Sentenza del 11/05/2020 n. 8698 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

F. s.p.a. - effettuò, negli anni 2001/2003, le cd. "prove motore" di tre costruzioni navali, annotando i quantitativi di gasolio, di olio combustibile e di olio lubrificante acquistati allo scopo sul previsto "manifesto provvisorio del carico".

L'Ufficio doganale, dopo aver ritenuto in un primo momento che gli acquisti fossero esenti dal pagamento delle accise, sul presupposto della perdurante vigenza dell'art. 1, ultimo comma, della l. n. 939/65, reputò successivamente che la norma fosse incompatibile con il comb. disp. dell'art. 24 del d.lgs. n. 504/95 (TUA) e del punto 8 della tabella A ad esso allegata - che prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta, pari al 30% di quella ordinaria, per gli oli minerali *"impiegati in prove sperimentali, collaudo di motori di aviazione e marina ..."* - e provvide a notificare alla società tre distinti avvisi di pagamento per il recupero, nella predetta misura, delle accise e delle imposte di consumo sui carburanti e lubrificanti impiegati nelle prove, oltre interessi e indennità di mora, nonché per il recupero delle accise e delle imposte di consumo sui carburanti e lubrificanti accertati a bordo prima della consegna delle navj, in quanto imbarcati oltre 48 ore prima della partenza.

I ricorsi proposti da F. avverso ciascuno degli atti impositivi furono parzialmente accolti, con tre sentenze di identico contenuto, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Genova, che ritenne non dovuti dalla società gli interessi moratori sui tributi relativi al carburante utilizzato per le prove.

Le pronunce, impugnate da entrambe le parti, sono state riformate dalla Commissione Tributaria Regionale della Liguria, che, riuniti i giudizi, in accoglimento degli appelli incidentali della contribuente, ha ritenuto integralmente infondata la pretesa impositiva ed ha annullato gli avvisi. In particolare, per ciò che nella presente sede ancora rileva, la CTR ha ritenuto, per un verso, che l'art. 1 della l. n. 939/65 non fosse stato tacitamente abrogato dal d.lgs. n. 504/95 e, per l'altro, che, in ogni caso, F. non era tenuta al pagamento dei tributi sui combustibili utilizzati per le prove avendo legittimamente confidato sull'originaria interpretazione dell'Ufficio, poi modificata in senso ad essa sfavorevole solo molti anni dopo l'entrata in vigore del TUA.

La sentenza, depositata il 24 febbraio 2014, è stata impugnata dall'Agenzia delle Dogane con ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui F. ha resistito con controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia violazione dell'art. 1, comma 6, l. n. 939 del 1965, in combinato disposto con l'art. 24 e il punto 8 Tab. A) del d.lgs. n. 504 del 1995: sostiene che, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, la norma del '65, siccome incompatibile con la disciplina introdotta dal d.lgs. n. 504/95 (T.U. delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di seguito TUA) deve ritenersi tacitamente abrogata.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia lamenta la violazione degli artt. 10 e 11 l. n. 212 del 2000 e *"dei principi generali sulla rinunziabilità dei tributi",* per avere il giudice d'appello trascurato di considerare che essa non solo non ha mai emanato un provvedimento formale col quale ha riconosciuto alla contribuente il diritto di non pagare le imposte richieste ma che, comunque, non avrebbe mai potuto rinunciare al tributo dovuto, né avrebbe potuto autonomamente determinarsi in tal senso.

3. Con il terzo mezzo, l'Agenzia denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., la carenza di motivazione su punti decisivi della controversia, per essersi la CTR limitata ad affermare in via meramente assertiva sia la compatibilità fra la l. n. 939 del 1965 e il d.lgs. n. 504 del 1995 sia l'applicabilità al caso di specie del principio di cui all'art. 10 l. *n.* 212 del 2000, ai fini dell'esonero della contribuente dal pagamento degli interessi e dei tributi non corrisposti.

4. Il primo motivo è fondato.

5. Sul punto va data continuità all'orientamento già espresso da questa Corte con la sentenza n. 26289 del 2010, significativamente emessa fra le medesime odierne parti in causa, che ha ritenuto l'art. 1, comma 6, della l. 939 del 1965 tacitamente abrogato ad opera del TUA, che alla Tabella A, punto 8, allegata, prevede la sola riduzione del 30% delle accise sugli oli minerali impiegati per prove sperimentali e collaudo di motori di marina e di aviazione.

6. Come rilevato nella predetta sentenza, la norma agevolativa del 1965 si rifà, infatti, alla normativa del settore cantieristico di cui al di cui al d.P.R. 15 luglio 1954, già valutata da questa Corte come superata dal nuovo contesto comunitario, invero ostativo a norme di protezione nazionale di particolari attività (Cass., sez. un., n. 21547 del 2009); né può ritenersi che un'esenzione concessa con riferimento *"all'imposta di fabbricazione e alla corrispondente sovrimposta di confine"* possa essere mantenuta una volta che il riordino della materia delle accise in funzione di armonizzazione comunitaria, effettuato mediante l'approvazione del TUA, ha abrogato (art. 68, lett. g) l'imposta di fabbricazione sugli oli minerali di cui al R.D. n. 334 del 1939, e ciò anche in assenza di esplicita abrogazione delle agevolazioni riferibili a detto R.D.

7. L'elencazione delle norme abrogate contenuta nell'art. 68 citato non è infatti esaustiva, ma esemplificativa, tant'è che il legislatore utilizza, al comma 1, l'inciso *"in particolare" ("Sono abrogati i provvedimenti legislativi e le norme incompatibili con le disposizioni del presente testo unico ed in particolare:...),* non escludendo quindi l'abrogazione di altre disposizioni che, sebbene non specificamente enunciate, rivelino la propria "incompatibilità" con la nuova normativa di coordinamento del 1995.

8. Né la formulazione di esenzione della l. del 1965 *("i combustibili e i lubrificanti occorrenti per le prove degli apparati completi e dei macchinari in genere installati su navi mercantili...*

sono ammessi all'esenzione...") può ritenersi differente (seppure più ridondante) e quindi "speciale" rispetto alla disposizione di riduzione dell'aliquota al 30%, di cui alla Tab) A n. 8 all. al TUA *("prove sperimentali, collaudo di motori di aviazione e marina..."),* trattandosi di previsioni (agevolazioni per oli minerali usati nel collaudo di motori marini, oltreché di aviazione) sostanzialmente sovrapponibili, per le quali la legge successiva svolge funzione abrogatrice della precedente.

9. L'inapplicabilità dell'art. 1 della l. n. 939/1965 discende, peraltro, oltre che dal coordinamento della legislazione in materia di imposte di fabbricazione e consumo attuata mediante il TUA, dalla sua incompatibilità con la normativa Comunitaria, quantomeno a partire dall'emanazione del Reg. CE n. 1540 del 1998, relativo agli aiuti alla costruzione navale, *concessi in modo diretto o indiretto ... e finanziati in qualunque forma da Stati membri* (art. 2), che dispone, all'art. 10, n. 2, lett. A) che *"gli Stati Membri notificano previamente alla Commissione e non attuano senza la sua autorizzazione ... i regimi di aiuti - nuovi o già esistenti - e le modifiche dei regimi di aiuti esistenti...".*

10. Del resto già nel preambolo de la Direttiva 92/81/CEE, volta ad uniformare il regime delle accise in ambito comunitario e recepita dal TUA, sulla premessa che *"la Direttiva 92/82 stabilisce disposizioni sulle aliquote minime per le accise applicabili a taluni oli minerali",* si legge: che *è "opportuno consentire agli Stati Membri di applicare a titolo facoltativo altre esenzioni* (oltre a quella obbligatorie a livello comunitario) *all'interno del loro territorio, purché ciò non causi distorsioni alla concorrenza";* che è pertanto *"necessario istituire una procedura di esame di tutte le esenzioni e riduzioni ... per verificare che esse restino compatibili con il corretto funzionamento del mercato interno"* (per l'evidente ragione che una particolare esenzione o riduzione nei confronti di un determinato settore industriale ben potrebbe configurarsi come distorsione della concorrenza).

11. Se dunque è vero che il TUA poteva introdurre - come ha fatto- agevolazioni sull'utilizzazione degli oli minerali in certi settori, è anche vero che di tali esenzioni doveva essere edotta la Comunità; e mentre il TUA si allinea alla direttiva dell'82, nessuna notifica alla Commissione risulta essere stata data del regime di esenzione totale previgente - di cui alla l. n. 939 del 1965 - per le utilizzazioni degli oli minerali nella cantieristica navale.

12. Non conduce a diverso avviso, in senso favorevole all'odierna controricorrente, il fatto che già l'art. 20 del d.l. n. 331 del 1993, convertito senza modificazioni nella l. n. 427 del 1993 (primo testo di legge adottato dal legislatore nazionale per l' armonizzazione con le direttive CEE delle disposizioni in materia - fra l'altro - di imposte sugli oli minerali), stabilisse che: *"Ferme restando le disposizioni previste dall'articolo 15 e le altre norme comunitarie relative al regime delle agevolazioni, gli oli minerali destinati agli usi elencati nella tabella A allegata al presente decreto sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista..,* e che la predetta tabella, a sua volta, già prevedesse al punto 9, con disposizione identica a quella di cui al punto 8 della Tabella allegata al TUA, la sola riduzione del 30% delle accise e delle imposte sugli oli minerali impiegati per prove sperimentali e collaudo di motori di marina e di aviazione: al contrario, dovendo restare ferme le considerazioni appena svolte in ordine all'incompatibilità fra l'art. 1 della l. n. 939/1965 e la normativa Comunitaria, si dovrebbe concludere che la disposizione era stata tacitamente

abrogata fin dal '93, con norma poi sostituita dal TUA, a nulla rilevando che l' espressa abrogazione dei commi 1 e 2 dell'art. 20 cit. e della relativa tabella sia avvenuta solo ad opera del 'art. 4 del d.lgs. n. 48/2010, che, con intervento esemplificativo, ha espunto definitivamente dall'ordinamento leggi solo formalmente ancora in vigore.

13. Non sussiste, infine, la denunciata violazione dell'art. 76 Cost., da parte del legislatore del TUA, cui proprio la legge n. 427 del 1993 (art. 1) aveva delegato l'espresso compito di raccogliere e riordinare le disposizioni vigenti in materia di imposte di fabbricazione e di consumo, apportando ad esse le modifiche necessarie (evidentemente anche mediante abrogazioni) *"ai fini del loro coordinamento ed aggiornamento anche in relazione alle esigenze derivanti dal processo di integrazione Europeo".*

14. Il secondo motivo di ricorso, che é volto a contestare la seconda *ratio decidendi* sulla quale si fonda la decisione impugnata, è solo parzialmente fondato.

15. Come riconosciuto dalla stessa ricorrente, il legittimo affidamento maturato dal contribuente in dipendenza di errori riconducibili all'attività amministrativa degli Uffici finanziari, trova specifica tutela nell'art. 10, comma 2, L. n. 212 del 2000, che ha introdotto anche nell'ordinamento tributario un principio di carattere generale, che trova riconoscimento in norme di rango costituzionale quali gli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. (Cass. n. 21513 del 2006; Cass. n. 21070 del 2011).

16. Tuttavia, l'art. 10, comma 2, dello Statuto del contribuente ora richiamato dispone che *"Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate all'amministrazione medesima".*

17. Pertanto, come già ripetutamente affermato da questa Corte, le conseguenze sul rapporto tributario correlate alla situazione di legittimo affidamento, devono essere circoscritte alla esclusione dei soli aspetti sanzionatori, risarcitori ed accessori che la legge riconduce all'inadempimento colpevole della obbligazione tributaria (v. Cass. n. 18618 del 2019; Cass. n. 10295 del 2016), essendo, invece, irrilevante detta situazione in ordine alla debenza del tributo, in quanto l' insorgenza della obbligazione prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto, dipendendo in via esclusiva dal dato obiettivo della realizzazione dei presupposti impositivi i quali trovano direttamente fonte nella legge ex art. 23 Cost. (Cass. n. 19479 del 2009; Cass. n. 3757 del 2012).

18. Ne consegue che il giudice d'appello, pur avendo correttamente ritenuto che nella specie ricorresse un'ipotesi di legittimo affidamento, in ragione sia delle istruzioni dettate dall'Agenzia, ancorché anteriormente all'entrata in vigore del TUA, dopo che era stato già emanato il d.l. 331/93 (costituente, come si è detto, la prima legge di adeguamento della disciplina nazionale a quella comunitaria e contenente una norma perfettamente sovrapponibile all'art. 24 del T.U.) sia dell'avallo alla condotta della contribuente inizialmente prestato dall'Ufficio, che si è risolto a notificare gli avvisi solo nel 2006, ha errato nell'affermare che tanto bastava ad esonerare F. dal versamento del tributo.

19. Non v'è dubbio, d'altro canto, che gli interessi di cui all'art. 3, 40 comma TUA siano dovuti in caso di ritardo colpevole nel pagamento e che l'indennità di mora abbia natura sanzionatoria (cfr. Cass. 30034/018): la pretesa della ricorrente va quindi limitata alle sole somme richieste a titolo di accise ed imposta di consumo.

20. All'accoglimento del primo e, nei termini precisati, del secondo motivo di ricorso consegue la cassazione della sentenza impugnata.

21. Resta assorbito il terzo motivo.

22. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, questa Corte può decidere nel merito: poiché è già coperta da giudicato interno la statuizione, non impugnata dall'Agenzia, di annullamento degli avvisi per cui è causa in relazione alla pretesa concernente le accise sui prodotti petroliferi accertati a bordo, va pertanto disposto l'ulteriore, parziale annullamento degli atti impositivi, limitatamente agli interessi ed alle indennità di mora pretesi sulle somme richieste a titolo di accise ed imposta di consumo sugli oli minerali impiegati da F. nelle prove motori.

23. La parziale, reciproca soccombenza delle parti giustifica la compensazione delle spese del doppio grado di merito e del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e, nei sensi di cui in motivazione, il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, annulla gli atti impositivi limitatamente alla pretesa concernente gli interessi e le indennità di mora sulle somme richieste a titolo di accise ed imposta di consumo sugli oli minerali impiegati da F. nelle prove motori. Dichiara interamente compensate fra le parti le spese del doppio grado di merito e del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 13 marzo 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza