

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 14 maggio 2024, n. 13237

RILEVATO CHE

1. La società contribuente S.Coop. a r.l., società consortile costituita per la copertura del fabbisogno energetico delle imprese consorziate, ha impugnato un avviso di pagamento relativo al recupero di accise dovute nell'ambito della Provincia di Lecce per i periodi di imposta dal 2008 al 2013, oltre sanzioni. L'avviso di pagamento faceva seguito, come accertato nella sentenza impugnata, a un PVC del 14 febbraio 2014 e da un ulteriore PVC del 3 aprile 2014, in esito a verifica eseguita dalla GdF di Milano, con cui si accertava che la società contribuente aveva emesso fatture di vendita in base agli effettivi consumi conseguenti alla stipulazione di un contratto di somministrazione, che era stata ceduta in esenzione d'accisa ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b) d. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 TUA (energia prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili consumata in autoproduzione).
2. La CTP di Lecce ha accolto il ricorso.
3. La CTR della Puglia, con sentenza qui impugnata, ha accolto in sede l'appello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello – dopo avere rigettato l'eccezione di affidamento del contribuente – che il presupposto dell'esenzione dal pagamento dell'accisa è la autoproduzione della stessa da fonti rinnovabili, presupposto che non sussiste ove il contribuente abbia rivenduto l'energia a terzi consumatori finali come nel caso di specie, essendo l'energia stata ceduta ai singoli consorziati, come da contratti di fornitura indicati dall'Ufficio; ha, inoltre, ritenuto che non possa trovare applicazione in materia tributaria il d.lgs. 16 marzo 1999, n. 79, avente ad oggetto la regolazione del mercato interno dell'energia elettrica. E', poi, stata rigettata l'eccezione di prescrizione quinquennale, dovendo la prescrizione decorrere dal momento della scoperta del fatto illecito, che coincide con il deposito della dichiarazione annuale del periodo di imposta successivo a quello della cessione di energia.
4. Propone ricorso per cassazione la società incorporante della società contribuente, affidato a otto motivi; resiste con controricorso l'Ufficio.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2909 cod. civ. e degli artt. 324 e 329 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata non ha riconosciuto il giudicato sul capo della sentenza di primo grado relativo al riconoscimento del legittimo affidamento del contribuente, ai sensi dell'art. 10, comma 2, e dell'art. 1. 27 luglio 2000, n. 212, con conseguente disapplicazione delle imposte, delle sanzioni e degli interessi, per non avere l'Ufficio impugnato tale specifica statuizione. Deduce il ricorrente che l'Ufficio avrebbe dovuto impugnare specificamente tutti i capi della sentenza per non incorrere nel giudicato interno.
2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 52, c. 3 lett. b) TUA, in relazione agli artt. 2, comma 2, d.lgs. 16 marzo 1999, n. 79 e 2602 ss. cod. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha negato che la nozione di autoproduttore valida ai fini dell'esenzione di cui



all'art. 52 TUA non comprenda anche il Consorzio che distribuisca energia elettrica ai consorziati. Deduce il ricorrente che rientra nella nozione di autoproduttore anche il consorzio che utilizzi l'energia per uso dei loro soci, secondo quanto previsto dal d. lgs. n. 79/1999.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10, commi 1 e 2, l. n. 212/2000, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che non vi fosse affidamento del contribuente, stante la preesistenza di un'esplicita autorizzazione rilasciata dell'Agenzia delle dogane in esito ad una richiesta di quest'ultimo e, quindi, uno specifico comportamento posto in essere dall'Amministrazione finanziaria.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per omessa motivazione, in violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 132, secondo comma, n. 4, e 118 cod. proc. civ., nonché 111, sesto comma, Cost. in relazione alla non debenza di tributi e sanzioni, con conseguente nullità degli atti impositivi posti in essere in violazione degli esiti dell'istanza di interpello.

5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti, nella parte in cui la sentenza impugnata non ha esaminato, ai fini della violazione del principio del legittimo affidamento del contribuente, la circostanza che l'Amministrazione delle Dogane avrebbe riconosciuto in precedenza (Ufficio Tecnico di Torino, Ufficio delle Dogane di Aosta; Direzione Regionale Piemonte e Valle d'Aosta ADM, Direzione Centrale ADM) la qualifica di autoproduttore.

6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per omessa pronuncia, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 11 l. n. 212/2000, come dedotto nei due gradi del giudizio di merito.

7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, l. n. 212/2000, per non avere il giudice di appello riconosciuto la nullità della pretesa fiscale, pur in presenza di una risposta ad un interpello e di ulteriori e numerose determinazioni.

8. Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 15 e 57 TUA, nella parte in cui la sentenza impugnata non ha ritenuto che il termine prescrizione quinquennale non decorra dal momento del versamento delle accise ma dal momento di presentazione della relativa dichiarazione di consumo.

9. Deve darsi atto che il ricorrente, con memoria depositata in data 21 marzo 2024, ha dichiarato di rinunciare ai motivi di ricorso 2, 4 - 8, insistendo per l'esame dei soli motivi 1° e 3°. I restanti motivi divengono, pertanto, inammissibili per difetto di interesse.

10. Il primo motivo è infondato - come correttamente osservato dal controricorrente e come risulta dalla stessa sentenza impugnata - «stante l'impugnazione della sentenza di primo grado nella sua interezza e la richiesta, da parte dell'appellante Ufficio, della conferma della "... piena legittimità e fondatezza dell'avviso di pagamento e contestuale irrogazione sanzioni"» (pag. 4 sent. imp.). Nel qual caso trova applicazione la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui - in tema di contenzioso tributario - la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni poste a fondamento dell'originaria impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della



legittimità dell'accertamento (per l'amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci (ex multis Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32954; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2020, n. 29908; Cass., Sez. VI, 13 dicembre 2021, n. 39543; Cass., Sez. VI, 24 gennaio 2022, n. 1971; Cass., Sez. V, 25 ottobre 2022, n. 31551; Cass., Sez. V, 23 agosto 2023, n. 25144; Cass., Sez. V, 8 marzo 2024, n. 6332).

11. Il terzo motivo è fondato, stante la giurisprudenza di questa Corte (valorizzata anche dallo stesso giudice di appello), secondo cui «la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dall'art. 10, commi 1 e 2, della l. n. 212 del 2000, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ed, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione europea, sicché deve ritenersi che la situazione di incertezza interpretativa, ingenerata da risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria, anche se non influisce sulla debenza dell'imposta, deve essere valutata ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni» (Sez. 5, 9 gennaio 2019, n. 370, con ampi riferimenti alla giurisprudenza europea in materia di tributi armonizzati; sempre con riferimento all'esclusione delle sole sanzioni, si vedano ancora Sez. 2, 3 maggio 2018, n. 10499; Sez. 5, 8 febbraio 2017, n. 12635; Sez. 5, 25 marzo 2015, n. 5934; Sez. 5, 3 luglio 2013, n. 16692; Sez. 5, 13 ottobre 2011, n. 21070; Sez. 5, 10 settembre 2009, n. 19479)» (Cass., Sez. V, 13 ottobre 2020, n. 22001, 22002; Cass., Sez. V, 21 settembre 2020, n. 19644).

12. Nel caso di specie, il ricorrente ha addotto che l'Amministrazione finanziaria, per un tempo apprezzabilmente lungo, ha posto in essere comportamenti attivi che hanno ingenerato il dubbio circa la legittimità del comportamento del contribuente, quali (ad esempio) un comunicato stampa dell'Ufficio delle Dogane di Aosta che non aveva irrogato le sanzioni e alcuni atti dell'Ufficio Dogane di Civitavecchia che in autotutela avevano annullato provvedimenti di contestazione sanzioni. Nel qual caso deve farsi applicazione, in tema di sanzioni tributarie, del principio di tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dall'art. 10, commi 1 e 2, l. n. 212/2000, che costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, il quale trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione europea; sicché deve ritenersi che la situazione di incertezza interpretativa, ingenerata da risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria, anche se non influisce sulla debenza dell'imposta, deve essere valutata positivamente ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni (Cass., Sez. V, 9 gennaio 2019, n. 370; Cass., Sez. V, 24 maggio 2022, n. 16691).

13. Analogamente, vero è che il solo decorso del tempo e il comportamento meramente passivo dell'amministrazione finanziaria non sono idonei ad integrare l'esimente di cui all'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000 con riguardo alla debenza degli interessi (Cass., Sez. V, 19 dicembre 2019, n. 34067). Tuttavia, in questo caso non si verte in tema di comportamento meramente passivo dell'Ufficio, bensì di comportamento attivo, che ha ingenerato il ragionevole dubbio nel contribuente che, conformandosi a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è tenuto non solo al pagamento delle sanzioni, ma anche degli interessi in base al principio di tutela dell'affidamento (Cass., Sez. V, 11 luglio 2019, n. 18618).



14. Il ricorso, va accolto in relazione al terzo motivo e, non essendovi ulteriori accertamenti in fatto ex art. 384 cod. proc. civ., la causa può essere decisa nel merito, accogliendosi l'originario ricorso in tema di sanzioni e interessi. Le spese dell'intero giudizio, attesa l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, la parziale soccombenza e l'inammissibilità sopravvenuta del ricorso per i restanti motivi, sono integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo, rigetta il primo motivo e dichiara inammissibili gli ulteriori motivi; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso in tema di interessi e sanzioni; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

