

# Sentenza del 12/03/2026 n. 6544 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

#### Fatti di causa

1. La Commissione tributaria regionale del Lazio con sentenza n. 3357/10/2015 depositata l'11/6/2015 accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzia delle Dogane e parzialmente l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 405/2013. Con tale decisione venivano riuniti e accolti i ricorsi introduttivi proposti da A. di R. Spa avverso tre distinti atti a lei notificati dall'Amministrazione finanziaria. Gli atti impugnati nel processo erano: i) l'avviso di pagamento n. 15440 notificato, in data 17.10.2012, con cui l'Agenzia delle Dogane intimava alla contribuente il pagamento di Euro 2.296.940,04, comprensiva di interessi ed indennità di mora, a titolo di accisa ed addizionale provinciale sull'energia elettrica sottratte a tassazione per le annualità 2007, 2008, 2009 e 2010; ii) il correlativo atto di irrogazione sanzioni n. 15441, emesso ex D.Lgs. n. 472/1997 di pari importo; iii) l'avviso di accertamento n. Ommissis/2012 notificato in data 6.11.2012 alla società dall'Agenzia delle Entrate che intimava il pagamento della somma complessiva di Euro 300.464,54, a titolo di IVA sottratta a tassazione nell'annualità 2007 in sede di acquisto e cessione dell'energia elettrica, nonché di sanzione ex art. 5 , comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997 .

2. Il giudice di prime cure, previa riunione dei ricorsi proposti dalla società contro tali atti, ne dichiarava l'illegittimità ritenendo che la società fosse un unico utente ai fini delle imposte gravanti sul consumo di energia elettrica, ovvero l'accisa di cui agli artt. 52 e ss. del D.Lgs. n. 504/1995 e l'addizionale provinciale di cui all' art. 6 , comma 1, lett. c), del D.L. n. 511/1988 pro tempore vigente per l'intero complesso dell'aeroporto di Roma Fiumicino Leonardo da Vinci, incluse le aree oggetto di subconcessione nel quadro dei servizi erogati a soggetti terzi. Pertanto, correttamente la società aveva beneficiato, nel periodo compreso tra il 1.1.2007 e il 31.12.2008, dell'esenzione dal pagamento dell'accisa sull'energia elettrica prevista a favore dell'energia "utilizzata in opifici industriali aventi un consumo mensile superiore a 1.200,000 Kwh" dall' art. 52 , comma 2, lett. o-bis), del D.Lgs. n. 504/1995 , vigente fino alla data del 31.5.2007, poi art. 52, comma 3, lett. f), del medesimo TUA (cd. esenzione opificio, e aveva assolto, nel periodo compreso tra il 1.1.2007 e il 31.12.2010, l'addizionale provinciale nei termini di legge, ovvero "nella misura di Euro 9,30 per mille kwh... per tutte le utenze, fino al limite massimo di 200.000 Kwh di consumo al mese".

L'esenzione opificio era applicata dal fornitore dell'energia elettrica, dal momento che il trattamento agevolato era stato espressamente accordato in via preventiva dall'Agenzia delle Dogane, sia con riferimento all'energia elettrica autoprodotta dalla società con i gruppi

elettrogeni di soccorso, con l'Atto di Convenzione dell'officina di produzione di energia elettrica con i 50 gruppi elettrogeni di soccorso stipulato il 4.7.2002, sia in relazione all'energia dalla stessa acquistata sul mercato, con il Provvedimento n. Omissis del 5.9.2002.

3. L'Agenzia delle Dogane con l'appello principale censurava la sentenza di primo grado ritenendola in contrasto con precedenti della Corte di cassazione resi tra le medesime parti in relazione a precedenti annualità. In tali pronunce la Corte aveva negato la sussistenza di un unico utente dell'energia elettrica in capo alla società e ritenuto inapplicabile l'esenzione opificio con riferimento all'energia elettrica impiegata in proprio dalla società per rendere il servizio aeroportuale. A sua volta, l'appellante incidentale Agenzia delle Entrate invocava l'applicazione del principio del giudicato esterno.

4. Il giudice d'appello, disattese le questioni preliminari, dava atto del fatto che la Corte di cassazione in plurime sentenze depositate il 25.09.2013 si era definitivamente espressa sulla controversia sorta tra le parti con riferimento alle annualità 2002-2006, e accoglieva l'appello principale proposto dall'Agenzie delle Dogane, ritenendo che, nella fattispecie, trovasse applicazione il principio di diritto già elaborato dalla Corte con riferimento alle precedenti annualità.

Il giudice inoltre escludeva con un autonomo accertamento l'applicabilità alla società dell'esenzione opificio, ritenendo che l'Aeroporto di Fiumicino gestito dalla società non costituisse un unico utente complesso, smentendo la prospettazione difensiva secondo cui la presenza di differenti soggetti terzi non modificherebbe la qualificazione di officina di produzione, perché legati alla società da un rapporto contrattuale di service o sub-concessione. Secondo il giudice al raggiungimento della soglia di esenzione non partecipavano tout court tutti i consumi di energia elettrica che avvenivano nel sedime aeroportuale, e quella ceduta a soggetti terzi, oltre che l'energia elettrica autoprodotta dalla società, poiché l'imposta erariale sul consumo e l'addizionale provinciale si applicavano in relazione a ciascun punto di acquisto dell'energia autonomamente considerato.

Il giudice accertava anche che la società non si era costituita come officina elettrica, attraverso la denuncia all'Ufficio competente e dunque l'Ufficio non era stata messa in grado, effettuati i necessari controlli, di definire l'assetto dell'officina elettrica e di invitare la società a munirsi di appositi contatori per misurare l'energia impiegata per usi propri e quella ceduta.

Confermava anche la legittimità delle sanzioni amministrative, condividendo la motivazione con cui la Cassazione aveva in precedenza escluso che, nella specie, sussistessero i presupposti per invocare l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata delle norme violate, e della violazione del principio del legittimo affidamento. Accertava la corretta quantificazione della pena pecuniaria, escludendo la ricorrenza, nella fattispecie, dell'erronea applicazione della disciplina del cumulo giuridico.

La CTR, infine, parzialmente accoglieva l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate, ritenendo che la stessa avesse legittimamente recuperato a tassazione l'IVA dovuta sull'accisa e sull'addizionale provinciale gravante sull'energia elettrica ceduta ai sub-concessionari. La società, in qualità di fornitore dell'energia elettrica, avrebbe dovuto necessariamente esercitare

in fattura la rivalsa dell'accisa e dell'addizionale gravanti sull'energia elettrica ceduta ai sub-concessionari, al pari di qualsiasi altro commerciante di energia. La CTR confermava la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva riconosciuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento per aver l'Agenzia delle Entrate erroneamente intimato alla Società il pagamento dell'IVA applicabile sull'accisa asseritamente sottratta a tassazione per effetto della indebita fruizione dell'esenzione opificio, con riferimento all'energia elettrica acquistata ed utilizzata in proprio. Il giudice affermava che l' art. 6 , comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997 esponeva il soggetto passivo d'imposta, che interveniva in qualità di cessionario in un'operazione imponibile irregolarmente fatturata, alla sola responsabilità per il pagamento della sanzione pecuniaria correlata al tributo sottratto a tassazione.

Il giudice, infine, riteneva legittime le sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Entrate per sottrazione a tassazione dell'IVA applicabile sull'accisa e sull'addizionale provinciale gravante sull'energia elettrica ceduta dalla società ai sub-concessionari, escludendo, per le medesime ragioni esposte con riferimento al provvedimento sanzionatorio emesso dall'Agenzia delle Dogane, la sussistenza nella specie delle esimenti invocate dalla società.

La contribuente propone ricorso per cassazione affidato a quindici motivi, cui replicano l'Agenzia delle Dogane e l'Agenzia delle Entrate con un unico controricorso.

La contribuente deposita memoria ex art.378 cod. proc. civ. in cui invoca, con riferimento alle sanzioni, il giudicato esterno che nella sua prospettazione discende sul presente giudizio dalle sentenze della Corte di Cassazione nn. 25058 , 25059 , 25060 e 25061 dell'8.10.2019. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli a sua volta deposita da ultimo memoria illustrativa.

### Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene dedotto l'erroneo accertamento - ai fini della decisione della controversia sorta in merito all'applicabilità dell'esenzione opificio, con riferimento all'energia elettrica impiegata in proprio dalla società - della portata del giudicato esterno, in violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 cod. civ. La censura fa riferimento al capo della decisione che, riformando la decisione di primo grado, ha escluso il diritto della società di beneficiare dell'esenzione opificio con riferimento all'energia utilizzata in proprio per rendere il servizio aeroportuale in applicazione delle pronunce della Corte di cassazione.

Il giudicato formatosi in relazione alle precedenti annualità non può, infatti, assumere valore vincolante ai fini della soluzione della medesima controversia successivamente sorta, per le annualità 2007 e 2008, tra le stesse parti, in quanto l'esclusione del diritto della società di beneficiare dell'esenzione opificio con riferimento all'energia elettrica dalla stessa direttamente utilizzata per rendere il servizio aeroportuale è stata motivata in ragione dell'asserita mancata integrazione della prova circa il quantum di energia utilizzata in proprio.

2. Con il secondo motivo di ricorso, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., viene dedotta la violazione dell' art. 115 cod. proc. civ. da parte della decisione della CTR di Roma nel disconoscere il diritto di ADR di beneficiare dell'esenzione opificio con riferimento all'energia

utilizzata in proprio nelle annualità 2007 e 2008, in quanto la determinazione giudiziale erroneamente prescinderebbe dall'esame del mezzo istruttorio recante la prova del quantitativo di energia impiegata in proprio dalla ricorrente per rendere il servizio aeroportuale in ciascuna mensilità delle predette annualità, essendo stato impropriamente ritenuto applicabile, nella specie, il principio del giudicato esterno.

3. Con il terzo motivo di ricorso, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 3, lett. f), del TUA pro tempore vigente, 3 Cost. da parte della sentenza impugnata, anche nella parte in cui ha ritenuto di aderire alla tesi dell'Agenzia delle Dogane, secondo cui l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 52, comma 3, lett. f) cit., all'energia elettrica utilizzata in proprio dalla società è illegittima per carenza del presupposto oggettivo richiesto dalla menzionata norma. La ricorrente invoca, al fine di stabilire la portata applicativa dell'agevolazione recata nell'art. 52, comma 3, lett. f), del TUA pro tempore vigente, il fatto che la nozione di opificio industriale individua qualsiasi luogo di lavoro dove viene svolta un'attività industriale ex art. 2195 cod. civ., come tale non necessariamente finalizzata alla produzione di beni, ma anche alla produzione di servizi.

4. I tre motivi vanno esaminati congiuntamente, in quanto relativi alla medesima ripresa, con riferimento all'accisa e all'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 52, comma 3, lett. f) cit., all'energia elettrica utilizzata in proprio dalla società, con riferimento alla quale la CTR esprime una duplice ratio decidendi: la prima censurata con i primi due motivi - i quali contestano l'errata applicazione del principio del giudicato esterno nella fattispecie discendente dalla decisione inter partes su pregresse annualità da parte della Corte di cassazione in plurime sentenze depositate il 25.09.2013, indicate a pag.18 della sentenza impugnata: n. 21995, 21996, 21997, 21998, 21999, 22000, 20476, 20477, 20479, 20469, 20470, 20471, 20472, 20473, 20474, 20475, 20478, 20480, 20481, 21998/2013. La ratio concorrente, oggetto del terzo motivo, ha accertato la carenza del presupposto oggettivo richiesto dalla norma essendo stata esclusa la nozione di unico opificio industriale in capo alla società con riferimento all'aeroporto di Roma Fiumicino e la mancata denuncia all'Ufficio competente per i necessari controlli e la definizione dell'assetto dell'officina elettrica e di provvista degli appositi contatori per misurare l'energia impiegata.

4.1. Il terzo motivo, più liquido, è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

Sotto un primo profilo, il mezzo non coglie pienamente la ratio decidendi, in quanto il capo della decisione oggetto del motivo, si legge a pag.66 del ricorso è unicamente il seguente: "Va osservato, da ultimo, che, in ogni caso, si deve concordare con l'appellante Agenzia delle Dogane nel ritenere che il complesso aeroportuale gestito da ADR, pur costituendo una struttura complessa e articolata connotata da elevati consumi di energia elettrica, non possa essere ritenuto un opificio nel senso considerato dalle disposizioni in materia, cioè, come "stabilimento industriale" destinato all'attività produttiva, secondo quanto ritenuto anche dalla Corte di cassazione ( Cass., Sez. V, n. 21730 del 17.11.2004 ,...). Con la conseguenza che non competeva l'esenzione. Per quanto sin qui illustrato, non vi è spazio per aderire a tale specifica doglianza".

Il Collegio osserva che non viene censurata la parte della ratio in cui la sentenza impugnata, aderendo all'insegnamento della Cassazione, valuta e compie un ulteriore accertamento circa il

fatto che la società ha "omesso di denunciarsi come soggetto passivo d'imposta e di richiedere espressamente, nella predetta veste, il trattamento agevolato, in tal modo precludendo la possibilità di effettuare i necessari controlli e, in particolare, di prescrivere alla Società la predisposizione nel sedime aeroportuale degli apparecchi atti a quantificare la quota di energia impiegata in usi esenti".

4.2. Sotto un secondo profilo, quanto alla parte della ratio in cui il giudice ha compiuto un autonomo apprezzamento della fattispecie concreta censurata con il terzo motivo, ossia la ragione della decisione concorrente a quella sull'effetto di giudicato esterno discendente dalle sentenze della Cassazione sulle pregresse annualità 2002-6, vi è che ai fini dell'agevolazione secondo il giudice rilevano le singole officine di produzione dell'energia e non l'aeroporto come complesso indistinto ai fini del raggiungimento delle soglie per i benefici fiscali invocati. Il focus, dunque, secondo la CTR non è stabilire se la nozione di opificio industriale sia comprensiva della sola produzione di beni o ricomprenda anche i servizi, ma piuttosto il giudice ha escluso che l'intero aeroporto di Roma rilevi ai fini del beneficio dell'art. 52, comma 3, lett. f), del TUA quale unico opificio industriale. Dunque, il motivo non impugna neppure la parte della ratio decidendi concorrente e la doglianza risulta per i due profili sopra espressi inammissibile.

4.3. Il terzo motivo perciò non trova ingresso, con conseguente inammissibilità anche delle prime due censure in quanto l'accertamento compiuto dal giudice - secondo il quale in capo alla contribuente, da un lato non viene riconosciuto il carattere di unico opificio industriale per l'intero complesso dell'aeroporto di Roma Fiumicino Leonardo da Vinci (presupposto oggettivo) e, dall'altro, ha omesso di denunciarsi come soggetto passivo d'imposta assoggettandosi al controllo tramite gli appositi contatori che avrebbero dovuto essere installati - esprime un'autonoma ratio decidendi che da sola è sufficiente alla conferma della sentenza impugnata perché per ciò solo non sussistono i presupposti per il beneficio invocato.

5. Con il quarto motivo di ricorso, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene dedotto l'erroneo accertamento - ai fini della decisione della controversia sorta in merito alla configurabilità, ai fini IVA, di un'operazione di cessione di energia elettrica - della portata del giudicato esterno, in ulteriore violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 cod. civ.

La ricorrente deduce che la sentenza impugnata merita di essere cassata nella parte in cui la CTR di Roma, in riforma della sentenza di primo grado, e in accoglimento parziale dell'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto che il servizio dell'energia elettrica prestato dalla società ai sub-concessionari fosse configurabile come un'autonoma e distinta operazione di cessione di energia elettrica anche ai fini IVA.

Secondo la ricorrente, sotto un primo profilo, il giudicato formatosi con riferimento all'accisa sull'energia elettrica non potrebbe assumere valore vincolante ai fini della soluzione di una controversia sorta in relazione all'IVA, imposta strutturalmente e oggettivamente diversa. Sotto un secondo profilo, il principio del giudicato esterno non potrebbe trovare applicazione laddove il precedente giurisprudenziale divenuto definitivo abbia inciso su un rapporto giuridico diverso dal punto di vista soggettivo, essendosi formato nei riguardi di un ufficio tributario, l'Agenzia delle Dogane, diverso da quello titolare della pretesa in materia di IVA, nella specie, l'Agenzia delle Entrate.

6. Il motivo non è fondato. Il Collegio in primo luogo osserva che, a determinate condizioni, la statuizione su di un tributo può ben rilevare anche ai fini di un altro tributo. Ad es. è stato statuito (v. Cass. Sez. 5, sentenza n. 28973 del 05/10/2022 ) che il giudicato esterno afferente la qualificazione giuridica di un negozio (nella specie, in un giudizio su imposta di registro suppletiva) esplica effetto preclusivo anche nei giudizi tra le stesse parti relativi a diversi tributi (nella specie, imposta complementare di registro ed imposta ipotecaria e catastale), nei quali la medesima qualificazione giuridica rilevi ai fini della determinazione della base imponibile o di altro elemento della fattispecie impositiva. Ancora, la Sezione ( Cass. Sez. 5, sentenza n. 21853 del 21/07/2023 ) ha stabilito, in tema di impugnazione dell'avviso di accertamento IVA, che laddove l'operazione economica imponibile sia già stata riconosciuta in altro giudizio come compravendita ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, con pronuncia giurisdizionale avente efficacia di cosa giudicata, quest'ultima può essere rilevata d'ufficio quale giudicato esterno anche in sede di legittimità, quanto alla ricostruzione del fatto, comportando l'assoggettamento della stessa operazione ai fini IVA ex art. 40 del D.P.R. n. 131 del 1986 .

Tanto premesso, secondo il capo della sentenza relativo all'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate censurato con il motivo in disamina non fa applicazione tout court dell' art.2909 cod. civ. in dipendenza delle sentenze della Corte depositate il 25 settembre 2013. Ad esempio, ivi si legge: "... per quanto sopra detto, è ormai acquisito, anche sulla base delle più volte mentovate sentenze della Corte di cassazione, che ADR ha operato come rivenditore di energia elettrica agli altri esercenti operanti nel sedime aeroportuale (veri e propri consumatori-finali, come affermato dalla Corte di cassazione, e non sub-concessionari)...". Dunque, la CTR non si è limitata a ritenere operante il giudicato, ma anche sulla scorta di accertamenti autonomi giunge a condividere le ragioni di diritto già espresse dalla Cassazione con riferimento alle precedenti annualità, e ne fa applicazione nel presente processo sul presupposto che i fatti non sono dissimili, compiendo circostanziate valutazioni fattuali a riguardo, di cui peraltro la stessa ricorrente dà conto, ad es. a pag. 74 del ricorso ove si legge: "La sentenza deve essere altresì cassata nella parte in cui la CTR... ha autonomamente (i.e. a prescindere dall'asserita applicazione, nella controversia in esame, del principio del giudicato esterno) convalidato la pretesa dell'Agenzia delle Entrate...".

9. Con il quinto e sesto motivo la ricorrente deduce la violazione dell' art. 13 del D.P.R. 633 del 1972 , in rapporto all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., sempre in relazione all'accoglimento parziale dell'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate. Secondo la ricorrente, anche assumendo che sia corretta la ricostruzione giudiziale secondo cui la società avrebbe operato anche ai fini dell'IVA come un commerciante di energia elettrica (ponendo, quindi, in essere, al fine di tale imposta, autonome e distinte operazioni di cessione di energia elettrica), sarebbe errata in diritto la tesi del giudice di seconde cure secondo cui l'accisa e l'addizionale provinciale sull'energia elettrica avrebbero dovuto concorrere, ai sensi dell' art. 13 del D.P.R. n. 633/1972 , alla formazione della base imponibile IVA, in quanto oneri tributari facenti, comunque, capo agli acquirenti/consumatori finali (come tali configurabili quali componenti del corrispettivo della cessione di energia elettrica), risultando, invece, l'obbligazione tributaria relativa all'accisa sull'energia elettrica ed alla relativa addizionale provinciale, giuridicamente imputabile al solo fornitore, salvo il diritto alla rivalsa (quinto motivo).

Inoltre, (sesto motivo) il giudice avrebbe comunque errato a qualificare, ai fini IVA, il servizio dell'energia elettrica assicurato dalla società ai soggetti terzi operanti nello scalo aeroportuale ritenendo fossero occorse distinte e autonome operazioni di cessione di energia. La stessa configurabilità, ai fini IVA, della ricorrente come fornitore di energia elettrica sarebbe in conflitto con la disciplina positiva dell'imposta e con i principi che la governano, atteso che l'attività dalla stessa svolta consiste nell'erogazione del servizio aeroportuale e non nella somministrazione di energia elettrica, come testimoniato dalla marginalità dei quantitativi di energia utilizzati dai sub-concessionari rispetto a quelli impiegati in proprio.

10. I due motivi, aventi ad oggetto il medesimo capo della sentenza, la medesima norma dell'art.13 e l'accertamento autonomo compiuto dalla CTR secondo cui la contribuente avrebbe operato anche ai fini dell'IVA come commerciante di energia realizzando autonome e distinte operazioni di cessione di energia elettrica sono da trattarsi congiuntamente. Il quinto motivo è fondato, con riferimento all'inclusione sia dell'accisa sia dell'addizionale provinciale all'accisa nella base imponibile IVA, assorbito il sesto, nei termini che seguono.

10.1. L' art. 13 , primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 , dispone "la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti". La previsione è ampia e tale da includere anche gli oneri fiscali, quali le accise, neppure potendosi ricavare una indicazione in senso contrario dall' art. 15 del D.P.R. n. 633 del 1972 (rubricato "Esclusioni dal computo della base imponibile"), che non menziona né le accise, né altre imposte.

Sul piano del diritto eurounitario, con riferimento all'imposta armonizzata, l'art. 78, par 1, lett. a, della direttiva 2006/112/CE prevede: "Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti: a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA". La norma è stata interpretata dalla Corte di Giustizia in numerose decisioni (Corte di Giustizia, 23 settembre 1988, in causa C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd*; Corte di Giustizia, 10 giugno 2006, in causa C-98/05, *De Danske Bilimportører*), nelle quali è stato più volte affermato che la base imponibile IVA ricomprende tutto quanto costituisce il corrispettivo, ovvero controvalore effettivo, versato o da versare al fornitore o al prestatore per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. È necessario che la cessione di beni o la prestazione di servizi sia effettuata a titolo oneroso, ossia che esista un nesso diretto tra i beni o le prestazioni scambiati e che il valore del bene o della prestazione fornita in cambio possa essere espresso in denaro in termini di sinallagma tra prestazione resa e compenso ricevuto (tra le molte, Corte di Giustizia, 4 luglio 2024, in causa C-179/23, *Credidam*, punto 36; 15 aprile 2021, in causa C-846/19, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, punto 36).

La Corte di Giustizia UE, nella sentenza 21 dicembre 2023, in causa C-288/22, TP, punto 34 ha anche chiarito che, per poter essere considerato quale controvalore effettivo del servizio prestato, il corrispettivo deve situarsi in proporzione ragionevole rispetto al servizio prestato, in quanto non deve retribuire solo parzialmente le prestazioni effettuate o da effettuare al punto

da interrompere il nesso diretto tra tali prestazioni e il corrispettivo (v., in tal senso, CGUE sentenza del 2 giugno 2016, in causa C-263/15, Lajvér, punto 49). Parimenti, non rileva ai fini della qualificazione dell'operazione come a titolo oneroso che un'operazione economica venga svolta a un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e pertanto a un prezzo superiore o inferiore al normale prezzo di mercato. Una simile circostanza non è tale da incidere sul nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (CGUE, 12 maggio 2016, in causa C-520/14, Geemente Borsele e Staatssecretaris van Financien, punto 26; Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, cit., punto 43).

10.2. Anche la Corte di cassazione è intervenuta sulla questione se l'accisa debba o meno integrare la base imponibile ai fini IVA (v. ad es. Cass. Sez. 5, sentenza n. 26145 del 16/10/2019 ) chiarendo che le accise sull'energia elettrica dovute dal soggetto obbligato verso l'Amministrazione finanziaria rientrano nella base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto a condizione che le stesse siano state effettivamente traslate sul consumatore finale ex art. 16 , comma 3, del D.Lgs. n. 504 del 1995 , poiché solo in questo caso entrano a far parte del prezzo da quest'ultimo corrisposto e vengono, dunque, a costituire un elemento del costo del prodotto venduto, non pare si attagli al caso specifico.

Non vi sono ragioni per discostarsi nel caso in esame dalla giurisprudenza sopra citata e condivisa (in termini, v. Cass., Sez. 5, 4 ottobre 2024 n.26013 ), coerente con il fatto che l'accisa colpisce la fase del processo produttivo ( Cass., Sez. 5, 9 agosto 2023, n. 24222 ; Cass., Sez. 5, 21 novembre 2008, n. 27627 ) e che la rivalsa sul consumatore non è obbligatoria, ma facoltativa ( Cass., Sez. V, 6 febbraio 2020, n. 2810 ). Cass. n. 26145/2019 ha stabilito che "solo nel caso in cui la rivalsa sia stata concretamente esercitata dal soggetto obbligato al pagamento delle accise nei confronti dell'Amministrazione doganale, dette imposte vengono a costituire parte del costo dell'energia elettrica fornita e, pertanto, rientrano nella base imponibile IVA". In quel caso la Corte, constatato che le imprese cessionarie hanno corrisposto, per l'energia elettrica oggetto di fornitura, un prezzo non comprensivo delle accise, per mancato esercizio del diritto di rivalsa da parte del fornitore, ha ritenuto che non potesse ragionevolmente sostenersi che l'IVA dovesse riguardare anche le accise non traslate sul prezzo dell'energia e, dunque, non pagate dai consumatori finali.

Orbene, il Collegio osserva che nella fattispecie la prova dell'esercizio della rivalsa da parte del fornitore o comunque della traslazione dell'accisa in capo ai cessionari manca e sarebbe spettato all'Ufficio darla, trattandosi di fatto impeditivo. Anzi, a pag.25 del controricorso l'Agenzia sembra dare per pacifico il contrario, nel passaggio argomentativo in cui afferma che ADR non ha addebitato in fattura l'importo dell'accisa. È stata l'Agenzia delle Dogane a pretendere l'accisa ritenendo l'aeroporto un opificio e, quindi, A. di R. soggetto passivo d'imposta ai fini dell'accisa. In mancanza di prova dell'esercizio della rivalsa o comunque di traslazione dell'accisa l'IVA non può essere quindi utilmente richiesta sulla stessa.

10.3. Inoltre, l'addizionale provinciale all'accisa va esclusa dalla base imponibile IVA in coerenza, oltre che in conseguenza di quanto precede con riferimento all'accisa stessa cui l'addizionale accede, anche perché è consolidata la giurisprudenza di questa Sezione ( Cass. Sez. 5, sentenza

n. 15198 del 04/06/2019 ), secondo la quale, in tema di accise sul consumo di energia elettrica, le addizionali provinciali debbono rispondere ad una o più finalità specifiche previste dall' art. 1 , par. 2, della direttiva 2008/118/CE , come interpretata dalla Corte di giustizia UE, dovendosi evitare che le imposizioni indirette, aggiuntive rispetto alle accise armonizzate, ostacolino indebitamente gli scambi. Pertanto, è già stata più volte disapplicata, per contrasto col diritto unionale, la disciplina interna di cui all' art. 6 , comma 2, del D.L. n. 511 del 1988 , conv. in L. n. 20 del 1989 , avente come finalità una mera esigenza di bilancio degli enti locali, con conseguente non deducibilità delle addizionali medesime (conforme, Cass. Sez. 5, sentenza n. 27101 del 23/10/2019 ). La quinta censura è perciò fondata, nei termini che precedono, assorbita la sesta ad essa connessa.

11. Le ulteriori censure sono relative alle sanzioni e, a riguardo, è preliminare esaminare la questione sollevata nella memoria ex art.378 cod. proc. civ. depositata dalla ricorrente, peraltro rilevabile anche d'ufficio, dell'eventuale giudicato esterno discendente dalle sopravvenute sentenze della Cassazione del 8.10.2019, nn. 25058 , 25059, 25060 e 25061, con cui la Corte ha dichiarato l'inammissibilità dei ricorsi dell'Avvocatura dello Stato in virtù della mancata censura delle sentenze di secondo grado, ossia le sentenze della CTR del 2.4.2012, nn. 132, 133, 131 e 134 nella parte in cui il giudice d'appello ha ritenuto illegittimi gli atti di contestazione delle sanzioni nn. C-210, C-1011, C-1067, C-976 relativi alle annualità 2003-2006 e al disconoscimento dell'esenzione opificio in quanto emessi in violazione del principio della tutela del legittimo affidamento.

12. Orbene, le sentenze nn.25058, 25059, 25060, 25061/2019 hanno affermato con identica motivazione in relazione al secondo motivo del ricorso principale proposto dall'Agenzia:

"Va precisato che il motivo di censura in esame, a ben vedere, si orienta a censurare il passaggio della sentenza che ha definito la questione relativa alla non applicabilità della sanzione per la sussistenza di una situazione di legittimo affidamento della società ADR: si tratta, invero, di un profilo che involge questioni concernenti vizi propri dell'atto di contestazione della sanzione che costituisce l'oggetto della pretesa originaria fatta valere nel presente giudizio. In questo contesto, va inserita, quindi, la questione in esame, cioè l'esistenza o meno del legittimo affidamento della società ADR su atti dell'amministrazione che potrebbe consentire di ritenere non applicabile la sanzione relativa al mancato pagamento dell'imposta erariale sui consumi di energia elettrica.... Il giudice del gravame ha ritenuto che la sussistenza della condizione di legittimo affidamento della società ADR trovava ragione nel contenuto della nota del 2002 con cui l'Agenzia delle dogane aveva ritenuto che l'ADR non fosse tenuta al pagamento dell'imposta erariale nei mesi in cui l'energia utilizzata, sia acquistata sia autoprodotta superasse il limite dei 1200 KW/h. La spettanza dell'esenzione è stata inoltre più volte confermata dai verificatori dell'Agenzia delle dogane. È quindi sulla sussistenza di tali due specifici profili (il contenuto della nota del 2002 e la successiva condotta confermativa dei verificatori) che si è fondata la ragione della decisione sulla questione in esame.... Il presente motivo di ricorso, invero, non dà per nulla conto dei suddetti due profili né, in particolare, del contenuto della nota del 2002 citata dal giudice del gravame, eventualmente censurando la non corretta sussunzione della stessa nell'ambito della previsione normativa di cui all' art. 10 , della legge 212/2000 .... Con il proporre il presente motivo di ricorso, quindi, parte ricorrente non ha colto la ratio decidendi della

pronuncia in esame, prospettando ragioni di censura che non attengono in alcun modo ai profili sui quali il giudice del gravame aveva ritenuto di fondare la ragione della sussistenza del legittimo affidamento della società ADR, sicché lo stesso è inammissibile in quanto non conferente con la ragione della decisione in ordine alla sussistenza del legittimo affidamento ai fini della non applicabilità della sanzione".

Dall'inammissibilità della censura la Corte ha derivato l'inammissibilità degli altri motivi di ricorso principale e del ricorso incidentale e, quindi, da tali decisioni processuali, non solo relative ad anni di imposta diversi da quelli oggetto del presente processo, ma anche legate alle evidenziate carenze di quei ricorsi per Cassazione, nessun effetto di giudicato esterno discende sul presente ricorso in relazione alla debenza o meno delle sanzioni, con conseguente necessità di scrutinare le singole censure articolate dalla ricorrente.

13. Il settimo e il nono motivo, incentrati sulle sanzioni e di concezione analoga in riferimento al preteso giudicato esterno, sono esaminati congiuntamente.

13.1. La settima censura, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., prospetta l'erroneo accertamento della portata del giudicato esterno, in violazione e falsa applicazione dell' art 2909 cod.civ., ai fini della decisione della controversia sorta in merito alla sussistenza dell'esimente da responsabilità sanzionatoria costituita dalle obiettive condizioni di incertezza in ordine alla portata applicativa della disposizione di cui all'art. 53, comma 1, lett. a), TUA.

Secondo la società, il giudice avrebbe rigettato l'istanza formulata dalla società di disapplicazione, ai sensi degli artt. 8, del D.Lgs. n. 546/1992, 10, comma 3, della L. n. 212/2000 e 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 , delle sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Dogane e dall'Agenzia delle Entrate in relazione alla presunta attività di cessione di energia elettrica operata in evasione d'imposta, ritenendo erroneamente che anche in tale circostanza trovasse applicazione il principio del giudicato esterno.

13.2. Il nono motivo deduce, in rapporto all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., l'erroneo accertamento della portata del giudicato esterno, in violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 cod. civ., ai fini della decisione della controversia sorta in merito alla sussistenza dell'esimente da responsabilità sanzionatoria costituita dalle obiettive condizioni di incertezza in ordine alla portata applicativa della disposizione di cui all'art. 52, comma 3, lett. f), del TUA pro tempore vigente.

14. I motivi sono inammissibili perché non colgono la ratio decidendi espressa dal giudice, che ha deciso la questione dell'obiettiva incertezza escludendola senza fare applicazione del giudicato esterno. Il capo della sentenza impugnata rilevante, alle pagg. 54 e 55, è il seguente: "Riguardo all'oggettiva incertezza normativa, che secondo ADR sarebbe sussistente e dovrebbe comportare l'esenzione dalle sanzioni, la Commissione convintamente recepisce le osservazioni della Corte di cassazione, che in una delle decisioni per le pregresse annualità menzionate sopra (Sez. 5, sent n. 20469 del 2013) si è espressa per la negativa, rilevando che "... Il complesso delle considerazioni sinora svolte porta a escludere anche qualsivoglia scriminante a favore della contribuente. Non si, infatti, può parlare d'incertezza normativa oggettiva, che, sì rilevante ai fini dell'esimente dalle sanzioni per violazioni fiscali ( Statuto del contribuente , art. 10 ; D.Lgs. n. 472

del 1997 , art. 6 , comma 2), postula però una condizione di grave dubbio non evitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia d'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione, riferibile... al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. (Sez. 5, Sentenza n. 13457 del 27/07/2012, Rv. 623585). "... La Commissione ritiene, inoltre, che non possano trovare adesione i rilievi mossi dall'appellata nelle sue controdeduzioni relativamente all'affidamento del contribuente, che determinerebbe l'esclusione delle sanzioni e degli interessi. Nei menzionati giudizi di legittimità per le precedenti annualità, tale questione è stata delibata e respinta, sulla base di considerazioni, che questa Commissione condivide pienamente e recepisce, essendo estensibili per l'identità dei profili di fatto e di diritto...".

Dalla lettura del capo della decisione sopra sintetizzato emerge un'articolata argomentazione e il giudice non ha fatto applicazione del principio del giudicato esterno sulla questione, ai fini dell'art.2909 cod. civ., bensì ha richiamato i principi decisorii affermati da Codesta Suprema Corte nella sentenza n. 20469 del 2013 - anche con citazione testuale - ritenendoli applicabili perché ne ha condiviso la motivazione sul presupposto di una fattispecie concreta analoga. Inoltre, la CTR non si è limitata ad argomentare meramente per relationem al precedente della Corte. Infatti, l'uso dell'espressione "estensibili per l'identità" e dell'avverbio "convintamente" attesta una adesione ragionata da parte del giudice che emerge dalla motivazione espressa.

15. L'ottava e la decima censura, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., prospettano la violazione e falsa applicazione degli artt. 8, D.Lgs. n. 546/1992, 10, comma 3, L. n. 212/2000 e 6, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 da parte della sentenza impugnata, nella parte in cui il giudice ha, a prescindere dall'asserita applicazione del principio del giudicato esterno, convalidato la pretesa sanzionatoria formulata dall'Agenzia delle Dogane e dall'Agenzia delle Entrate, ritenendo di non poter annullare, ai sensi delle norme indicate in rubrica, le sanzioni irrogate alla società per aver la contribuente occultato all'erario le operazioni di cessione dell'energia elettrica rese nei confronti dei sub-concessionari e, quindi, per aver sottratto a tassazione i tributi gravanti sull'energia elettrica e la maggiore IVA su di essi dovuta, e stante l'ipotizzata indebita fruizione dell'esenzione opificio con riferimento all'energia elettrica utilizzata in proprio.

16. I motivi, connessi, devono essere trattati congiuntamente e non possono trovare ingresso. La prospettazione della società, con cui vengono riproposte argomentazioni di merito già vagliate dal giudice d'appello con la motivazione sopra riportata è da un lato inammissibile in quanto meritevole e, dall'altro, destituita di fondamento, poiché il ragionamento seguito dal giudice è logico, coerente con la giurisprudenza della Sezione espressamente citata ( Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13457 del 27/07/2012 , Rv. 623585), e mai superata (ad es., tra le molte, Cass. Sez. 5, ordinanza n. 15452 del 13/06/2018 , Rv. 649184 - 01) e ha motivatamente escluso la sussistenza indici sintomatici dell'incertezza normativa oggettiva della norma di cui all'art. 53, comma 1 del TUA con una statuizione non revocabile in dubbio in sede di legittimità nei termini proposti.

17. Con l'undicesimo motivo a pag. 120 del ricorso viene prospettato, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l'erroneo accertamento della portata del giudicato esterno, in

violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 cod. civ., ai fini della decisione della controversia sorta in merito alla sussistenza della violazione del principio del legittimo affidamento, di cui all' art. 10 , dello Statuto del Contribuente .

Secondo la società, la sentenza impugnata dev'essere altresì cassata nella parte in cui ha ritenuto di non poter annullare parzialmente la pretesa tributaria e sanzionatoria formulata dall'Agenzia delle Dogane in quanto in conflitto con la disposizione normativa di cui all' art. 10 , della L. n. 212/2000 , stante l'asserita sussistenza di precedenti documenti di prassi con cui l'ente accertatore aveva espressamente riconosciuto alla Società il diritto a fruire dell'esenzione opificio, rilevando che, anche in tale caso, trovasse applicazione il principio del giudicato esterno.

18. Con il dodicesimo motivo, numerato nuovamente per errore undicesimo a pag.124 del ricorso, si deduce, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la violazione dell' art. 116 cod. proc. civ., in riferimento all' art. 132 , comma 1, n. 4, cod. proc. civ.. La ricorrente contesta la decisione di appello anche nella parte in cui ha escluso che, nella specie, fosse stato violato dall'Agenzia delle Dogane il principio del legittimo affidamento, ritenendo insussistente la prova che l'ente accertatore avesse in precedenza espressamente riconosciuto in capo alla società il diritto a beneficiare dell'esenzione opificio.

19. I due motivi devono essere esaminati congiuntamente, in quanto relativi al medesimo capo della sentenza, censurato sotto il profilo dell'asserita erronea applicazione del giudicato esterno e sotto l'angolo della motivazione apparente, e non possono essere accolti.

19.1. Il passaggio argomentativo del giudice d'appello pertinente è il seguente: "La Commissione ritiene, inoltre, che non possano trovare adesione i rilievi mossi dall'appellata nelle sue controdeduzioni relativamente all'affidamento del contribuente, che determinerebbe l'esclusione delle sanzioni e degli interessi. Nei menzionati giudizi di legittimità per le precedenti annualità, tale questione è stata deliberata e respinta, sulla base di considerazioni, che questa Commissione condivide pienamente e recepisce, essendo estensibili per l'identità dei profili di fatto e di diritto (in quanto ADR in detti nei giudizi si era riferita agli stessi documenti dell'A.F., menzionati nelle controdeduzioni del presente processo). In particolare, la Corte di cassazione aveva specificamente ritenuto che non si potesse nella specie "... parlare di affidamento della contribuente di fronte al concreto atteggiarsi dell'azione del fisco, non ravvisandosi l'apparenza di un'attività della P.A. in senso univocamente favorevole alla parte contribuente, desumibile da circostanze specifiche e rilevanti, e apparendo, invece, chiaramente contra legem la condotta in esame. (Sez. 5, Ordinanza n. 23309 del 09/11/2011, Rv. 619886)" (in tal senso, testualmente, Cass., Sez. 5, sent. n. 20469 del 2013 )".

19.2. Come già sopra argomentato in relazione a tale capo della decisione, non vi è alcuna applicazione del giudicato esterno, ma condivisione delle ragioni argomentative svolte dalla Cassazione nei precedenti resi inter partes relativi agli antecedenti periodi di imposta, sulla base di una valutazione del fatto, ritenuto assimilabile, e di una adesione ragionata al contenuto della decisione di legittimità. La motivazione adottata dal giudice rispetta perciò anche il minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. U. n.8053/2014 ), perché l'adesione ai precedenti giurisprudenziali non è stata apodittica, ma argomentata dal giudice.

20. Con il tredicesimo mezzo, numerato per errore dodicesimo a pag.127 del ricorso, nel presupposto in cui sia accolto il primo motivo, la società chiede di statuire nel merito, confermando la sentenza di primo grado, nella parte in cui i Giudici di primo grado hanno riconosciuto l'illegittimità dell'avviso di pagamento e dell'atto di irrogazione immediata delle sanzioni emessi dall'Agenzia delle Dogane stante la, a suo dire, legittima applicabilità dell'esenzione opificio con riferimento all'energia elettrica utilizzata in proprio dalla società per rendere il servizio aeroportuale.

21. Alla richiesta non può essere dato corso, dal momento che non è stato accolto il primo motivo.

22. Con il quattordicesimo mezzo, numerato per errore tredicesimo a pag.137 del ricorso, nel presupposto in cui siano accolti i motivi settimo e nono, la società chiede alla Corte di pronunciarsi in merito alla dedotta illegittimità delle sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Dogane e dall'Agenzia delle Entrate, ricorrendo nella specie l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza in ordine alla portata applicativa (i) dell'art. 53, comma 1, lett. a) del TUA, e/o (ii) art. 52, comma 3, lett. f), del TUA pro tempore vigente.

23. Con il quindicesimo, numerato per errore quattordicesimo a pag.150 del ricorso, nella prospettazione che venga accolto il nono motivo di ricorso, si chiede alla Corte di pronunciarsi in merito alla parziale illegittimità dell'avviso di pagamento e dell'atto di irrogazione immediata delle sanzioni, in quanto emessi dall'Agenzia delle Dogane in violazione del principio del legittimo affidamento.

24. Neppure queste richieste della società possono essere accolte, dal momento che i motivi settimo e nono sono stati rigettati.

25. In conclusione, accolto il quinto motivo di ricorso nei termini sopra indicati, assorbito il sesto, disatteso il ricorso nel resto, la sentenza impugnata viene cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ex art.384 secondo comma cod. proc. civ., decidendo la controversia nel merito, la Corte accoglie i ricorsi introduttivi limitatamente all'inclusione dell'accisa e dell'addizionale provinciale all'accisa nella base imponibile IVA.

26. Le spese di lite di tutti i gradi di giudizio sono compensate, in ragione della parziale soccombenza reciproca e della complessità della controversia.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo nei termini di cui in motivazione, assorbito il sesto, disatteso il ricorso nel resto, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi limitatamente all'inclusione dell'accisa e dell'addizionale provinciale all'accisa nella base imponibile IVA. Compensa le spese di lite.

Così deciso in Roma, in data 10 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 12 marzo 2025.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza