



12142.22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
accisa energia elettrica – esenzione
– opificio industriale – legittimo
affidamento

Composta da:

Biagio Virgilio - Presidente -

Giacomo Maria Nonno - Consigliere -

Giancarlo Triscari - Consigliere relatore -

Maria Giulia Putaturo

Donati Viscido di Nocera - Consigliere -

Pierpaolo Gori - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

R.G. n. 6073/2013

Cron. 12142

CC – 25/01/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6073 del ruolo generale dell'anno 2013
proposto da:

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del direttore pro
tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello
Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è
domiciliata;

- ricorrente -

contro

(omissis) s.p.a., in persona del legale rappresentante,
rappresentata e difesa dagli Avv.ti (omissis) e (omissis)
(omissis) per procura speciale a margine del controricorso,
elettivamente domiciliata in (omissis),
presso lo studio di quest'ultimo difensore;

327
2022

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 202/2/2012, depositata in data 23 ottobre 2012;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25 gennaio 2022 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che:
l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli aveva notificato a (omissis)

(omissis) s.p.a. quattro avvisi di pagamento e tre atti di contestazione e irrogazione delle sanzioni con i quali, relativamente agli anni 2003, 2004, 2005 e 2006, aveva ad essa contestato, quale fornitore, la mancata applicazione dell'accisa e delle relative addizionali nelle fatture per i consumi di energia elettrica da essa ceduta alle società

(omissis) s.r.l., (omissis) s.p.a., (omissis) s.p.a. e (omissis)

s.p.a., insediate nello stabilimento petrolchimico di (omissis); l'ufficio doganale, in particolare, aveva disconosciuto l'unitarietà dei consumi e liquidato l'imposta erariale di consumo e la relativa addizionale sulla base dei consumi separati di ciascuna delle quattro società nei cui confronti era stata eseguita la fornitura, negando l'esenzione dall'imposta erariale ed applicando l'addizionale per i consumi di ciascuno dei quattro cessionari; avverso gli atti impositivi la società aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati parzialmente accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Terni; l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli aveva quindi proposto appello principale e la società appello incidentale;

la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello principale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ed accolto quello incidentale della società, in particolare ha ritenuto che: sussisteva nella fattispecie il legittimo affidamento e la buona fede di (omissis) (omissis) s.p.a. in ordine al fatto che la stessa non era soggetto passivo dell'obbligazione di pagamento dell'accisa, sia con

riferimento alle sanzioni e interessi che alla stessa debenza del tributo; doveva essere riconosciuta l'esenzione dell'imposta e l'applicazione una sola volta dell'imposta erariale e della addizione provinciale, in quanto il petrolchimico di ^(omissis), che godeva dei benefici del bilancio fiscale unico, doveva essere considerato, secondo un criterio unitario, quale unico opificio industriale, nonostante vi operassero quattro società e nonostante l'esistenza di un ciclo integrato;

avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli affidato a cinque motivi di censura, cui ha resistito la contribuente depositando controricorso, illustrato con successiva memoria;

questa Corte, con ordinanza del 26 marzo 2021, ha disposto il rinvio della causa a nuovo ruolo, invitando le parti a depositare memoria sulla questione della eventuale incompatibilità e conseguente disapplicazione della disciplina in materia di addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6, d.l. n. 511/1988, per contrasto con la Direttiva n. 2008/118/Ce, anche relativamente ai periodi di imposta, quali quelli oggetto di causa, precedenti all'entrata in vigore della suddetta direttiva;

~~l'Agenzia delle Dogane e~~
la contribuente ha quindi depositato ulteriore memoria;

considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 10, legge n. 212/2000, nonché dell'art. 52, decreto legislativo n. 546/1992, in relazione all'art. 53, Cost., per avere ritenuto che sussisteva nella fattispecie il legittimo affidamento e la buona fede della ^(omissis) s.p.a., con conseguente illegittimità della pretesa sia con riferimento alle sanzioni che al tributo;

1.1. il motivo è fondato;

va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del motivo in quanto comporterebbe valutazioni di merito, non sindacabili in

questa sede, in ordine all'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame;

invero, quel che prospetta parte ricorrente è la non corretta sussunzione della fattispecie nell'ambito del paradigma normativo di cui alle previsioni normative indicate in rubrica in materia di applicabilità del legittimo affidamento, in particolare la non riconducibilità dei fatti indicati nell'ambito dei presupposti di legge e la non estensibilità, inoltre, anche ai fini della non legittimità della pretesa relativa al pagamento del tributo;

va quindi osservato che il giudice del gravame ha ritenuto che dalla copia della corrispondenza intercorsa tra gli anni dal 2001 al 2007 l'ufficio doganale aveva avallato il regime fiscale posto di fatto in essere, avendo avuto rapporti direttamente con (omissis) s.r.l. quale interlocutore principale, riconoscendo la sua soggettività passiva nel pagamento delle imposte erariali e addizioni, con conseguente insussistenza della responsabilità di (omissis) s.p.a., ingenerando, in tal modo, il legittimo affidamento di non essere soggetto passivo dell'imposta relativamente alla fornitura di energia elettrica in favore delle società operanti nello stabilimento petrolchimico di (omissis);

come visto, il giudice del gravame ha ritenuto sussistente il legittimo affidamento di (omissis) s.p.a. facendo riferimento, in modo peraltro generico, alla circostanza che l'ufficio doganale era stato sempre a conoscenza del particolare assetto gestorio costituito ai fini dell'assolvimento dell'accisa e dell'addizionale, avallandolo di fatto in quanto aveva intrattenuto rapporti solo con (omissis) s.p.a., in tal modo riconoscendo la soggettività passiva di quest'ultima e, quindi, determinando l'affidamento della controricorrente circa il fatto di non essere essa stessa il soggetto passivo;

va quindi precisato, in primo luogo, che la individuazione del soggetto passivo nel pagamento dell'accisa e dell'addizionale trova la sua fonte nelle specifiche previsioni normative, in particolare nell'art. 53, comma 1, lett. a), decreto legislativo n. 504/1995,

secondo cui: «*Obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica sono: a) i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori*», nonché nell'art. 6, comma 3, decreto-legge n. 511/1988, secondo cui: «*Le addizionali di cui al comma 1 sono dovute dai soggetti obbligati di cui all'articolo 53 del testo unico delle accise*»; l'imposta è quindi dovuta dai soggetti che forniscono direttamente il prodotto ai consumatori, di guisa che soggetto passivo dell'imposta è il fornitore del prodotto; quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico. Ne deriva che il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge soltanto tra l'Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente i prodotti, essendo ad esso estraneo l'utente consumatore;

è quindi evidente che alla individuazione del soggetto passivo non può procedersi se non facendo unicamente riferimento alle suddette previsioni normative, non potendosi con atti amministrativi derogare alla disciplina normativa primaria;

in secondo luogo, con specifico riferimento alla questione dei presupposti per ritenere sussistente il legittimo affidamento e la sua estensibilità anche al pagamento dei tributi, oltre che delle sanzioni ed interessi, è vero che, giusta la valenza generale del principio del legittimo affidamento, è stato affermato da questa Corte che i casi di tutela espressamente enunciati dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 comma 2, (attinenti all'area della irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), vanno considerati quali situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, atteso che la regola è idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (Cass. civ., 12 gennaio 2018, n. 620; Cass. civ., 14 gennaio 2015, n. 537; Cass. civ., 22 settembre 2003, n. 14000); tuttavia, questa Corte ha ulteriormente chiarito (Cass. civ., 20 novembre 2013, n. 25299; Cass. civ., 30 settembre 2020, n. 20820)

che, affermare che l'art. 10, legge n. 212/2000, sia una norma aperta significa unicamente *"che la induzione in errore incolpevole del contribuente può essere determinata anche da differenti circostanze di fatto ovvero anche da altre condotte, imputabili ad errore della Amministrazione finanziaria, dalla stessa norma non espressamente considerate"*: si tratta, pertanto, di condotte diverse da quelle tipizzate, vale a dire le errate "indicazioni contenute in atti" dell'Amministrazione ovvero i "fatti (...) conseguenti a ritardi, omissioni od errori" della stessa (L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2) o ancora le "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma impositiva" (L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3), in presenza delle quali la tutela del legittimo affidamento può venire ad incidere sulla stessa debenza del tributo;

situazioni siffatte, in cui la tutela del legittimo affidamento viene ad incidere sulla stessa debenza del tributo, sono caratterizzate da circostanze concrete di natura eccezionale, dovendo escludersi che rientrino in tali ipotesi quelle in cui l'induzione in errore sia da ascrivere ad informazioni fornite dalla Amministrazione doganale con atti interpretativi di carattere generale o con erronee prassi applicative: dette ipotesi sono già espressamente contemplate dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, e sono, dunque, inidonee ad esonerare il contribuente dalla obbligazione tributaria (cfr. sempre Cass. n. 25299 del 2013, cit.);

1.2. con riferimento al caso di specie, parte ricorrente ha specificamente evidenziato (vd. pagg. 5 e 6 del ricorso) quali erano gli atti di cui il giudice del gravame ha tenuto conto, peraltro solo genericamente e con mero richiamo alla pronuncia del giudice di primo grado, per ritenere sussistente il legittimo affidamento della controricorrente anche ai fini della non legittimità della pretesa relativa al pagamento del tributo: 1) comunicazione all'ufficio doganale dei consumi inviati di tutti i mesi dell'anno 2003 dei clienti della (omissis) s.p.a.; 2) comunicazione all'ufficio doganale

dell'elenco dei clienti aggiornati al Maggio 2004; 3) copia della lettera della società (omissis) s.p.a avente ad oggetto il bilancio fiscale unico con cui veniva comunicato l'atto di adesione alle prescrizioni dettate dal Ministero delle Finanze del 25 gennaio 1984, con la dichiarazione di assunzione della responsabilità in materia di imposta e diritti derivanti dalla gestione dello stabilimento petrolchimico di (omissis); 4) copia della lettera di (omissis) diretta a (omissis) s.p.a con cui viene delegata quest'ultima a rispondere anche per suo conto nei confronti dell'amministrazione finanziaria della regolarità delle movimentazioni nonché dell'assolvimento delle imposte; 5) copia della lettera della (omissis) (omissis) s.p.a all'ufficio doganale con la quale, in virtù del bilancio fiscale unico dello stabilimento, inviava la dichiarazione relativa alle imposte sul consumo di energia elettrica per l'esercizio finanziario 2001; 6) copia della lettera di (omissis) s.p.a all'ufficio doganale avente ad oggetto le modalità di pagamento delle accise relative all'addizionale sui consumi di energia elettrica con cui veniva precisato che la (omissis) s.p.a avrebbe continuato a effettuare i pagamenti relativi alle addizionali sui consumi per conto di (omissis) s.p.a. con le stesse modalità degli anni precedenti; 7) dichiarazioni mensili di consumo dei clienti della (omissis) s.p.a., con cui le società facenti parte del petrolchimico di (omissis) erano indicate con il termine "fabbricante";

si tratta, invero, di atti unilaterali, redatti ora da (omissis) s.p.a. ora dalla controricorrente, che non possono essere qualificati in termini di atti formali, emanati dall'amministrazione doganale, dalle quali potere farsi discendere la considerazione che quest'ultima avesse formalmente preso posizione in ordine alla configurabilità della soggettività passiva nel pagamento dell'accisa e dell'addizionale conseguente alla cessione di fornitura compiuta da (omissis) s.p.a.;

anzi, le stesse lettere di cui ai nn. 4) e 6), manifestano una diversa impostazione di fondo, cioè la consapevolezza di (omissis)

s.p.a. di essere il soggetto passivo del pagamento dei tributi, al cui assolvimento, tuttavia, procedeva, per suo conto, (omissis)

s.p.a.;

in sostanza, quel che si rileva è la circostanza che la vicenda in esame si è mossa unicamente sul solco di una formazione di una situazione fattuale per iniziativa delle parti private coinvolte, di cui l'amministrazione doganale ha solo preso atto, senza adottare, sul punto, alcuna specifica determinazione idonea a ingenerare l'affidamento legittimo della contribuente di non essere il soggetto passivo nel pagamento del tributo;

tale inerzia dell'amministrazione doganale, protrattasi per lungo tempo, si è tradotta in una mera prassi di adeguamento alle modalità concrete di assolvimento del tributo il cui onere, per legge, spettava a (omissis) s.p.a.: ma tale circostanza, per quanto precisato, non è idonea alla formazione del legittimo affidamento di quest'ultima di non essere il legittimato passivo;

né può ragionarsi in termini di travisamento del fatto, come invece sostenuto dalla controricorrente, la quale, invero, evidenzia che l'amministrazione doganale avrebbe emesso atti formali;

la stessa controricorrente si esprime in termini di prassi della gestione fiscale del petrolchimico e di avallo dello stesso ufficio (vd. pag. 19, controricorso), ma in tal modo tali riferimenti conducono ad una considerazione diversa dalla linea difensiva da essa seguita, in quanto riguardano, appunto, una modalità concreta di adempimento del tributo sviluppatosi nel tempo in via di "prassi" e con "l'avallo" dell'amministrazione doganale, senza, che, tuttavia, possa individuarsi alcuno specifico atto formale dell'amministrazione doganale idonea a ingenerare il legittimo affidamento della medesima controricorrente di non essere soggetto passivo nel pagamento del tributo;

né può darsi rilievo alla circostanza, valorizzata dalla controricorrente, che l'ufficio doganale, a seguito della richiesta di compensazione di un credito di imposta rivolta da (omissis)

s.p.a., che agiva per conto delle altre società del petrolchimico di (omissis), aveva dato risposta della legittimità della compensazione;

si tratta, invero, di una risposta ad una richiesta non proposta dalla contribuente, ma da (omissis) s.p.a e limitata alla sola questione della compensabilità del credito, e non attiene, dunque, in modo espresso, alla questione della legittimità passiva della contribuente, sicchè è irrilevante ai fini della definizione della controversia;

in definitiva, la pronuncia del giudice del gravame non è conforme ai principi sopra espressi in materia di legittimo affidamento della contribuente;

2. con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione degli artt. 52 e 60, decreto legislativo n. 504/1995, in relazione all'art. 6, decreto-legge n. 511/1988, e all'art. 10, comma 17, legge n. 133/1999;

in particolare, evidenzia che non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che, in materia di addizionale provinciale, fosse applicabile l'agevolazione di cui all'art. 52, decreto legislativo n. 504/1995, e dunque potesse farsi riferimento alla nozione di opificio industriale;

2.1. il motivo è parzialmente fondato;

va osservato che la questione di fondo del presente motivo ha riguardo alla corretta applicazione dell'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica per gli anni di riferimento (2003, 2004, 2005 e 2008);

secondo il diritto unionale, una imposizione indiretta, aggiuntiva sul consumo di energia elettrica, già colpito dalle accise armonizzate, è possibile, a termini dei paragrafi 1 e 2 della Direttiva 2008/118/CE, ove tale imposizione aggiuntiva sia, da un lato, rispondente a una o più finalità specifiche e, dall'altro, rispetti le regole di imposizione dell'unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, del calcolo, dell'esigibilità e del

controllo dell'imposta, ciò in quanto occorre evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi (Corte di Giustizia UE, 5 marzo 2015, C-553/13, Statoil Fuel & Retail, punti 35 - 36; analogamente Corte di Giustizia UE, 25 luglio 2018, C-103/17, La Messer France SAS, punti 35 ss.; Corte di Giustizia UE, 27 febbraio 2014, C82/12, Transportes Jordi Besora, punto 22);

sicchè, ai fini della sopravvivenza, secondo il diritto dell'Unione Europea, delle imposte addizionali applicate secondo il diritto interno, è necessaria la sussistenza di una finalità specifica, intendendosi come tale una finalità che non sia puramente di bilancio (Corte di Giustizia UE, 24 febbraio 2000, C-434/97, Commissione/Francia, punto 19; Corte di Giustizia UE, 9 marzo 2000, C-437/97, EKW e Wein & Co., punto 31; Corte di Giustizia UE, 27 febbraio 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora, cit., punto 23);

la Corte di giustizia, in particolare, ha precisato che, perchè un'imposta possa garantire la finalità specifica invocata, occorre che il gettito di tale imposta sia obbligatoriamente utilizzato *"al fine di ridurre i costi ambientali specificamente connessi al consumo di energia elettrica su cui grava l'imposta in parola nonché di promuovere la coesione territoriale e sociale, di modo che sussiste un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalità dell'imposizione in questione"* (Corte di Giustizia UE, 25 luglio 2018, cit., punto 38 - 39; Corte di Giustizia UE, 27 febbraio 2014, cit., punto 30; Corte di Giustizia UE, 5 marzo 2015, cit., punto 41); secondo la corte di Giustizia, tra queste finalità specifiche non può rientrare la generica previsione che una parte del gettito di una imposta addizionale si risolva in una contribuzione al bilancio interno di uno Stato, come di un Ente Locale, *"poichè ogni Stato membro può decidere di imporre, a prescindere dalla finalità perseguita, l'assegnazione del gettito di un'imposta al finanziamento di*

determinate spese" (Corte di Giustizia UE, 27 febbraio 2014, cit., punto 29);

questa Corte ha quindi più volte precisato che le addizionali alle accise sull'energia elettrica previste dal legislatore interno, non hanno finalità specifiche a termini dell'art. 1, par. 2, Direttiva 2008/118/CE aventi come finalità una mera esigenza di bilancio degli Enti locali, sicchè l'art 6, comma 2, d.l. n. 511 del 1988, va disapplicato in ossequio al principio per cui l'interpretazione del diritto comunitario fornita dalla Corte di Giustizia della UE è immediatamente applicabile nell'ordinamento interno ed impone al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni di tale ordinamento che, sia pure all'esito di una corretta interpretazione, risultino in contrasto o incompatibili con essa (Cass. civ., 4 giugno 2019, n. 15198; Cass. civ., 31 ottobre 2018, n. 27822; Cass. civ., 10 agosto 2016, n. 16923);

ciò precisato, va quindi ritenuto non applicabile la disciplina in esame relativamente alle annualità 2004, 2005 e 2006, poiché successive alla data di entrata in vigore delle disposizioni contenute nella Direttiva 2003/96/Ce del 27 ottobre 2003, tenuto conto del fatto che secondo l'art. 28, par. 2, della suddetta Direttiva, gli Stati membri applicano le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative a partire dal 1° gennaio 2004;

per quanto concerne l'anno 2003, vanno fatte le seguenti considerazioni;

la Direttiva 2003/96/Ce, cit., ha avuto la finalità di ristrutturare il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, ed ha esteso, con l'art. 3, il campo di applicazione della direttiva 92/12/Cee, che era limitata alla regolamentazione del regime generale, detenzione, circolazione e controlli dei prodotti soggetti ad accisa, in particolare, degli oli minerali, alcole e bevande alcoliche e i tabacchi lavorati;

la specifica finalizzazione, contemplata dall'art.3, par. 2, della Direttiva, in particolare la previsione secondo cui i prodotti di cui al

paragrafo 1 possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IIVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta, limitata dalla suddetta direttiva ai prodotti da essa specificamente contemplati, è stata estesa dalla Direttiva 2003/96/Ce anche ai prodotti energetici e dell'elettricità, ma solo a partire dalla entrata in vigore delle disposizioni in esse contemplate, quindi dal 1° gennaio 2004;

ne deriva che, relativamente al periodo 2003, la disposizione relativa alle finalità specifiche, poiché introdotta anche ai prodotti energetici e dell'elettricità solo a partire dall'anno successivo, non può trovare applicazione, con conseguente insussistenza, relativamente al suddetto anno, dei presupposti per la disapplicazione;

2.2. precisati, quindi, i limiti entro i quali il presente motivo può essere esaminato, lo stesso è fondato relativamente alla pretesa per l'addizionale provinciale relativa all'anno 2003;

va disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo in quanto l'accertamento della sussistenza del legittimo affidamento precluderebbe l'esame del presente motivo relativo alla quantificazione dei tributi accertati ed alla natura o meno del petrolchimico di ^(omissis) quale unico opificio, in quanto, invero, la ragione di censura si orienta avverso l'esplicita statuizione del giudice del gravame in ordine alla ritenuta unitarietà dei consumi ed è, pertanto, logicamente successiva alla contestazione della valenza generale, anche in ordine al pagamento dei tributi, del legittimo affidamento, questione esaminata nell'ambito del primo motivo di ricorso;

2.3. nel merito, si evidenzia che questa Corte ha più volte precisato che l'addizionale prevista dall'art. 6, decreto legislativo n. 511/1988, in ordine a qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, fino al limite massimo di 200.000 KW/h di consumo al mese, si applica in relazione a ciascun distinto punto di acquisto

dell'energia, anche se una pluralità di essi facciano capo ad un medesimo soggetto giuridico esercente un'unitaria attività produttiva (Cass. civ., 12 aprile 2019, n. 10301);

si è altresì precisato (Cass. civ., 12 febbraio 2019, n. ⁴⁰³⁷~~2847~~) che l'addizionale provinciale prevista dall'art. 6 del d.l. n. 511 del 1988, in ordine a qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, fino al limite massimo di 200.000 KW/h di consumo al mese, si applica in relazione a ciascun distinto punto di acquisto dell'energia, anche se una pluralità di essi facciano capo ad un medesimo soggetto giuridico esercente un'unitaria attività produttiva, posto che l'art. 54, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, unica disposizione relativa all'officina delle imprese acquirenti di energia elettrica per farne rivendita o uso proprio, facendo riferimento alle linee di distribuzione, ha riguardo ad una situazione sovrapponibile a quella descritta dal precedente comma 2, che, relativamente al fabbricante, prevede la figura delle officine distinte perché esercitate in luoghi distinti, anche se messi in comunicazione attraverso un'unica linea di distribuzione, rendendo rilevante il luogo di fornitura dell'energia;

ne consegue che le tariffe devono essere commisurate ai consumi delle singole unità produttive e non a quelli effettuati, in cumulo, da tutti gli stabilimenti di consumo, anche se portano a conclusione le lavorazioni di un unico processo produttivo ovvero realizzano comunque le unitarie finalità aziendali;

se ne deve necessariamente inferire che, con riferimento all'addizionale sul consumo dell'energia elettrica, ai fini della determinazione della spettanza e della quantificazione, assume rilevanza unicamente il presupposto oggettivo rappresentato dall'"officina" come luogo di fornitura dell'energia e, per converso, rilievo alcuno riveste, ai fini in questione, l'elemento soggettivo costituito dalla riconducibilità delle diverse unità produttive ad un unico soggetto obbligato ed alla sua unitaria attività aziendale;

la sentenza censurata non è in linea con i principi indicati, in quanto ha ritenuto che l'addizionale per il consumo di energia è dovuta per una sola volta, nei limiti del consumo di 200.000 KW/h, nonostante sia stata fornita a diverse società, sebbene facenti parti di un unico opificio industriale;

3. con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 54, comma 3, decreto-legge n. 83/2012, consistente nell'accertamento che, ai fini dell'applicazione dell'accisa per il consumo di energia elettrica, il petrolchimico di (omissis) fosse un opificio industriale, con conseguente diritto all'esenzione;

evidenzia parte ricorrente che, con riferimento alla individuazione dell'esistenza di un opificio industriale, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione per il tributo erariale, la motivazione è: insufficiente, in quanto non ha illustrato il ragionamento logico giuridico seguito al fine di accertare che il petrolchimico di (omissis) fosse un opificio industriale; illogica, in quanto afferma che sussisterebbe un opificio industriale, "nonostante" il ciclo produttivo integrato; tautologica, in quanto ricaverebbe l'esistenza dell'opificio industriale dal fatto che le società avevano goduto dei benefici di un bilancio fiscale unico;

4. con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omesso esame circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per non avere esaminato, al fine di accertare se il petrolchimico di (omissis) fosse un opificio industriale, diverse circostanze, quali: la diversità delle aziende ivi operanti senza una direzione unitaria, con prodotti non integrati e con processi industriali separati, mediante approvvigionamento di energia elettrica distinto per ciascuna azienda;

4.1. i motivi, che possono essere unitariamente esaminati, sono fondati;

la questione di fondo, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 52, comma 3, lett. f), decreto legislativo n. 504/1995, atteneva alla verifica della esistenza, nella fattispecie, di un opificio industriale avente un consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, per i mesi nei quali tale consumo si è verificato;

il giudice del gravame, sul punto, ha ritenuto che nella fattispecie vi fosse un opificio industriale, potendo utilizzarsi un criterio unitario, in quanto il petrolchimico di ^(omissis) godeva dei benefici del bilancio fiscale unico, non assumendo rilevanza il fatto che vi operassero quattro società e vi fosse un ciclo industriale integrato;

sebbene, dunque, il giudice del gravame ha esaminato la questione della sussistenza o meno dell'opificio industriale, non ha specificato sulla base di quali elementi di fatto ha ritenuto di addivenire alla considerazione finale dell'unitarietà della produzione;

va evidenziato, a tal proposito, che l'art. 52, cit., tenendo conto della evoluzione dei processi produttivi nei quali più aziende in un unico sito partecipano alla realizzazione di un unico prodotto finale, fa riferimento al luogo produttivo opificio industriale senza alcun riferimento al dato, soggettivo, della titolarità giuridica delle attività; tale 'oggettività' è da individuare nella produzione che va considerata come l'elemento unificante tra diversi soggetti operanti nello stesso sito, idoneo quindi a fondare l'istanza di esenzione pur in presenza di strutture articolate, ma funzionalmente integrate;

la pronuncia censurata, sotto tale profilo, non ha tenuto conto degli specifici elementi di fatto dedotti dalla ricorrente al fine di escludere che, nella fattispecie, sussistesse un unico opificio in particolare aveva evidenziato che (vd. pag. 15, ricorso) in particolare che: la situazione attuale era diversa da quella che aveva originato l'autorizzazione rilasciata nel 1984 alla società ^(omissis) di presentazione del bilancio fiscale unico; non vi era più una gestione unitaria delle aziende e una partecipazione azionaria di maggioranza; le società cessionarie erano diverse tra loro, senza operare sotto un'unica direzione strategica aziendale; i prodotti

realizzati non erano più integrati; i processi produttivi erano separati; l'approvvigionamento dell'energia elettrica era distinta per ciascuna di esse, con quattro distinti contratti di fornitura;

rispetto a questi elementi di fatto il giudice del gravame non si è misurato, omettendone ogni valutazione, pur essendo rilevanti e decisivi ai fini della valutazione della esistenza di un unico opificio industriale ed è tale omessa considerazione che consente di superare l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del motivo in quanto non più riconducibile alla nuova previsione di cui all'art. 360, comma primo, n. 5), cod., proc. civ.;

la decisione, in realtà, si muove sulla base di circostanze non solo irrilevanti (la circostanza che il petrolchimico di ^(omissis) ha goduto dei benefici fiscali costituisce il fine ultimo dell'accertamento, non il presupposto), ma anche contraddittori (l'esistenza di un ciclo integrato, peraltro non specificamente accertato, avrebbe dovuto costituire semmai un profilo di rafforzamento della decisione, non un profilo negativo superabile sulla base di ulteriori elementi, comunque non specificati);

la pronuncia censurata, dunque, risulta non avere deciso sulla questione in esame tenendo in considerazione gli specifici elementi di fatto che parte ricorrente aveva posto alla sua attenzione e, d'altro lato, si è pronunciata sulla base di circostanze non rilevanti ovvero contraddittorie ai fini della decisione;

5. con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per avere disapplicato l'art. 36, comma 2, n. 4), decreto legislativo n. 546/1992, per violazione dell'art. 111, comma 6, Cost., nonché dell'art. 2697, cod. civ., per avere reso una motivazione apparente sulla questione della esistenza di un opificio industriale;

le considerazioni espresse con riferimento al terzo e quarto motivo di ricorso hanno valore assorbente del presente motivo;

in conclusione, sono fondati il primo, parzialmente il secondo, il terzo ed il quarto motivo, assorbito il quinto, con conseguente

accoglimento del ricorso e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio;

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo, parzialmente il secondo, il terzo ed il quarto motivo, assorbito il quinto, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 25 gennaio 2022.

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. **14 APR. 2022**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Isabella Panacchia

