

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 43/07/2012

MOTIVI DELLA DECISIONE

RCS Libri spa ha impugnato avanti la Commissione Provinciale di Milano atto di irrogazione sanzioni emesso dall'Ufficio delle Dogane di Milano e notificato il 16.1.2009 conseguente ad atto di contestazione col quale era stata rilevata illegittima commercializzazione di energia elettrica, omessa presentazione della dichiarazione annuale di consumo, sottrazione di energia elettrica al regolare accertamento di imposta, omessi e tardivi versamenti di tributi: l'importo complessivo della sanzione era di € 93.100,53.

Premesso che la contestazione riguardava la locazione di alcune aree del proprio complesso a soggetti giuridici terzi con cessione a loro di energia elettrica, la ricorrente ha eccepito la illegittimità dell'atto in quanto nel caso di specie era stata erroneamente configurata un vendita di energia elettrica mentre RCS aveva stipulato dei contratti di "services" con società facenti parte dello stesso gruppo con addebito forfettario dei costi per l'occupazione dei locali e delle altre spese generali sostenute per l'espletamento dell'attività. In particolare la RCS e dette società erano da ritenersi un unico complesso industriale. Era dunque da escludersi la attribuzione a RCS del ruolo di rivenditore di energia elettrica ai sensi dell'art. 54 comma 3 del D.Lgs 504/95. Ha inoltre dedotto che l'avvenuto pagamento delle addizionali e dei diritti di licenza non doveva essere visto come riconoscimento della legittimità della pretesa erariale ma unicamente frutto di atteggiamento prudente.

L'Agenzia delle Dogane si è costituita in giudizio rilevando che la società col pagamento degli importi di cui agli avvisi di pagamento aveva riconosciuto la legittimità della pretesa erariale. Deduceva poi che in fatto i soggetti affittuari avevano una loro distinta soggettività giuridica con attività produttive autonome rispetto a quella svolta dal ricorrente e pertanto non era possibile il cumulo delle energie complessivamente consumate ed in questo caso l'addizionale prevista sullo scaglione individuato dai primi 200.000 Kwh mensili doveva essere versata tante volte quante sono le società utenti del servizio. Escludeva poi la ricorribilità dei presupposti di cui all'art. 10 dello Statuto del contribuente essendo la regola da seguire prevista da specifica circolare.

La Commissione Provinciale con sentenza 13/31/10 del 11.2.2010 ha respinto il ricorso ritenendo doversi qualificare la società ricorrente quale rivenditore di energia ai sensi dell'art. 53 comma 2 lett. a del TUA 504/95.

Ha proposto appello la società deducendo errore nella qualificazione della stessa quale "rivenditore di energia elettrica" ribadendo la natura dei rapporti intercorsi con le società subaffittuarie nei cui confronti non era stata mai emessa fattura per fornitura di energia elettrica ed alle quali erano stati garantiti dei servizi. Ha quindi ricostruito la relativa normativa succedutasi nel tempo per evidenziare come il fatto generatore dell'accisa sull'energia elettrica era sempre stata la vendita dell'energia con fatturazione ai consumatori finali. Ha quindi ribadito le argomentazioni svolte in primo grado lamentando che i primi giudici avessero omesso di considerare la seconda doglianza relativa alla dedotta violazione dell'art. 10 dello Statuto del contribuente.

Si è costituita l'Agenzia delle Dogane chiedendo la conferma della sentenza e ribadendo le tesi esposte in primo grado.

All'esito della udienza camerale ritiene la Commissione che la decisione impugnata debba essere confermata sia pure con diversa motivazione per la sussistenza di una questione preliminare di merito avente carattere dirimente..

Alla sua disamina è necessario premettere la esposizione della procedura complessiva posta in essere dall'Agenzia delle Dogane.

I - Il 30.5.2005 ed il 14.11.2006 (data quest'ultima di redazione del relativo processo verbale) funzionari dell'UTF di Milano hanno eseguito una verifica presso la sede della RCS in via Mecenate di Milano al fine di eseguire controllo sull'acquisto ed utilizzo di energia elettrica redigendo verbale di constatazione relativo ad una attività di cessione di energia elettrica inquadrabile, dal punto di vista fiscale, nell'ambito della previsione di cui all'art. 53 comma 2 lett. a) del TUA quale "soggetto acquirente di energia elettrica che l'acquista per farne rivendita". Ha quindi effettuato tre rilievi riguardanti addizionali provinciali (€ 24.826,80), mancata denuncia all'UTF per il rilascio di licenza di esercizio soggetta al pagamento di un diritto annuale (pari ad € 77,47); mancato versamento del diritto di licenza per gli esercizi 2002/2005.

II - Il 6.9.2007 l'Agenzia delle Dogane, richiamando il verbale di constatazione 14.11.2006, emetteva (ai sensi dell'art. 14 del D.Lvo 504/95) avviso di pagamento n. 369/EE/2007 per l'importo di euro 361,47 relativo al mancato pagamento dei diritti di licenza anni 2002/2005. La società non impugnava l'atto ed in data 28.9.2007 provvedeva al pagamento dell'importo.

III - Il 17.11.2007 con atto di contestazione l'Agenzia delle Dogane, richiamato il verbale di constatazione 14.11.2006 allegato, rilevava le seguenti violazioni di norme fiscali:

a) Illegittimo esercizio dell'attività di commercializzazione energia elettrica per più esercizi finanziari in assenza della prevista autorizzazione e del rilascio della specifica licenza d'esercizio in violazione del disposto dell'art. 53 comma 2 lett. a) del D.Lvo 504/95.

b) Omessa presentazione della dichiarazione annuale di consumo entro i termini previsti dall'art. 55 co.1 del D.Lgs 504/95 per più esercizi finanziari.

c) Sottrazione di energia elettrica al regolare accertamento di imposta effettuato per più esercizi finanziari.

d) Omessi e tardivi versamenti di tributi per complessi € 24.826,80

Venivano quindi analiticamente determinate le relative sanzioni con riferimento a quanto disposto dal D.Lgvo 504/95 per un importo complessivo di € 93.100,5.

IV - Il 29.11.2007 l'Agenzia delle Dogane emetteva avviso di pagamento n. 516/EE/2007 (ai sensi dell'art. 14 del D.Lvo 504/95) relativo all'importo di € 24.826,80 oltre ad interessi, indennità di mora e diritti di notifica richiamando espressamente il verbale di constatazione che veniva allegato. La società non proponeva ricorso avverso l'atto e provvedeva il 27.12.2007 al pagamento dell'importo richiesto.

V - La RCS ai sensi dell'art. 16 co. 4 presentavano il 14 gennaio 2008 deduzioni difensive rispetto all'atto di contestazione 17.11.2007 deducendo la insussistenza di una attività di commercializzazione di energia elettrica ed in particolare la ricorrenza delle condotte di cui ai punti a), b) c) del verbale di constatazione 6.9.2007..

VI - il 15 gennaio 2009 il Direttore dell'Ufficio delle Dogane di Milano, pronunciandosi sulle deduzioni difensive di cui al punto IV, disattendeva le stesse (ritenendo che RCS avesse ceduto energia elettrica a soggetti giuridici differenti non considerati dalla società stessa come utenti bensì come un unicum, solo perché facenti capo ad un'unica utenza)

ed ha quindi emesso l'atto di irrogazione sanzioni per € 93.100,50 impugnato da RCS ed oggetto del presente giudizio.

Dalla esposizione di cui sopra emerge come l'azione dell'Agenzia delle Dogane, a fronte delle risultanze del verbale di constatazione 14.11.2000 che inquadrava la condotta di fornitura di energia elettrica a terzi nell'ambito del disposto dell'art. 53 comma 2^a lett a) del D.Lgs 504/95, si sia svolta sotto due diversi profili: l'uno diretto a recuperare il dovuto in quanto "acquirenti di energia elettrica che l'acquistano per farne rivendita" (questa il tenore letterale della disposizione sopra richiamata); l'altro ad applicare il conseguente trattamento sanzionatorio previsto dal citato D.Lgs.

Sotto il primo profilo con le modalità prevista dall'art. 14 del D.Lgvo 504/95 si è provveduto a richiedere (avviso di pagamento 6.9.2007 di cui al precedente punto II) il pagamento dei diritti di licenza relativi alle annualità sottoposte ad accertamento e ciò in quanto l'art. 53 co 1 del D.Lvo citato prevede che chi intende esercitare una officina di produzione di energia elettrica deve farne denuncia all'ufficio tecnico competente che, eseguite le verifiche, rilascia la licenza soggetta al pagamento di un diritto annuale: nel caso di specie essendosi ravvisato, di fatto, una attività assimilata dalla legge a quella del "fabbricante" di energia elettrica si è richiesto il pagamento dei relativi diritti.

Con le stesse modalità si è provveduto ad esigere (avviso di pagamento 29.11.2007 di cui al precedente punto IV) l'importo relativo alle addizionali provinciali dovute essendosi riscontrato un consumo superiore al limite dei 200.000 kWh mensili da parte della società (con conseguente esenzione dalla addizionale). L'addizionale provinciale sui consumi di energia elettrica prevista dall'art. 6 del D.L. 20.11.1988 n.511 conv. con modificazioni nella legge 27 gennaio 1989 n. 20 si applica infatti ai consumi fino a 200.000 kw/h al mese di tutte le utenze residenziali: nel caso di specie la ritenuta cessione di energia elettrica a terzi faceva rientrare le forniture nei limiti dei 200 kw/h con conseguente sussistenza dei presupposti impositivi. Ai sensi dell'art. 60 del D.Lvo più volte citato le disposizioni della legge stessa volgono anche per le addizionali della imposta di consumo.

Sotto il secondo profilo si è provveduto ad applicare il trattamento sanzionatorio conseguente al ritenuto ruolo di soggetto assimilabile al "fabbricante" di energia elettrica. In particolare con riferimento:

- a) Alla illegittima attività di cessione di energia elettrica senza autorizzazione e rilascio della licenza integrante violazione dell'art. 53 comma 2 lett. a) del D.Lg.vo citato e sanzionata dall'art. 59 co. 1 lett. a) del decreto citato (attivazione di officina di energia elettrica senza la licenza di esercizio).
- b) Alla omessa dichiarazione di consumo annuale come previsto dall'art. 55 co. 1 del D.Lgvo citato sanzionata dall'art. 59 co. 1 lett. c) del decreto medesimo (che sanziona, tra l'altro, la omessa dichiarazione di cui all'art. 55).
- c) Alla sottrazione dell'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta sanzionata espressamente dall'art. 59 co. 3.
- d) All'omesso o tardivo versamento di tributi (riferito alla addizionali provinciali) in violazione del disposto dell'art. 56 co, 2 e 7 e sanzionata dall'art. 13 del D.L. 471/97.

La analitica esposizione di cui sopra si è resa necessaria per consentire di esaminare un profilo (ad avviso di questa Commissione risolutivo) in relazione al quale, peraltro, le parti, pur facendo riferimento ad alcuni elementi, non hanno inquadrato la problematica giuridica traendone le conseguenti conclusioni o comunque dibattendole.

Come si è visto, infatti, la società contribuente a fronte degli atti emessi dalla Agenzia delle Dogane in esito al verbale di constatazione 14.11.2006 ha tenuto un comportamento non univoco (anzi, più propriamente, contraddittorio) prestando, per un verso, acquiescenza alle pretese sub II) e IV) della esposizione che precede riguardanti l'inosservanza di norme tributarie che regolano la attività di "fabbricante" di energia elettrica ed impugnando, per altro verso, l'atto di irrogazione delle conseguenti sanzioni.

Poiché le sanzioni conseguono alla violazione di norme tributarie, l'accertamento di tale circostanza costituisce il presupposto indispensabile per la loro applicazione. Ne consegue che ove la violazione della norma tributaria abbia determinato anche un accertamento di imposta contestato separatamente rispetto alla irrogazione delle sanzioni la definitività di tale accertamento legittima la irrogazione separata delle sanzioni e ciò preclude la possibilità, in sede di impugnazione dell'atto di irrogazione delle sanzioni, di contestare la sussistenza della violazione della norma tributaria dovendosi in quella sede valutare unicamente la correttezza della concreta applicazione e dei criteri seguiti nella determinazione dell'ammontare della sanzione sulla base delle norme che ne disciplinano la applicazione.

Nel caso di specie, si è visto, da parte della RCS vi è stata acquiescenza in relazione ai due avvisi di pagamento del 6.9.2007 e del 27.11.2007, avvisi che erano impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.Lvo 546/92. Tali avvisi, come specificato nella relativa motivazione che richiamava anche l'allegato verbale di constatazione, si riferivano, come si è già evidenziato, al recupero di tributi dovuti dall'esercente di attività prevista dall'art. 53 co. 1 del D.Lvo 504/95 e cioè da chi esercita una officina di produzione di energia elettrica e situazioni assimilate ai sensi del secondo comma della norma (tra le quali quella, attribuita alla RCS di acquirente di energia elettrica per la commercializzazione della stessa). Perlomeno sui due punti specifici oggetto degli avvisi di pagamento (debenza del diritto di licenza e debenza delle addizionali provinciali) è quindi intervenuta la definitività della situazione accertata dall'Agenzia delle Dogane con la conseguenza che in ordine ai punti A) e D) dell'atto di irrogazione sanzioni (come sopra esposti) non era più consentito, in sede di impugnazione dell'applicazione delle sanzioni, contestare la sussistenza del presupposto impositivo della avvenuta violazione della norma tributaria.

Ma, ad avviso della Commissione, la suddetta preclusione involge l'intero atto impugnato e quindi anche le altre due sanzioni irrogate che discendono da condotte necessariamente derivanti dallo stesso identico presupposto (esercizio senza licenza e senza pagamento del relativo diritto di attività di "fabbricante" di energia elettrica) in ordine al quale si è creata la definitività dell'accertamento.

Questa ragione (rilevabile d'ufficio) è preliminare rispetto all'esame del merito delle questioni introdotte dai motivi di appello e dedotte dalle parti riguardanti la configurabilità o meno, nel caso di specie, dei presupposti di cui al già citato art. 53 D.Lvo 504/95.

La RCS ha dedotto, come motivo di appello, la omessa pronuncia da parte della commissione di primo grado sulla invocata applicazione del disposto di cui all'art. 10 della legge 212/2000 sussistendo, a suo avviso, una obbiettiva condizione di incertezza sulla portata ed ambito di applicazione della norma tributaria. In verità nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado il disposto dell'art. 10 citato era stato invocato non già come autonomo motivo di impugnazione dell'atto ma solo al fine di rafforzare (pag. 9) una tesi di merito relativa al calcolo operato dagli accertatori sui quantitativi di energia elettrica forniti ai terzi e sulla incertezza delle conseguenti risultanze. Si è trattato quindi di un richiamo argomentativo e non di proposizione di una specifica eccezione involgente l'intero atto come dimostrato dal fatto che alcuna argomentazione a sostegno è stata esposta come

invece è avvenuto (inammissibilmente) in appello. Correttamente, dunque i primi giudici non hanno motivato sul punto. In ogni caso si osserva che non si è certo in presenza di una situazione di incertezza normativa sussistendo non solo le disposizioni della legge ma anche circolari ministeriali esplicative.

Inammissibile perché nuovo è il motivo, introdotto solo in appello, relativo alla eccepita decadenza della Dogana dall'azione sanzionatoria ex art. 25 (rectius 20) del D.Lgs 472/97 limitatamente al periodo 1.1.2002 - 27.11.2002. La questione non è rilevabile di ufficio vertendosi in tema di termini di decadenza dal potere impositivo posti a favore dei contribuenti e quindi da questi solo rilevabili. La questione è comunque infondata sussistendo i presupposti per l'applicazione, in tema di decorrenza del termine per l'accertamento, del disposto dell'art. 57 comma 3 del TUA in presenza di comportamento omissivo.

Le ragioni di cui sopra comportano il rigetto dell'appello della RCS con conferma del dispositivo della decisione di primo grado.

Gravano a carico di RCS le spese del giudizio di appello che si liquidano in complessivi € 2.000,00 per diritti ed onorari oltre IVA e CPA se dovuta.

P.Q.M.

La Commissione conferma la sentenza impugnata. Condanna l'appellante al pagamento delle spese del grado liquidate in complessivi € 2000,00 per diritti ed onorari.