Sentenza del 23/10/2019 n. 27101 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 433/05/16 del 26/04/2016, la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto dalla Agenzia delle Dogane e dei Monopoli avverso la sentenza n. 144/03/15 della Commissione Tributaria Provinciale di L'Aquila, che aveva accolto il ricorso proposto dalla (XXXXX), societa' cooperativa agricola (di seguito Covalpa) avverso il diniego di rimborso dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica consumata nel periodo giugno 2010 - dicembre 2011.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR: a) l'istanza di rimborso era stata presentata sul presupposto che l'addizionale provinciale si ponesse in contrasto con la direttiva n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008; b) il ricorso della Covalpa, conseguente al diniego di rimborso dell'Amministrazione finanziaria, veniva accolto dalla CTP; c) la sentenza della CTP era appellata dalla Agenzia delle Dogane.

1.2. Su queste premesse, la CTR motivava il rigetto dell'appello osservando che: a) secondo quanto stabilito dalle direttive n. 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 e n. 2008/118/CE le accise sull'energia elettrica possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalita' specifiche, finalita' che in ipotesi mancano, non potendo essere ricondotte "alle finalita' istituzionali dell'ente provincia"; b) le ulteriori questioni dovevano ritenersi assorbite.

2. L'Agenzia delle Dogane impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

3. La Covalpa resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane deduce la violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'articolo 1, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE e del Decreto Legge 28 novembre 1988, n. 511, articolo 6, conv. con modif. nella L. 27 gennaio 1989, n. 20, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

1.1. In buona sostanza, la difesa erariale evidenzia che: a) l'articolo 1, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE farebbe riferimento ad altre imposte indirette e non gia' alle addizionali, che non possono considerarsi imposte autonome; b) le addizionali provinciali sarebbero destinate ad essere trasferite agli enti locali per garantire i servizi locali indispensabili e non andrebbero a

copertura di semplici esigenze di bilancio e, del resto, neppure sarebbe possibile, secondo i principi di bilancio degli enti locali, vincolare analiticamente determinate entrate alle spese; c) non rileverebbe, a fini interpretativi, l'intervenuta abrogazione delle imposte addizionali intervenuta ad opera del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 4, comma 10, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44, essendo la stessa dettata in attuazione del disegno federalista e con l'esigenza di rispettare il principio di unitarieta' della tassazione nazionale; d) la direttiva n. 2008/118/CE non sarebbe self-executing.

2. La complessa censura e' infondata.

2.1. L'articolo 3, § 2, della direttiva n. 92/12/CEE afferma che: "I prodotti di cui al paragrafo 1", tra i quali rientra anche l'energia elettrica in ragione dell'estensione di cui all'articolo 3 della direttiva n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, "possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalita' specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione delle base imponibile, il calcolo, l'esigibilita' e il controllo dell'imposta".

2.1.1. Tale disposizione e' pressoche' sovrapponibile alla formulazione dell'articolo 1, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE, applicabile ratione temporis alla fattispecie oggetto del presente giudizio, per la quale: "Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalita' specifiche, purche' tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilita' e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni".

2.1.2. Perche' gli Stati membri possano prevedere sul consumo di energia elettrica altre imposte indirette oltre alle accise devono, pertanto, essere rispettate due condizioni, applicabili cumulativamente (si vedano, con ulteriori richiami giurisprudenziali: CGUE 5 marzo 2015, in causa C-553/13, Statoil Fuel & Retail, punti 35 ss., con riferimento alla direttiva n. 2008/118/CE; CGUE 25 luglio 2018, in causa C-103/17, La Messer France SAS, punti 35 ss., con riferimento alla direttiva n. 92/12/CEE): 1) le imposte addizionali devono rispettare le regole di imposizione dell'unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilita' e il controllo dell'imposta; 2) le imposte addizionali devono avere una finalita' specifica, intendendosi come tale una finalita' che non sia puramente di bilancio (CGUE 24 febbraio 2000, in causa C-434/97, Commissione/Francia, punto 19; CGUE 9 marzo 2000, in causa C-437/97, EKW e Wein & Co., punto 31; CGUE 27 febbraio 2014, in causa C-82/12, Transportes lordi Besora, punto 23).

2.1.3. La gia' citata sentenza della Corte di Giustizia del 25 luglio 2018, punti 38 e 39, chiarisce, poi, che affinche' un'imposta possa garantire la finalita' specifica invocata, occorre che il gettito di tale imposta sia obbligatoriamente utilizzato "al fine di ridurre i costi ambientali specificamente connessi al consumo di energia elettrica su cui grava l'imposta in parola nonche' di promuovere la coesione territoriale e sociale, di modo che sussiste un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalita' dell'imposizione in questione" (la sentenza cita, altresi', CGUE 27 febbraio 2014, cit., punto 30; CGUE 5 marzo 2015, cit., punto 41).

2.1.4. Peraltro, "un'assegnazione predeterminata del gettito di una tassa rientrante in una semplice modalita' di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non puo', in quanto tale, costituire una condizione sufficiente a siffatto riguardo, poiche' ogni Stato membro puo' decidere di imporre, a prescindere dalla finalita' perseguita, l'assegnazione del gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese" (viene richiamata ancora una volta CGUE 27 febbraio 2014, cit., punto 29).

2.2. La direttiva n. 2003/96/CE, che ha sottoposto anche l'energia elettrica ad accisa armonizzata secondo le previsioni della direttiva n. 92/12/CEE, e' stata recepita in Italia dal Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, articolo 5 ha sostituito il Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, istituendo in favore dello Stato e delle provincie delle imposte addizionali alle accise, stabilendo che le stesse "sono liquidate e riscosse con le stesse modalita' dell'accisa sull'energia elettrica" (comma 3).

2.2.1. La direttiva n. 2008/118/CE e' stata, invece, recepita dallo Stato italiano con Decreto Legislativo 29 marzo 2010, n. 48, che ha modificato numerose disposizioni del TUA a far data dal 01/04/2010, con effetti peraltro trascurabili ai limitati fini del presente giudizio. Successivamente, con decorrenza 01/01/2012, il Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, articolo 2, comma 6, abroga l'addizionale provinciale per le regioni a statuto ordinario e, a far data dal 01/04/2012, il Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6 e' stato definitivamente abrogato dal Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44.

2.3. Dalla ricostruzione normativa piu' sopra effettuata si evince, con riferimento alle addizionali provinciali oggetto di rimborso (periodo giugno 2010 - dicembre 2011), che: a) le stesse sono previste come dovute dal Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, in attuazione della disciplina unionale, trovando legittimita' nell'articolo 3, § 2, della direttiva n. 92/12/CEE e, quindi, nell'articolo 1, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE; b) e' la stessa direttiva a chiarire che tali imposte sono qualcosa di diverso dalle accise, che possono essere aggiunte alle stesse nel rispetto di condizioni predeterminate.

2.3.1. Come specificato piu' sopra, al § 2.1.2., perche' le addizionali provinciali siano legittime ai sensi della direttiva n. 2008/118/CE occorre il cumulativo riscontro di due requisiti e, cioe': 1) il rispetto delle regole di imposizione dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilita' e il controllo dell'imposta; 2) la sussistenza di una finalita' specifica.

2.3.2. Sotto il primo profilo, il Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, comma 3, ultimo periodo, chiarisce che "Le addizionali sono liquidate e riscosse con le stesse modalita' dell'accisa sull'energia elettrica", sicche' la condizione sub 1) e' sicuramente rispettata.

2.3.3. Non e', invece, rispettata la seconda condizione, in quanto ne' la disposizione di cui all'articolo 6, ne' il decreto 11 giugno 2007 del capo dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze previsto dal comma 2 del medesimo articolo chiariscono in alcun modo le specifiche finalita' che le addizionali dovrebbero andare a soddisfare, non essendo in armonia con il diritto unionale la destinazione di tali addizionali a semplici finalita' di bilancio.

2.3.4. In particolare, tenuto conto delle sentenze della Corte di giustizia sopra richiamate, non puo' essere ritenuta finalita' specifica la destinazione (evincibile dalla premessa del Decreto Legge n. 511 del 1988) delle imposte addizionali ad "assicurare le necessarie risorse agli enti della finanza regionale e locale, al fine di garantire l'assolvimento dei compiti istituzionali", non essendo tale finalita' in grado di essere distinta dalla generica finalita' di bilancio.

2.3.5. Altrettanto deve dirsi per quanto riguarda i riferimenti alla L. 8 giugno 1990, n. 142, articolo 54, al (Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti Locali - TUEL) Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267, articolo 149 ovvero all'articolo 19 TUEL: le indicazioni che si traggono da tali norme sono del tutto generiche e non in grado di distinguere la finalita' specifica cui l'addizionale provinciale intende soddisfare.

2.3.6. Inoltre, la circostanza che in tema di bilancio degli enti locali non sia possibile destinare o vincolare a spese analiticamente individuate i proventi dell'addizionale, da un lato, non giustifica la violazione del diritto unionale e, dall'altro, non impedisce al legislatore di individuare una finalita' specifica che i proventi dell'addizionale debbano soddisfare, indipendentemente dalla diretta correlazione tra entrata e spesa in sede di bilancio.

2.3.7. Non e' nemmeno possibile trarre argomenti dal Decreto Legge 29 dicembre 2010, n. 225, articolo 2, comma 2 bis, conv. con modif. nella L. 26 febbraio 2011, n. 10 (norma, peraltro, introdotta solo in sede di conversione e con decorrenza 27/02/2011) e ritenere che le addizionali provinciali sull'energia elettrica vadano a copertura dei "costi diretti e indiretti dell'intero ciclo di gestione dei rifiuti": la disposizione richiamata si esprime in termini potenziali (la gestione dei rifiuti "puo' essere assicurata"...) e l'Agenzia delle Dogane non ha affatto provato che detta addizionale sia stata, nel caso di specie, effettivamente destinata alla copertura di quei costi.

2.3.8. Infine, la sentenza della CTR non da' alcun rilievo interpretativo all'intervenuta abrogazione dell'addizionale provinciale da parte del Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 4, comma 10, ragione per cui il richiamo del menzionato decreto da parte della difesa erariale si rivela ultroneo.

2.4. Ne consegue che il Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, comma 2, indipendentemente da qualsiasi questione sul carattere self-executing della direttiva n. 2008/112/CE, peraltro integralmente recepita dalla normativa interna, va disapplicato in ossequio al principio per cui l'interpretazione del diritto comunitario fornita dalla Corte di Giustizia della UE e' immediatamente applicabile nell'ordinamento interno ed impone al giudice nazionale di disapplicare le disposizioni di tale ordinamento che, sia pure all'esito di una corretta interpretazione, risultino in contrasto o incompatibili con essa (cfr., ex multis, Cass. n. 21248 del 08/11/2004; Cass. n. 22067 del 22/10/2007; Cass. n. 25701 del 09/12/2009; Cass. S.U. n. 3674 del 17/02/2010; Cass. n. 11641 del 15/05/2013; Cass. n. 25278 del 16/12/2015; Cass. n. 16923 del 10/08/2016; Cass. n. 27822 del 31/10/2018).

2.5. Le imposte addizionali per cui e' controversia non sono, dunque, dovute, con conseguente infondatezza del motivo di impugnazione proposto.

2.6. Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto: "l'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica di cui al Decreto Legge n. 511 del 1988, articolo 6, nella sua versione, applicabile ratione temporis, successiva alle modifiche introdotte dal Decreto Legislativo n. 26 del 2007, articolo 5, comma 1, va disapplicata per contrasto con l'articolo 1, § 2, della direttiva n. 2008/118/CE, per come interpretati dalla Corte di Giustizia della UE rispettivamente con le sentenze 5 marzo 2015, in causa C-553/13, e 25 luglio 2018, in causa C-103/17".

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

3.1. La sostanziale novita' della questione giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti del spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza