di produzione è, sotto il profilo soggettivo, l'esercizio dell'attività di produzione di energia elettrica, attraverso il "complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica", in forma imprenditoriale ("esercitati da una medesima ditta"). L'esercizio in forma di attività di impresa (con abitudine e professionalità) dell'attività di produzione o distribuzione di energia comporta, pertanto, l'attribuzione all'esercente della qualifica di officina di produzione.

2.4.4. I soggetti tenuti al pagamento dell'accisa sono, poi, tenuti all'obbligo di denuncia dell'attività all'Ufficio delle Dogane competente (art. 53, comma 4, del TUA), al fine di ottenere una licenza di esercizio (art. 53, comma 7, del TUA), i cui costi sono disciplinati dall'art. 63 del TUA.

2.4.5. In ogni caso, le accise sono prelevate sul produttore (art. 2 Dir. n. 2008/118/CE) e il presupposto dell'imposizione si realizza al momento dell'immissione in consumo. Presupposto impositivo è, pertanto, l'esercizio di una officina di produzione, costituita dall'esercizio imprenditoriale dell'attività di produzione di energia tramite un complesso di apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica (Cass. n. 10301 del 12/04/2019).

2.5. Orbene, i gruppi elettrogeni consentono, attraverso l'utilizzo di un impianto di produzione di energia (generalmente un motore termico) e di un generatore elettrico, la produzione di energia elettrica. La legge prevede il generale assoggettamento ad accisa dell'energia elettrica prodotta dai gruppi elettrogeni, facendo salvi alcuni (estesi) casi di esclusione dall'accisa (art. 52, comma 2, del TUA), quali i gruppi elettrogeni mobili in dotazione alle forze armate e ai corpi assimilati (art. 52, comma 2, lett. b), i gruppi elettrogeni azionati da gas metano biologico (art. 52, comma 2, lett. c), nonché le varie tipologie di gruppi elettrogeni di soccorso, di potenza comunque non superiore a 200 kW, destinati a sopperire a temporanee carenze di tensione della rete elettrica (art. 52, comma 2, lett. d). Fatti salvi questi casi, è assoggettata a imposizione la produzione di energia elettrica tramite gruppi elettrogeni.

2.6. Nella specie ricorre il noleggio "a freddo" di gruppi elettrogeni, ossia un contratto atipico assimilabile all'appalto di servizi, contratto a esecuzione continuata (Cass. n. 8038 del 21/03/2023), in cui il servizio offerto dal noleggiatore è quello di fornire al noleggiante apparecchi idonei alla produzione di energia elettrica, senza carburante, né operatore.

2.7. In caso noleggio a freddo di gruppi elettrogeni, il soggetto di imposta che rivesta la qualifica di officina di produzione di energia elettrica è il noleggiatore degli impianti, laddove eserciti tale attività in forma imprenditoriale, e non già il soggetto utilizzatore, ancorché si tratti di noleggio a freddo.

2.7.1. Milita in tal senso, in primo luogo, la nozione estesa di officina di energia, applicabile ai gruppi elettrogeni. Qualsiasi apparato che produce energia ("apparati di... accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica": art. 54, comma 1, del TUA), è considerato in termini oggettivi officina di produzione di energia, ancorché gli apparati idonei a produrre energia siano ubicati "in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione" (art. 54 cit.) e, quindi, siano amovibili, purché riferibili al noleggiatore. Ove, pertanto, la produzione di energia avvenga in un luogo diverso da quello in cui ha sede il noleggiatore, quest'ultimo non perde la qualifica di esercente una officina di produzione di energia.

2.7.2. In secondo luogo, l'art. 54 del TUA pone attenzione all'esercizio imprenditoriale della attività di officina di energia, avuto riguardo all'esercizio dell'attività sotto "una medesima ditta". In questo caso, il soggetto produttore non usa in proprio l'energia prodotta, così comportandosi come un consumatore finale di energia, ma produce l'energia per cederla a terzi, mettendo loro a disposizione, con professionalità e abitudine, gli strumenti idonei a produrre energia elettrica, con ciò integrandosi in capo allo stesso, al momento del consumo dell'energia a termini dell'art. 52 del TUA, il fatto generatore dell'accisa sull'energia elettrica e del relativo pagamento.

2.7.3. Questa interpretazione, inoltre, è conforme alla struttura propria delle accise, che hanno un numero limitato e determinato di soggetti di imposta. In tal modo, la soggettività di imposta non viene polverizzata su una miriade di utilizzatori del gruppo elettrogeno noleggiato e, pertanto, costituenti consumatori finali di energia, ossia soggetti che, anche occasionalmente, beneficiano di uno strumento che accumula o trasforma energia (a condizione che tale strumento non rientri nelle esenzioni previste dalla legge). La soggettività di imposta risale e viene accentrata sul soggetto che cura professionalmente la distribuzione del gruppo elettrogeno, ossia il noleggiatore, il quale non perde la qualifica di soggetto di imposta ove l'utilizzo del gruppo elettrogeno avvenga in luogo diverso, sempre che l'attività di noleggio venga svolta in modo professionale e abituale.

2.7.4. Ragionando diversamente, si genererebbe - in contrasto con la struttura delle accise - una soggettività di imposta diffusa su tutti i consumatori finali, che si limitino a utilizzare un impianto di accumulazione e trasformazione di energia anche per breve lasso di tempo; circostanza che renderebbe - da un lato - sostanzialmente impossibile procedere alla riscossione delle accise e - dall'altro - obbligherebbe i consumatori finali o utilizzatori dei gruppi elettrogeni a ottemperare a complessi adempimenti normativi previsti per l'officina di produzione di energia elettrica (es. rilascio licenze).

2.7.5. Non è ostativa a tale interpretazione la circostanza che il gruppo elettrogeno sia fornito senza personale e senza carburante, in quanto ciò che rileva è l'attitudine dello stesso a produrre energia elettrica e, pertanto, in quanto tale assoggettabile ad accisa sull'energia prodotta. L'esercizio di una officina di produzione di energia può consistere, pertanto, nel nolo a terzi, ancorché a freddo, di gruppi elettrogeni, essendo irrilevante che alla materiale messa in funzione dello stesso.

2.8. Va, pertanto, confermato in questa sede il principio di diritto già enunciato da Cass. n. 33761 del 2024 : "Il noleggio "a freddo" di gruppi elettrogeni, che non rientra nei casi di esenzione previsti dall' art. 52 , comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1995 , è soggetto al pagamento dell'accisa, poiché il noleggiatore riveste la qualifica di officina di produzione quando pone in essere un'attività organizzata, con abitudine e professionalità, finalizzata a consentire la produzione di energia elettrica attraverso il noleggio di apparati di produzione di elettricità, non rilevando che la materiale produzione di energia avviene nel domicilio dei noleggianti".

2.9. Nel caso di specie, la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio di diritto, escludendo l'obbligo di pagamento delle accise in capo ad A., senza considerare o, comunque, senza effettuare alcuna indagine in ordine allo svolgimento, da parte della società contribuente, di un'attività professionale di noleggio a terzi dei gruppi elettrogeni di cui ha la disponibilità.

3. In conclusione, il ricorso va accolto nei limiti di cui si è detto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma il 22 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 25 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza