

Sentenza del 26/05/2023 n. 14697 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - Con sentenza n. 2578/47/2016, depositata il 16 marzo 2016, la Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello della Regione Campania, così integralmente confermando la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva accolto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso in relazione alla imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA) dovuta dalla contribuente (ai sensi della L.R. Campania 24 dicembre 2003, n. 28, art. 3) per l'anno 2011.

Il giudice del gravame ha condiviso le conclusioni cui era pervenuto il giudice del primo grado rilevando, in sintesi, che la contribuente era titolare di un impianto di distribuzione carburanti per rifornimento di natanti, gestito nella zona demaniale marittima di Sapri, e che l'imposta regionale era stata istituita con esclusivo riferimento alla benzina per autotrazione, laddove la distinzione tra "carburanti per autotrazione" e "rifornimento per natanti" conseguiva dalla stessa legislazione regionale (L.R. Campania, 29 marzo 2006, n. 6, artt. 2, 26 e 28).

2. - La Regione Campania ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi.

Aemme Srl resiste con controricorso, illustrato con memoria. Fissato all'udienza pubblica del 15 febbraio 2023, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. n. 198 del 2022, art. 8, comma 8, conv. in L. n. 14 del 2023, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e dei difensori delle parti, che non hanno fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398, art. 17, alla L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 13, alla L.R. Campania 24 dicembre 2003, n. 28, art. 3, ed alla L.R. Campania 12 novembre 2004, n. 8, art. 2, comma 2, deducendo, in sintesi, che i dati normativi di fattispecie, - che avevano riguardo all'individuazione dell'oggetto del tributo ("benzina per autotrazione"), ed al relativo soggetto passivo ("concessionario o... titolare dell'autorizzazione dell'impianto di distribuzione del carburante"), - non deponevano affatto per la distinzione arbitrariamente operata dal giudice del gravame, il presupposto impositivo dovendosi, dunque, ritenere perfezionato al momento dell'immissione in consumo di benzina di autotrazione, ed a prescindere dalla sua destinazione alla autotrazione di veicoli o di natanti.

Soggiunge la ricorrente che malamente evocata rimaneva anche la disciplina di cui alla L.R. Campania n. 6 del 2006, cit., atteso che veniva, così, in considerazione la (mera) regolamentazione amministrativa della rete di distribuzione dei carburanti senz'alcuna incidenza sulla disciplina fiscale delle imposte dovute al consumo.

Il secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater (inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17) sull'assunto che, - ed alla stessa stregua della fondatezza del primo motivo di ricorso, - alcun ulteriore versamento del contributo unificato avrebbe potuto disporsi in relazione al rigetto del gravame.

2. - Occorre premettere che, nel controricorso, la parte introduce questioni che, - involgendo la motivazione dell'atto impugnato oltrechè la legittimazione attiva della Regione Campania, - non risultano esaminate dalla gravata sentenza e che, pertanto, sono inammissibili in questa sede, venendo in considerazione (al più) questioni che sono rimaste assorbite nella ratio decidendi della gravata sentenza.

3. - Tanto premesso, il primo motivo di ricorso non può trovare accoglimento, per quanto debba essere corretta la motivazione della gravata sentenza.

3.1 - L'imposta in contestazione rinviene il suo fondamento normativo nel D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398, art. 17, comma 1, che, - dando attuazione alla delega di cui alla L. 14 giugno 1990, n. 158, art. 6, comma 1, lett. c), - ha disposto che "Le regioni a statuto ordinario hanno facoltà di istituire con proprie leggi un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle rispettive regioni, successivamente alla data di entrata in vigore della legge istitutiva, in misura non eccedente lire 30 al litro".

E, per l'appunto avvalendosi della facoltà (così) attribuita, la Regione Campania, con la L. 24 dicembre 2003, n. 28, art. 3, cit., ha istituito (a decorrere dal 1 gennaio 2004) "l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione di cui al D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398, art. 17".

Imposta, questa, che da ultimo è stata soppressa tanto dal legislatore nazionale, - che, con L. 30 dicembre 2020, n. 178, art. 1, comma 628, ha disposto che "La L. 14 giugno 1990, n. 158, art. 6, comma 1, lett. c), il D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398, art. 17, la L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 13, la L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 1, comma 154, e la L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 670, lett. a), e art. 671, recanti disposizioni in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, sono abrogati. Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.", - quanto dalla stessa Regione Campania che, con L. 29 giugno 2021, n. 5, art. 54, - nel disporre l'abrogazione delle disposizioni normative che, per il passato, avevano regolato il prelievo tributario in questione (art. 54, comma 2), - ha espressamente previsto che "A decorrere dal periodo d'imposta 2021 è soppressa l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione. Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte." (art. 54, comma 1).

Come, dunque, reso esplicito dalla successione normativa sopra ripercorsa, l'IRBA non può trovare più applicazione nella Regione Campania a decorrere dal periodo d'imposta 2021, ciò

non di meno rimanendo "salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte" durante il periodo di vigenza del tributo.

4. - La direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008, art. 1, paragrafo 2, dispone nei seguenti termini: "Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purchè 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, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni."

Ai sensi di detta disposizione, - che sostanzialmente riproduce le previgenti disposizioni di cui all'art. 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 (cfr. CGUE, 9 novembre 2021, causa C-255/20, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, punto 27; CGUE, 5 marzo 2015, causa C553/13, Statoil Fuel & Retail, punto 34), - gli Stati membri possono, quindi, applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette a condizione che dette imposte rispondano a finalità specifiche e che siano conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'imposta sul valore aggiunto per la determinazione della base imponibile, nonchè per il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta.

Le due condizioni, che mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi, hanno carattere cumulativo e, per quanto attiene alla prima di dette condizioni, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia emerge che una finalità specifica ai sensi della disposizione di cui trattasi è una finalità che non sia puramente di bilancio (v., ex plurimis, CGUE, 7 febbraio 2022, causa C-460/21, Vapo Atlantic SA, punti 19 e ss.; CGUE, 9 novembre 2021, causa C-255/20, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, punti 27 e ss.; CGUE, 25 luglio 2018, causa C 103/17, La Messer France Sas , già Praxair, punti 34 e ss.).

4.1 - Con specifico riferimento all'IRBA istituita dalla Regione Lazio con L.R. 23 dicembre 2011, n. 19, art. 3, - e, dunque, ad una disciplina del tutto omogenea a quella (ora) in esame siccome rinveniente dal medesimo fondamento normativo offerto dalla legislazione nazionale, e connotata da medesimi contenuti di regolazione, - la Corte di Giustizia ha statuito che l'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che istituisce un'imposta regionale sulle vendite di benzina per autotrazione, dal momento che non si può ritenere che tale imposta abbia una "finalità specifica" ai sensi di tale disposizione, il suo gettito essendo inteso solo a contribuire genericamente al bilancio degli enti territoriali (CGUE, 9 novembre 2021, causa C-255/20, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, cit., punti 32 ss.).

4.1.1. - La Corte di Giustizia ha, così, rimarcato che:

- l'art. 1, paragrafo 2, della direttiva, "in quanto disposizione derogatoria al principio dell'armonizzazione delle condizioni relative alla riscossione dell'accisa sui prodotti che rientrano nel suo ambito di applicazione deve essere interpretata restrittivamente (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).";

- "sebbene la destinazione al bilancio degli enti territoriali del gettito di un'imposta per il finanziamento da parte di tali enti di competenze loro attribuite possa essere un elemento da prendere in considerazione per identificare l'esistenza di una "finalità specifica" ai sensi di detta disposizione, una simile destinazione, che si configura come una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire una condizione sufficiente al riguardo... Diversamente, qualsiasi finalità potrebbe essere considerata specifica, ai sensi dell'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, circostanza che priverebbe l'armonizzazione delle accise istituita da tale direttiva di ogni effetto utile.";

- "l'esistenza di una "finalità specifica", ai sensi di tale disposizione, non può essere dimostrata dalla sola destinazione del gettito dell'imposta di cui trattasi al finanziamento di spese generali incombenti all'ente pubblico in un dato settore. Infatti, se così fosse, l'asserita finalità specifica non potrebbe essere distinta da una finalità puramente di bilancio (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 40).";

- "Affinchè la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta che grava sui prodotti sottoposti ad accisa consenta di considerare che tale imposta persegue una "finalità specifica" ai sensi dell'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, è necessario che l'imposta in questione miri, di per sè stessa, a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata, e quindi che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la predetta finalità specifica (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).".

4.1.2 - E', poi, appena il caso di rilevare che (già) nell'impianto della legge di delega (L. n. 158 del 1990, art. 6, cit.), la "facoltà delle regioni a statuto ordinario di istituire un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle predette regioni" veniva correlata all'obiettivo di "attribuire alle regioni a statuto ordinario una più ampia autonomia impositiva in adempimento del precetto di cui all'art. 119 Cost., comma 2"; e che, ivi difettando l'individuazione di una "finalità specifica", ad un siffatto vuoto di previsione nemmeno la legge della Regione Campania ha mai ovviato.

4.2 - Come la Corte ha già avuto modo di rilevare, alla disposizione di cui alla direttiva 2008/118/CE, art. 1, paragrafo 2, va riconosciuta efficacia diretta nello Stato (Cass., 15 ottobre 2020, n. 22343, in motivazione; Cass., 23 ottobre 2019, n. 27101; Cass., 4 giugno 2019, n. 15198) e, in ragione del primato del diritto dell'Unione Europea, - che impone il doveroso rispetto degli obblighi di adottare "ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione" (cd. principio di leale cooperazione; art. 4, par. 3, del TUE, già art. 10 TCE), e di realizzare il risultato prescritto da una direttiva ("salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi"; art. 288 TFUE, già art. 249 TCE), - alla stessa, nell'interpretazione offertane dalla Corte di Giustizia, il giudice nazionale deve dare applicazione, - non venendo in rilievo, per l'appunto, un rapporto esaurito (v. Cass. Sez. U., 16 giugno 2014, n. 13676), - "disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale" (così CGUE, 9

marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal, punto 24; v., altresì, Corte Cost., 11 marzo 2022, n. 67; Corte Cost., 14 dicembre 2017, n. 269); e, come rimarcato dalla Corte, la verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti deve essere effettuata di ufficio dal giudice, tenuto all'applicazione di queste ultime, per cui il relativo controllo non è condizionato, nel giudizio di primo grado, alla proposizione di un'apposita eccezione, nè, in quello di impugnazione, alla formulazione di uno specifico motivo, dovendo, altresì, esercitarsi anche in sede di legittimità, ove non siano necessari nuovi accertamenti in fatto (v., ex plurimis, Cass., 9 ottobre 2019, n. 25278; Cass., 31 ottobre 2018, n. 27822; Cass., 10 dicembre 2015, n. 24952; Cass., 2 luglio 2014, n. 15032).

5. - Il secondo motivo è, per converso, fondato, e va accolto.

5.1 - La Corte, difatti, ha già avuto modo di rilevare, da un lato, che, - in ragione della natura di carattere amministrativo della relativa statuizione, che non attiene alla sfera della decisione sullo ius litigatoris, riguardando il rapporto del contribuente con l'erario relativamente alle condizioni per l'accesso alla giustizia, - va rilevata, anche d'ufficio, l'erroneità della statuizione sul versamento del contributo unificato; e, dall'altro (in adesione all'interpretazione operata da Corte Cost., 2 febbraio 2018, n. 18), che la disposizione di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, diversamente dal giudizio di Cassazione (Cass. Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053), non trova applicazione al processo tributario di appello, trattandosi di misura carattere eccezionale, e lato sensu sanzionatoria, la cui operatività deve intendersi circoscritta al processo civile (Cass., 3 marzo 2021, n. 5757; Cass., 27 luglio 2018, n. 20018; Cass., 11 giugno 2018, n. 15111).

6. - L'impugnata sentenza, in conclusione, va cassata in relazione al solo capo di pronuncia concernente il versamento di un ulteriore importo, a titolo di contributo unificato.

Le spese del giudizio di legittimità vanno compensate, tra le parti, avuto riguardo all'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato conto, ed al sopravvenire, in corso di giudizio, della pertinente giurisprudenza della Corte di giustizia.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il secondo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e dichiara insussistente l'obbligo della contribuente di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per l'impugnazione proposta in grado di appello; compensa, tra le parti, le spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 26 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza