Sentenza del 04/03/2020 n. 6018 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La contribuente ha impugnato l'atto di diniego di rimborso di accise - così inteso il provvedimento dell'Ufficio del 5 giugno 2015, emesso a seguito di istanza in data 17 aprile 2015 di applicazione retroattiva dell'aliquota agevolata per usi industriali sull'accisa del gas naturale per il periodo febbraio 2013/febbraio 2015 - con cui la contribuente aveva chiesto il rimborso per avere corrisposto l'accisa sul gas naturale con la maggiore accisa ordinaria, mediante accrediti di imposta nei successivi pagamenti dell'accisa.

La contribuente, la quale deduceva di avere ceduto il gas naturale al consumatore finale Fv. a uso riscaldamento padiglioni fieristici, riteneva il provvedimento contrario a un precedente provvedimento favorevole, in forza del quale la contribuente riteneva che l'Ufficio avesse consumato il potere accertativo, nonchè ritenendo che l'accisa corrisposta in eccesso per i due anni anteriori con aliquota ordinaria non costituisse mera agevolazione ma regime differenziato rispetto a quello ordinario.

La CTP di Vicenza ha rigettato il ricorso.

La CTR del Veneto, con sentenza in data 27 settembre 2017, ha accolto l'appello della contribuente. Ha rilevato il giudice di appello che sussiste affidamento del contribuente nell'avere confidato sul precedente provvedimento dell'Ufficio che in precedenza aveva accordato il rimborso e che tale principio va applicato anche alla domanda di rimborso dell'imposta indebitamente versata, sussistendo divieto di reformatio in peius in caso di mera rivalutazione. Ha, inoltre, ritenuto il giudice di appello che l'applicazione dell'aliquota agevolata per usi industriali non costituisce disposizione agevolativa, bensì ipotesi differenziata di assoggettamento a tassazione del consumo di gas naturale, sulla base della effettiva destinazione al consumo; non essendo una disposizione agevolativa, la stessa può essere riconosciuta in via retroattiva. Ha, quindi, il giudice di appello ritenuto implicitamente abrogato il D.M. 12 luglio 1977 che prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta dal momento della presentazione dell'istanza.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a due motivi di ricorso; parte contribuente resiste con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

Motivi della decisione

1 - Con il primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA), art. 14. Evidenzia il ricorrente come la CTR abbia erroneamente ritenuto che il recupero delle somme relative ad accise indebitamente restituite non costituisca una facoltà dell'Ufficio, ma preciso obbligo in assenza di alcuna discrezionalità. Ritiene, pertanto, non esservi applicazione del principio di legittimo affidamento ove l'Ufficio si avveda di una indebita restituzione di somme alla contribuente.

Con il secondo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 26 TUA e del D.M. 12 luglio 1977 relativo alla norma agevolativa dell'aliquota ridotta per uso industriale del gas. Parte ricorrente deduce che il giudice di appello abbia erroneamente ritenuto che l'applicazione dell'aliquota per usi industriali non sarebbe una disposizione agevolativa ma un regime con aliquota differenziata e, quindi, applicabile retroattivamente. Ritiene, invece, il ricorrente che l'aliquota per usi industriali costituisca regime agevolato, che ove accordato comporterebbe il diritto al rimborso esercitabile unicamente con decorrenza dalla presentazione della domanda di rimborso, richiamandosi all'insegnamento delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U, 1 febbraio 2016, n. 1837). Deduce, inoltre, come il contribuente non abbia dato prova della sussistenza dei presupposti per l'aliquota agevolata per le annualità precedenti.

2 - Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso (secondo cui il ricorso sarebbe inammissibile per assenza di interesse del ricorrente, per non avere questi impugnato una autonoma ratio decidendi della sentenza), non costituendo la questione della implicita abrogazione del D.M. 12 luglio 1997 autonoma ratio decidendi, bensì punto motivazionale interno alla stessa motivazione censurata con il secondo motivo (attinente alla irretroattività della domanda di riconoscimento del regime agevolato dell'aliquota accise per usi industriali del gas metano), configurato dallo stesso giudice di appello una mera conseguenza dell'iter motivazionale ("di conseguenza si deve ritenere implicitamente abrogato il D.M. richiamato dall'Ufficio"). Peraltro, il ricorrente ha espressamente inserito nel parametro normativo del secondo motivo la doglianza di violazione di legge relativa al D.M. 12 luglio 2017, che ha ritenuto "tuttora vigente", così muovendo censura di violazione di legge anche in relazione a questo punto consequenziale della motivazione della sentenza impugnata.

3 - Il primo motivo è fondato.

E' principio consolidato quello secondo cui il legittimo affidamento del contribuente di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, commi 1 e 2, attiene all'esclusione degli aspetti sanzionatori e agli accessori del tributo, conseguenti all'inadempimento colpevole dell'obbligazione tributaria, ma non incide sulla debenza del tributo stesso, che prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto fiscale e dipende esclusivamente dall'obiettiva realizzazione dei presupposti impositivi (Cass., Sez. V, 25 marzo 2015, n. 5934; Cass., Sez. V, Sez. 5, 9 marzo 2012, n. 3757). Si afferma, difatti, che anche l'essersi il contribuente conformato alle interpretazioni fornite dall'amministrazione finanziaria può incidere sulla irrogazione delle sanzioni - salvo che si tratti della risposta a un interpello (Cass., Sez. V, 10 settembre 2009, n. 19479), il che è estraneo al caso di specie, ma non lo esonera dall'adempimento dell'obbligazione tributaria (Cass., Sez. V, 11 luglio 2019, n. 18618, Cass., Sez. V, 18 maggio 2016, n. 10195), come anche nel caso del

contribuente che si uniformi a interpretazioni contenute in risoluzioni dell'amministrazione finanziaria (Cass., Sez. V, 9 gennaio 2019, n. 370).

In ogni caso, la doverosità dell'annullamento in via di autotutela dell'atto illegittimo, come emerso durante la discussione, in quanto fondata sui principi di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione, consegue all'obbligo dell'amministrazione di rimuovere gli errori dei propri provvedimenti, non potendosi ritenere consumato il potere di accertamento (Cass., Sez. V, 8 luglio 2015, n. 14219), salvo che l'atto rinnovato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi sull'atto viziato (Cass., Sez. VI, 6 dicembre 2016, n. 25023), ovvero che si sia consumato il potere decadenziale di accertamento (Cass., Sez. VI, 13 marzo 2013, n. 6329).

Non è, quindi, consentito invocare il principio del legittimo affidamento al fine di fondare la non debenza del tributo, nel caso in cui l'amministrazione proceda ad annullare un precedente atto di rimborso, con una nuova determinazione, fondata sui medesimi presupposti normativi e non su nuovi elementi, circa la non spettanza del rimborso medesimo.

4 - Il secondo motivo di ricorso è fondato, essendosi questa Corte già espressa, come richiamato in narrativa, a Sezioni Unite sul punto. E' stato affermato, in tema di imposta di consumo per il gas metano, che la domanda di ripetizione (nella specie proposta dal consumatore verso il fornitore) per quanto indebitamente pagato a causa della mancata applicazione dell'aliquota ridotta per usi in% striali può essere accolta con decorrenza dalla data di presentazione della relativa istanza all'autorità finanziaria e non da un momento anteriore, posto che il godimento del beneficio è subordinato alla dimostrazione della sussistenza dei presupposti da parte del contribuente e alla verifica dei medesimi da parte dell'autorità competente, anche nel rapporto privatistico tra consumatore e fornitore (Cass., Sez. U, 1 febbraio 2016, n. 1837; Cass., Sez. V, 23 luglio 2019, n. 19798). Detti precedenti valorizzano quanto questa Corte afferma costantemente - e che qui si ribadisce - ove osserva che "l'agevolazione per uso industriale è concessa su domanda del contribuente e a seguito di verifica delle richieste condizioni da parte dell'UTIF (ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione): si tratta, in buona sostanza, dell'ammissione al godimento di un beneficio su richiesta del soggetto interessato che deve dimostrare di averne diritto, mentre l'esistenza del relativi presupposti per la concessione deve essere verificata dall'autorità competente. Di conseguenza la decorrenza degli effetti derivanti dall'accoglimento della domanda di ammissione al trattamento agevolato non può essere collocata in un momento anteriore alla presentazione della domanda medesima" (Cass., Sez. U., 4 marzo 2009, n. 5166).

Nè può ritenersi implicitamente abrogato - per effetto dell'entrata in vigore del TUA (D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504) - il D.M. 12 luglio 1977, come erroneamente ritenuto dalla sentenza impugnata (e come censurato dall'Ufficio), il cui art. 4, comma 5, disciplina i consumi destinati alle imprese industriali ed artigiane, stante il disposto dell'art. 67, comma 1 TUA, che prevede espressamente: "fino a quando non saranno emanate le predette norme regolamentari restano in vigore quelle vigenti". Del resto, la abrogazione della fonte primaria sulla base del quale era stato emanato il D.M. 12 luglio 1997 (il D.L. 7 febbraio 1977, n. 15, art. 10, conv. nella L. 7 aprile 1977, n. 102, abrogato dall'art. 68, comma 1, lett. p) TUA) per effetto di una nuova fonte primaria

(il testo ico sulle accise) non può comportare di per sè (in assenza di una espressa disposizione normativa) anche l'abrogazione della disciplina secondaria, la quale rimane in vigore sino a espressa o implicita abrogazione, che nel caso di specie va esclusa in virtù del richiamato art. 67, comma 1, TUA. Nè, infine, può ritenersi pertinente al caso di specie il precedente richiamato da parte controricorrente in memoria e durante la discussione orale (Cass., Sez. V, 29 ottobre 2019, n. 27651), il quale si riferisce al diverso caso del diniego di rimborso motivato dalla mancata trasmissione della documentazione comprovante la natura industriale dei consumatori finali.

Il ricorso va, pertanto, accolto, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio al giudice a quo in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza