Sentenza del 28/02/2020 n. 5481 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta sui consumi - Somministrazione di energia elettrica - Consumatore finale - Opificio industriale - Qualifica - Esenzione dall'imposta.

Massima:

Nel caso di specie, la società fornitrice ha somministrato energia elettrica a terzi, utenti pubblici e privati, da considerarsi veri e propri consumatori finali e, in tal guisa di rivenditrice - distributrice, ha assunto la posizione di fabbricante, e in quanto tale soggetto passivo nei confronti dell'imposta sui consumi di energia. Pertanto, non risulta corretto l'operato della contribuente che fruiva dell'esenzione non avendo i presupposti per beneficiarne. Infatti, nella fattispecie, la società non poteva essere qualificata come opificio industriale e ad essa risultava incompatibile cumulare la normativa di settore ai fini del raggiungimento della soglia di esenzione.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

L'Agenzia delle Dogane propone ricorso per cassazione avverso la sentenza in epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale del Lazio ne ha rigettato l'appello, confermando l'annullamento degli atti sanzionatori erariali pronunciato dalla Commissione tributaria provinciale di Roma.

Vengono segnatamente in rilievo, nel presente giudizio, l'atto di contestazione n. (------) del 9 ottobre 2008, irrogante la sanzione di Euro 2.076.409,80, per avere la società omesso di denunciare ai sensi dell'art. 53 TUA, comma 1, l'effettuata cessione di energia elettrica ad altri soggetti, negli anni 2003, 2004, 2005 e 2006, ancorchè vi fosse obbligata in forza del comma 2, lett. a), della richiamata norma; gli atti di contestazione 1010/C del 17 ottobre 2008 e 1068/C del 22 ottobre 2008, irroganti - rispettivamente - la sanzione di Euro 334.394,70 e quella di Euro 178.560,00, per avere la contribuente, sempre per gli anni 2003, 2004, 2005 e 2006, fruito dell'agevolazione di cui all'art. 52 TUA, comma 2, lett. o) bis, omettendo il pagamento

dell'imposta erariale, sebbene l'esenzione contemplata da tale norma non fosse stata da essa esplicitamente richiesta e non risultasse affatto escluso il pericolo che l'energia fosse destinata ad usi dell'esenzione.

Secondo la prospettazione impugnati dalla contribuente, quest'ultima cede a terzi operanti in aeroporto parte dell'energia elettrica, anche acquistata sul mercato attraverso apposita cabina di trasformazione, così sottraendo a tassazione i consumi propri dei diversi soggetti operanti nello scalo aeroportuale e omettendo di denunciarsi come soggetto passivo d'imposta quale "commerciante di energia" o "officina di acquisto per la rivendita". Inoltre, la contribuente ha fruito della c.d. "esenzione opificio" per l'energia elettrica impiegata direttamente, pur non essendo titolare di stabilimento tecnicamente organizzato per l'esercizio di attività diretta alla produzione di beni.

La contribuente è gestore dell'aeroporto di Fiumicino in forza di convenzione approvata con D.M. 1 luglio 1974, in forza della L. n. 755 del 1973 e assicura sin da allora una pluralità di servizi in via diretta o per il tramite di altri soggetti, anche privati, operanti in loco.

In particolare, l'art. 4 della concessione obbliga la Aeroporti di Roma s.p.a. a provvedere alla provvista di luce, forza motrice illuminazione e condizionamento. A fronte di tali servizi, ivi compresa la fornitura di energia elettrica, la concessionaria riceve compensi forfetari dai soggetti beneficiari, fatta eccezione per gli organismi pubblici che fruiscono delle prestazioni gratuitamente (L. n. 755 del 1973, art. 2). Riguardo all'energia elettrica la Aeroporti di Roma s.p.a. versa sia l'imposta erariale (D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 52 e s.s.), sia l'addizionale provinciale (D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 2, lett. c)), come titolare di unica utenza ossia con riferimento all'energia acquistata sul mercato o autoprodotta da gruppi elettrogeni di soccorso.

Con riferimento ai su riferiti anni 2003, 2004, 2005 e 2006, la società ha in sostanza fatto applicazione a proprio vantaggio, sia della c.d. "esenzione opificio", cioè l'esenzione dal pagamento dell'imposta erariale per l'utilizzo di energia elettrica in opifici industriali aventi consumo mensile superiore a 1,2 milioni di Kwh, ex art. 52 TUA, commi 1 e 2, lett. o-bis) e poi Art. 52 TUA, comma 3, lett. f), sia della esenzione dall'addizionale provinciale per l'utilizzo di energia elettrica in utenze non abitative aventi consumo mensile superiore a 200 mila Kwh.

Il ricorso per cassazione è affidato a quattro motivi; la contribuente resiste con controricorso e spiega ricorso incidentale condizionato; l'amministrazione replica con controricorso avverso il ricorso incidentale e deposita memoria nella quale eccepisce il sopravvenuto giudicato esterno sul merito della fondatezza della pretesa impositiva cui si correlano i tre atti sanzionatori sopra riportati.

Anche la contribuente deposita memoria.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale, l'Agenzia denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 52 e 55 TUA, del D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 2, lett. c), e della L. n. 20 del 1989, anche in relazione all'art. 12 preleggi, comma 1, per avere la

Commissione tributaria regionale escluso l'illegittimità del cumulo dei consumi elettrici di più soggetti operanti nell'unico comprensorio aeroportuale di Fiumicino servito da un unico "punto presa" intestato alla concessionaria Aeroporti di Roma, cumulo da quest'ultima effettuato al fine di godere delle esenzioni o delle soglie d'imposizione in contrasto con le prescrizioni imposte, per la cessione a terzi dell'energia, al "fabbricante", al quale sono equiparati sia chi autoproduce energia sia chi la acquista da altri.

2. Con il secondo motivo di ricorso principale, del pari, l'Agenzia denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 52 e 55 TUA, del D.L. n. 511 del 1988, art. 6, comma 2, lett. c), e della L. n. 20 del 1989, anche in relazione all'art. 12 preleggi, comma 1, nonchè dell'art. 53 Cost., L. n. 212 del 2000, art. 10, artt. 1362, 1371 c.c., D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 6 e 7, sempre per avere la Commissione tributaria regionale escluso l'illegittimità del cumulo dei consumi elettrici di più soggetti operanti nell'unico comprensorio aeroportuale di Fiumicino servito da un unico "punto presa" intestato alla concessionaria Aeroporti di Roma, cumulo da quest'ultima effettuato al fine di godere delle esenzioni o delle soglie d'imposizione in contrasto con le prescrizioni imposte, per la cessione a terzi dell'energia, al "fabbricante", al quale sono equiparati sia chi autoproduce energia sia chi la acquista da altri.

3. Con il terzo mezzo di ricorso principale, l'Agenzia censura la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, degli artt. da 52 a 55 nonchè art. 59 TUA, dell'art. 2697 c.c. e della L. n. 212 del 2000, art. 10, per avere la Commissione tributaria regionale trascurato di considerare che, in mancanza di contatori separati per i vari usi e tenuto conto del riparto degli oneri probatori per i benefici fiscali, la prova delle imposte evase, con l'illegittimo cumulo dei consumi diretti della società Aeroporti di Roma e quelli degli altri operatori aeroportuali, era suscettibile d'essere resa per presunzioni.

4. Con il quarto motivo di ricorso principale, l'Agenzia lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la carenza di motivazione su punti decisivi della controversia, avuto riguardo alle medesime questioni oggetto dei primi due motivi sopra esposti.

5. Con il primo motivo di ricorso incidentale, la contribuente lamenta la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, L. 212 del 2000, art. 10 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, stante l'illegittimità degli atti di contestazione in ragione delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma asseritamente violata.

6. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, la contribuente si duole della violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, per avere la sentenza d'appello tralasciato di considerare la buona fede della contribuente medesima e la conseguente illegittimità degli atti di contestazione.

7. Con il terzo motivo di ricorso incidentale, la contribuente lamenta la violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 10, per avere la Commissione tributaria regionale obliterato il legittimo affidamento e la buona fede della contribuente medesima, benchè meritevoli di tutela.

8. Con il quarto motivo di ricorso incidentale, la contribuente si duole della violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, art. 7 e dell'art. 2697 c.c., per avere la Commissione tributaria regionale omesso di riscontrare che i provvedimenti sanzionatori risultano "sotto più profili viziati in punto di motivazione e prova" nonchè "inidonei ad esternare compiutamente i presupposti e l'iter logico argomentativo posto in essere dall'amministrazione finanziaria al fine di determinare la pretesa che incide sulla sfera giuridica del contribuente".

9. Con il quinto motivo di ricorso incidentale, la contribuente si duole della violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 52 e s.s., per avere la sentenza d'appello implicitamente rigettato, in modo erroneo, la dedotta illegittimità degli atti di contestazione nn. (------) e (------), ancorchè notificati a soggetto diverso da quello obbligato al pagamento del tributo.

10. Con il sesto motivo di ricorso incidentale, la contribuente si duole della violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 52, comma 2, lett. a), e art. 55, per avere la sentenza d'appello implicitamente rigettato, in modo erroneo, la dedotta illegittimità dell'atto di contestazione n. 1010, sebbene non sussistesse alcuna violazione delle norme in rubrica 11. Con il settimo motivo, la contribuente si duole della violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 511 del 1988, art. 6, comma 2, lett. c), per avere la sentenza impugnata rigettato implicitamente, in modo erroneo, la dedotta illegittimità dell'atto di contestazione n. (------), ancorchè non constasse violazione della norma in rubrica.

12. Con l'ottavo motivo, la contribuente si duole della violazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, per avere la sentenza impugnata rigettato implicitamente, in modo erroneo, la dedotta illegittimità degli atti di contestazione nn. (------), (------) e (------), per "l'illegittima disapplicazione da parte dell'Ufficio della disciplina mitigatoria di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12".

13. Va preliminarmente respinta l'eccezione di Aeroporti di Roma s.p.a. di inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 1, in quanto sprovvisto della necessaria specificità, non avendo chiaramente ed in modo esaustivo esposto gli elementi di fatto, sostanziali e processuali, da cui ha avuto origine la controversia ed oggetto di esame ad opera della pronuncia oggetto di impugnazione; inoltre, evidenzia che la materia del contendere sarebbe stata individuata in maniera parziale, inesatta, incompleta ovvero distorta, anche relativamente alla rappresentazione sul piano processuale dei fatti di causa, e che sarebbe stata omessa l'indicazione delle posizioni assunte dalle parti nel corso dei giudizi di merito.

14. Questa Corte ha precisato (v. Cass. n. 18316 del 2018) che il requisito della esposizione sommaria dei fatti di causa (prescritto, a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione, dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3), postula che il ricorso per cassazione - pur non dovendo necessariamente contenere una parte relativa alla esposizione dei fatti strutturata come premessa autonoma e distinta rispetto ai motivi o tradotta in una narrativa analitica o particolareggiata dei termini della controversia - offra, almeno nella trattazione dei motivi di impugnazione, elementi tali da consentire una cognizione chiara e completa non solo dei fatti che hanno ingenerato la lite, ma anche delle varie vicende del processo e delle posizioni eventualmente particolari dei vari soggetti che vi hanno partecipato, in modo che si possa di

tutto ciò avere conoscenza esclusivamente dal ricorso medesimo, senza necessità di avvalersi di ulteriori elementi o atti.

15. Il grado di specificità non può essere stabilito in via generale ed assoluta, posto che lo stesso va misurato in relazione ai diversi giudizi ed al loro concreto svolgimento, dovendosi comunque tenere in considerazione, come profilo unitario, la finalità cui deve assolvere il necessario assolvimento dell'onere di specificazione, che è quella di consentire a questa Corte, attraverso le indicazioni contenute in sede di svolgimento del processo e dei successivi motivi, di comprendere con sufficiente chiarezza l'oggetto del contendere e le rispettive posizioni difensive, al fine di potere, in fine, compiutamente identificare le ragioni di fatto e di diritto in base alle quali viene richiesto il giudizio di legittimità sulla sentenza gravata.

16. Nella specie, il ricorso ha chiaramente precisato: a) che l'oggetto del giudizio di merito ha avuto riguardo alla contestazione, da parte dell'Agenzia delle dogane, del mancato pagamento da parte della società contribuente dell'imposta erariale sul consumo di energia elettrica nella misura dovuta, avendo indebitamente usufruito dell'agevolazione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 52, comma 2, lett. o bis), con conseguente applicazione della sanzione, non potendo essere qualificata come opificio industriale ed avendo illegittimamente cumulato i consumi fra più utenti diversi al fine di pervenire alla soglia di esenzione normativamente prevista, sintetizzando, successivamente, le ragioni della pretesa; b) ha evidenziato quali erano le problematiche sottese al contenzioso in oggetto e le violazioni asseritamente commesse dalla società contribuente e precipuamente la possibilità di ricondurre ad essa la qualificazione di opificio industriale nonchè l'incompatibilità con la normativa di settore di cumulare ai fini del raggiungimento della soglia di esenzione i consumi propri della Aeroporti di Roma s.p.a. e quelli dei soggetti altri da essa e cui essa somministra energia; c) ha richiamato l'appello proposto e la successiva pronuncia del giudice del gravame oggetto di ricorso nella presente sede.

17. Dall'esame dei suddetti punti, quindi, emerge che sia l'illustrazione del percorso processuale che l'oggetto della controversia che, infine, i diversi profili di fatto e di diritto relativi alla questione, sono stati sufficientemente delineati dalla ricorrente, consentendo a questa Corte di potere apprezzare e valutare i successivi motivi di ricorso prospettati dalla ricorrente.

18. Non rileva, ai fini dell'assolvimento del principio di specificità del ricorso, la circostanza che, secondo la società Aeroporti di Roma s.p.a., sia stata data una ricostruzione parziale o incompleta, essendo invece sufficiente che l'illustrazione compiuta nel ricorso contenga la esposizione sommaria dei fatti di causa di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3), mentre i profili evidenziati attengono, piuttosto, al merito della vicenda e possono, quindi, validamente essere prospettati al fine di contrastare, ove necessario, gli elementi dedotti dalla parte ricorrente per fondare le ragioni su cui si basano i singoli motivi di ricorso.

19. Tanto osservato, nel caso di specie, sempre in via preliminare, va rilevato che l'atto di irrogazione di sanzioni per cui si controverte è pacificamente connesso agli avvisi di pagamento dell'Agenzia delle Dogane in relazione ai quali sono state emesse le sentenze della Corte di Cassazione nn. 20471, 20477 e 20474 del 2013, le quali, ritenendo la legittimità della pretesa impositiva promossa dall'ente erariale, ne ha accolto il ricorso per cassazione, ha cassato le

sentenze d'appello favorevoli alla società contribuente, quindi, decidendo nel merito, ha rigettato gli originari ricorsi di quest'ultima nei confronti dei predetti avvisi.

20. In buona sostanza, a venire in evidenza, in virtù delle sentenze anzidette, è l'avvenuta formazione del giudicato sulla fondatezza degli avvisi de quibus, quindi sulla legittimità dell'accertamento fiscale sottesovi.

21. Giova osservare che nel giudizio di Cassazione, l'esistenza del giudicato esterno è, al pari del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata (come è appunto nel caso) perchè il suo accertamento, lungi dal costituire patrimonio esclusivo delle parti, corrisponde ad un preciso interesse pubblico di eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione. Invero, come questa Corte ha opportunamente chiarito ancor di recente, l'esistenza del giudicato esterno è, a prescindere dalla posizione assunta in giudizio dalle parti, rilevabile officiosamente in ogni stato e grado del processo anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, trattandosi di un elemento che può essere assimilato agli elementi normativi astratti, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto; sicchè, il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti, ma, mirando ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, conformemente al principio del "ne bis in idem", corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo e consistente nell'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione (Cass. n. 16847 del 2018).

22. Segnatamente in tema di giudizio di cassazione, vale il principio secondo cui l'esistenza del giudicato esterno è, al pari di quello interno, rilevabile d'ufficio, non solo quando emerga da atti prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui si sia formato - come nel caso che occupa, essendo la pronuncia d'appello del 6 giugno 2012 - successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, con correlativa inopponibilità del divieto ex art. 372 c.p.c. (Cass. n. 23376 del 2017; Cass. n. 23483 del 2010).

23. Questa Corte ha, infine, evidenziato che nel processo tributario, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto decisivo comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto già accertato e risolto (Cass. n. 13152 del 2019; Cass. n. 16675 del 2011).

24. Nel caso di specie, le pronunce sopra menzionate - ossia Cass. n. 20471 del 2013, Cass. n. 20477 del 2013 e Cass. n. 20474 del 2013 - hanno accertato che la Aeroporti di Roma ha fornito energia elettrica ai terzi, utenti pubblici e privati, da considerarsi veri e propri consumatori-finali; in tal guisa, quale rivenditrice/distributrice, essa ha assunto la posizione di fabbricante, in quanto tale soggetto passivo dell'imposta sui consumi di energia dei predetti cessionari (art. 53 TUA, comma 2); essa ha, in ultima analisi, fruito indebitamente - secondo quanto acclarato nei

tre giudizi definiti con le sentenze passate in giudicato di cui sopra del beneficio fiscale invocato, non avendo provato i presupposti suscettibili di giustificare l'esenzione pretesa.

25. La presente controversia va dunque risolta alla luce dei principi posti in rassegna e, in particolare, di quello espresso anche dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. n. 13916 del 2006) secondo il quale, qualora due (o più) giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, nella specie tributario, ed uno (o più) di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto.

26. Deve ritenersi che la CTR del Lazio abbia, dunque, l'obbligo di vagliare la fattispecie sanzionatoria ad essa sottoposta alla luce del contenuto delle sentenze passate in giudicato, mutuandone le statuizioni secondo i principi sui limiti oggettivi del giudicato e valutandone i limiti di estensione degli effetti alla controversia in esame.

27.11 giudicato esterno delle sentenze anzidette travolge la sentenza emessa dalla CTR in data 6 giugno 2012 (n. 125/9/12), rendendo superflue le censure avanzate all'indirizzo di quest'ultima, tutte concentrate sul merito della pretesa impositiva ora coperta dal giudicato e sull'effettiva sussistenza dei presupposti di spettanza dell'esenzione invocata, ora da detto giudicato investiti. Solo entro tali limiti va, pertanto, accolto il ricorso principale avuto riguardo alla somma dei suoi motivi.

28. Il ricorso incidentale va dichiarato inammissibile perchè concerne questioni assorbite dall'esito della decisione.

29. La pronuncia d'appello deve, pertanto, essere cassata in ragione del rilievo officioso del giudicato esterno, con rinvio per nuovo esame ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Lazio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale nei termini di cui in motivazione; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata; rinvia la causa per un nuovo esame alla CTR del Lazio in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 5 aprile 2019.

Depositato in cancelleria il 28 febbraio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza