

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21724 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA
Data pubblicazione: 25/06/2026

Oggetto: Tributi

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 10758 del ruolo generale dell'anno 2020,
proposto

Da

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

ricorrente -

contro

FER S.C.p.A. in liquidazione (già Consorzio Fortore Energia);

-intimata-

per la cassazione della sentenza **n. 2215/11/2019**, della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, depositata in data 26.11.2019, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al numero 10769 del ruolo generale dell'anno 2020
proposto

Da

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

ricorrente -

contro

FER S.C.p.A. in liquidazione (già Consorzio Fortore Energia);

-intimata-

per la cassazione della sentenza **n. 2214/11/2019**, della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, depositata in data 26.11.2019, non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 giugno 2026 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

FATTI DI CAUSA

1. Con riguardo al procedimento n. 10769/2020, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*, propone ricorso, affidato a un motivo, per la cassazione della sentenza n. 2214/11/2019 con cui la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna aveva rigettato l'appello (RG 310/2017) proposto nei confronti di FER S.C.p.A. in liquidazione (già Consorzio Fortore Energia) avverso la sentenza n. 171/02/2016 della Commissione tributaria provinciale di Piacenza che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'avviso di pagamento (n. 76A/2014, prot. A10794/2014) e il diniego di rimborso (prot. A18968/2014) dell'accisa sull'energia elettrica relativa alle rate di acconto versate da quest'ultima cautelativamente per i mesi da gennaio a maggio 2014. L'Agenzia delle dogane aveva dapprima riconosciuto in capo a FER scpa la qualifica di "autoproduttore" anche con riguardo all'energia trasferita ai consorziati e, dunque, l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 52,

comma 3, del d.lgs. n. 504/95 (TUA), salvo poi disconoscere, con efficacia retroattiva, la stessa esenzione sostenendo l'inapplicabilità alla fattispecie dell'art. 2, comma 2 del D.L. n. 79/99, in quanto norma extra-tributaria.

2. Nella sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto che non vi era alcuna ragione per escludere l'applicabilità dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79/99 alla materia tributaria; che, nella specie, era applicabile l'esenzione ex art. 52, comma 3, del d.lgs. n. 504/1995 (senza dovere affrontare il tema del legittimo affidamento della contribuente), preso atto della natura associativa e del legittimo scopo di approvvigionarsi di energia pulita, pur non avendo la contribuente le capacità tecniche per produrre la stessa in autonomia; in particolare, l'attività di FER scpa era strumentale al soddisfacimento del fine per cui la stessa era stata costituita e cioè la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili tramite l'aggregazione di risorse.

3. Con riguardo al procedimento n. 10758/2020, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*, propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza n. 2215/11/2019 con cui la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna aveva dichiarato inammissibile l'appello (RG n. 369/2017) proposto nei confronti di FER S.C.p.A. in liquidazione (già Consorzio Fortore Energia) avverso la sentenza n. 171/02/2016 della Commissione tributaria provinciale di Piacenza.

4. Nella sentenza impugnata, in punto di diritto, la CTR - preso atto dell'avvenuta proposizione da parte dell'Agenzia delle Dogane dell'appello RG 310/2017 (depositato in data 15 febbraio 2017) con analoghe argomentazioni avverso la medesima sentenza n. 171/02/2016 della CTP di Piacenza e della costituzione in tale giudizio di FER S.C.p.A. in liquidazione - ha dichiarato inammissibile l'appello (RG 369/2017) depositato il 22.2.2017 in esame per violazione del principio del "ne bis in idem" stante il divieto per il giudice di pronunciarsi ulteriormente sulla stessa materia in caso di formazione del "giudicato processuale" a seguito dell'esaurimento dei mezzi di impugnazione di cui all'art. 324 c.p.c.

5. In entrambi i giudizi, è rimasta intimata la società contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente deve procedersi alla riunione dei giudizi tra loro connessi in quanto aventi entrambi ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di pagamento (n. 76A/2014, prot. A10794/2014) e del diniego di rimborso (prot. A18968/2014) dell'accisa sull'energia elettrica (relativamente alle rate di acconto versate per i mesi da gennaio a maggio 2014) annullati in prime cure in forza della medesima sentenza della CTP di Piacenza n. 171/02/2016.

2. Con riguardo al procedimento n. 10769/2020, con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 3, lett. b) del TUA e dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79/99 per avere la CTR ritenuto che la società consortile FER scpa potesse usufruire dell'esenzione di cui all'art. 52, comma 3, lett. b) del TUA sebbene la qualifica di "autoproduttore" di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 79/99 non risultasse applicabile alle accise e l'energia elettrica non consumata dallo stesso produttore ma ceduta ai soci consorziati non potesse fruire dell'agevolazione di cui all'art. 52 cit. dovendo essere, ai fini dell'esenzione, l'autoproduttore anche auto-consumatore. Peraltro, in base al TUA, andava considerato "fornitore" con obbligo di versamento dell'accisa il soggetto cedente l'energia elettrica prodotta in *surplus* rispetto ai propri fabbisogni a terzi consumatori ancorché legati al produttore da rapporti associativi o dall'appartenenza al medesimo gruppo societario.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. La previsione di cui all'art. 52, comma 3, lett. b), decreto legislativo n. 504/1992, riconosce il diritto all'esenzione solo ai soggetti autoproduttori di energia elettrica da fonti rinnovabili che la consumano direttamente per sé, mentre diversa è l'ipotesi, quale quella di specie, in cui il soggetto autoproduttore, cioè la società consortile, cede a titolo oneroso l'energia

elettrica autoprodotta: in questo caso, invero, il soggetto che autoproduce non coincide con il soggetto che la consuma.

2.3. Costituisce principio giurisprudenziale consolidato quello secondo cui «In tema di accise, qualora la società consortile costituita per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili ceda, a titolo oneroso, parte di essa alle proprie consorziate, non può godere dell'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lett. b) d.lgs. n. 504 del 1992, *per la quale occorre che l'autoproduttore coincida con colui che consuma l'energia prodotta*, essendo all'uopo irrilevante il richiamo all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79 del 2009, in quanto, regolando il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, è estraneo alla materia fiscale» (Cass. n. 18863 del 2020; in termini, *ex multis*, Cass. n. 24169 del 2020, n. 19922 del 2020, n. 19456 del 2020, n. 33592 del 2019; Sez. 5, Sentenza n. 25143 del 23/08/2023). In tema di accise, le società consortili costituite per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili, come tutte le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio, sono obbligate al pagamento del tributo, a norma dell'art. 53, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504 del 1995, mentre ne sono esentate, ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), dello stesso decreto (nel testo applicabile "ratione temporis", sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. m, del d.lgs. n. 26 del 2007) solamente a condizione che l'energia, oltre che autoprodotta con impianti aventi potenza disponibile superiore a 20 KW, sia anche autoconsumata in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, con la conseguenza che suddette società beneficino dell'esenzione limitatamente all'energia prodotta e consumata in proprio e non anche per quella prodotta e ceduta ai singoli consorziati (Cass., sez. 5, n. 26142 del 2019). Sicché l'esenzione deve essere riconosciuta unicamente alla società consortile che produce l'energia, nei limiti del consumo dalla stessa praticato, e non già per l'ipotesi in cui la società consortile ceda l'energia elettrica a distinti soggetti giuridici quali sono i consorziati (nello stesso senso, sebbene con riferimento alle addizionali locali sull'energia elettrica, vd. Cass. civ., 9 aprile 2014, n. 8293; Cass. civ., 12 settembre

2008, n. 23529), pena facili ed intuibili elusioni della disposizione agevolativa; occorre precisare che la giurisprudenza riguardante la traslazione delle agevolazioni Iva spettanti alla società consortile sui singoli consorziati attraverso il meccanismo del c.d. ribaltamento dei costi e dei ricavi (Cass. civ., 4 ottobre 2018, n. 24320; Cass. civ., 9 febbraio 2018, n. 3166; Cass. civ., 26 luglio 2017, n. 18437) segue uno schema differente, ma ciò in quanto, nelle fattispecie considerate, il contratto di appalto stipulato dal committente con la società consortile è direttamente imputabile alle società consorziate, con conseguente neutralità del consorzio, che non esercita attività commerciale in proprio; diversa è, invece, la fattispecie in esame, relativa al caso dell'autoproduzione, in cui è la stessa società consortile a svolgere, legittimamente (Cass., Sez. U., 14 giugno 2016, n. 12190), attività commerciale in proprio e a cedere il prodotto ai consorziati.

2.4. Né può ritenersi corretta la interpretazione del soggetto autoproduttore indicata dalla controricorrente, che si fonda sulla nozione di cui all'art. 2, comma 2, decreto legislativo n. 79/1999; sul punto, va osservato che questa Corte (Cass. civ., 12 settembre 2008, n. 23529) ha precisato che non può influire sulla regolamentazione della presente fattispecie una definizione contenuta in una legge diretta a scopi diversi da quelli perseguiti dalla normativa tributaria, essendo il decreto legislativo n. 79/1999 finalizzato a regolare il mercato interno dell'energia elettrica ed i comportamenti dei principali operatori, restando la materia fiscale estranea a tale normativa; pertanto, la nozione di autoproduttore di cui al citato decreto legislativo n. 79/1999 non è idonea ad individuare i soggetti esentati dal pagamento delle accise ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b), TUA, i quali non rientrano nella menzionata definizione; ad ulteriore supporto di tale argomento valgano le seguenti considerazioni: a) l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 79/1999 precisa che le definizioni di cui ai successivi commi valgono ai soli fini del decreto e, pertanto, la definizione di autoproduzione di cui al comma 2 trova un limite applicativo testuale; b)

le finalità del decreto Bersani, in linea con la Direttiva n. 96/92/Ce sono quelle di perseguire un mercato concorrenziale dell'energia elettrica, mentre il T.U. Accise, come modificato dal decreto legislativo n. 26 del 2007, in attuazione della direttiva n. 2003/96/CE, ha come obiettivo l'armonizzazione della tassazione degli Stati membri della UE in materia di accise sui prodotti energetici: in questo contesto, la definizione di autoproduzione di cui al decreto Bersani deve fare i conti con la qualifica di soggetti obbligati al pagamento delle accise che hanno le officine di produzione di energia elettrica per uso proprio ai sensi del T.U. Accise; alle suddette considerazioni va aggiunto che l'art. 1, comma 911, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, applicabile solo con riferimento all'anno d'imposta 2016 (e, pertanto, non alla presente controversia), ha previsto che «l'articolo 52, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, si applica anche all'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20 kw, consumata dai soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all'articolo 4, numero 8), della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, in locali e luoghi diversi dalle abitazioni»; la suddetta disposizione richiama pedissequamente solo la prima parte dell'art. 2, comma 2, del decreto Bersani, includendo, pertanto, nell'esenzione, i soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica, ma non estendendo l'esenzione agli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili; da ciò deriva, ai fini interpretativi, che la estensione dell'esenzione alle sole società cooperative di cui all'art. 2, comma 2, del decreto legislativo n. 79/1999 implica, a contrario, che i consorzi e le società consortili, già esclusi, rimangono fuori dal campo applicativo della norma anche per gli anni d'imposta successivi al 2016 (Cass. n. 18863 del 2020).

2.5. Nella sentenza impugnata la CTR non si è attenuta al suddetto principio nel ritenere - facendo riferimento alla nozione di autoproduttore di cui

all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 79/1999 - applicabile alla società consortile FER s.c.p.a. l'esenzione ex art. 52, comma 3, lett. b) del TUA con riguardo all'energia non consumata dallo stesso produttore ma ceduta ai soci consorziati ("il Collegio ritiene che diversamente da quanto sostenuto dall'Ufficio che aveva escluso l'applicabilità dell'esenzione *de qua* in virtù della terzietà e della qualità dei soggetti consorziati, alcuna disposizione civilistica o tributaria condiziona la sussistenza e la perseguibilità dello scopo mutualistico al numero o alla natura dei partecipanti al consorzio; la natura associativa, pienamente legittima permetteva di perseguire il legittimo scopo di approvvigionarsi di energia pulita, pur non avendo [la contribuente] le capacità tecniche per produrre la stessa in autonomia; in particolare, l'attività di FER scpa era strumentale al soddisfacimento del fine per cui la stessa era stata costituita e cioè la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili tramite l'aggregazione di risorse").

3. Con riguardo al ricorso n. 10758/2020, con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 324 c.p.c. per avere la CTR dichiarato inammissibile l'appello (RG 369/2017 depositato in data 22.2.2017) per violazione del principio del *ne bis in idem* in quanto già in precedenza pronunciatisi sul medesimo appello (RG 310/2017 depositato in data 15.02. 2017) avverso la medesima sentenza della CTP di Piacenza n. 171/02/2016 sebbene, nella specie, la sentenza n. 2214/2019, pronunciata sul gravame RG 310/2017, non fosse ancora passata in giudicato al momento del deposito della impugnata sentenza n. 2215/2019, pronunciata sull'appello RG 369/2017 (essendo state entrambe pronunciate all'udienza del 5.7.2019 e depositate il 26.11.2019) con conseguente mancata violazione del giudicato ex art. 324 c.p.c. In particolare, la CTR - in luogo di dichiarare l'inammissibilità dell'appello RG 369/2017 depositato in data 22.2.2017- avrebbe dovuto riunire i procedimenti ex art. 335 c.p.c., non trattandosi di impugnazioni distinte.

4. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 291 e 335 c.p.c. per avere la CTR dichiarato inammissibile l'appello (RG n. 369/2017 depositato in data 22.2.2017) per violazione del principio del *ne bis in idem* sebbene il secondo gravame rappresentasse una mera rinotificazione (al fine di sanare eventuali irregolarità) del primo appello (RG n. 310/2017) e, dunque, non costituisse un'impugnazione distinta.

5. Con il terzo motivo ripropone – per “mero tuzionismo”- il medesimo mezzo (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., per violazione e falsa applicazione degli artt. 52, comma 3, lett. b) del TUA e 2, comma 2, del d.lgs. n. 79/99) già proposto nel procedimento RG 10769/2020.

6. I motivi primo e secondo sono infondati.

6.1. Ed infatti, *nell'ordinamento processuale civile vige il principio generale della consumazione del potere di impugnazione, per effetto del quale, una volta che la parte abbia esercitato tale potere, esaurisce la facoltà di critica della decisione che lo pregiudica, senza che possa proporre una successiva impugnazione, salvo che la prima impugnazione sia invalida, non sia stata ancora dichiarata inammissibile o improcedibile e venga rispettato il termine di decadenza previsto dalla legge*. Pertanto, ove la stessa sentenza di appello venga impugnata tempestivamente con due identici ricorsi [per cassazione], proposti l'uno di seguito all'altro, si pongono due sole alternative, a seconda che il primo di essi abbia, o meno, validamente introdotto il giudizio di legittimità: nell'un caso, il ricorso successivamente proposto va dichiarato inammissibile; nell'altro, invece, deve essere esaminato in ragione dell'inammissibilità del primo (cfr. Cass., 29 novembre 2016, n. 24332; Cass., 29 settembre 2017, n. 22929; Cass. 25437/2020; Cass., sez. lav. n. 17453 del 2024). Nel processo civile, compreso quello tributario, il principio della consumazione dell'impugnazione, che preclude la riproposizione di un secondo atto di appello, anche nell'ipotesi in cui non sia ancora scaduto il termine per impugnare, opera soltanto ove sia intervenuta una declaratoria d'inammissibilità o improcedibilità del primo,

con la conseguenza che, nel caso in cui il primo atto di appello sia viziato, e fino a quando la declaratoria di inammissibilità non venga adottata, può essere notificato un secondo atto di appello, immune dai vizi del precedente e destinato a sostituirlo, purché tale atto risulti tempestivo, in rapporto al termine breve, decorrente, in caso di mancata notificazione della sentenza, dalla data di proposizione del primo atto di appello, che equivale alla conoscenza legale della decisione da parte dell'impugnante (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4754 del 28/02/2018; v. ugualmente, con riguardo al rito ordinario, Sez. U, Sentenza n. 16598 del 05/08/2016). Pertanto, il principio di consumazione opera pienamente solo se il primo appello risulti valido e idoneo a raggiungere lo scopo mentre il secondo appello è ammissibile solo se: 1) il primo atto di impugnazione sia invalido, inammissibile o improcedibile; 2) il secondo appello, con lo scopo di sostituire il primo sanandone i vizi, venga proposto prima che la prima impugnazione sia stata dichiarata inammissibile/improcedibile e, comunque, entro il termine di decadenza.

6.2. Nella specie, la CTR - a fronte di appelli identici proposti (l'uno di seguito all'altro) dalla medesima parte (Agenzia delle Dogane) avverso la medesima sentenza n. 171/02/2016 della CTP di Piacenza - ha correttamente dichiarato inammissibile il secondo gravame (RG n. 369/2017) depositato in data 22.2.2017, essendo stato il primo (RG 310/2017 depositato il 15.2.2017), trattato nella medesima udienza del 5 luglio 2019, validamente introdotto e deciso con sentenza n. 2214/11/2019. Risultando utilmente proposto il primo ricorso e, pertanto, validamente consumato con lo stesso il potere di impugnazione avverso la sentenza, il secondo, del tutto identico al primo, risulta inammissibile.

7. L'accoglimento dell'unico motivo del ricorso (RG n. 10769/2020) comporta l'assorbimento del terzo motivo proposto dall'Agenzia "per mero tuzionismo".

8. In conclusione, previa riunione al ricorso R.G. n. 10758/2020 di quello R.G. n. 10769/2020, va accolto il ricorso (R.G. n. 10769/2020) con

cassazione della sentenza impugnata e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, mentre, con riguardo al ricorso RG n. 10758/2020, vanno rigettati i primi due motivi, assorbito il terzo.

9. Con riguardo al procedimento RG n. 10758/2020 nulla sulle spese del giudizio di legittimità essendo rimasta intimata la società contribuente e non avendo svolto attività difensiva.

Con riguardo al procedimento RG n. 10758/2020 rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma *1-quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016, Rv. 638714);

PQM

La Corte riunisce al ricorso RG n. 10758/2020 quello RG n. 10769/2020; accoglie il ricorso R.G. n. 10769, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità (limitatamente al ricorso RG n. 10769/2020), alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione; con riguardo al ricorso RG n. 10758/2020, rigetta i primi due motivi, assorbito il terzo.

Così deciso in Roma il 23 giugno 2026

Il Presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli