

Sentenza del 07/03/2024 n. 6858 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Tamoil Italia Spa propone tre motivi di ricorso per la cassazione della su indicata sentenza con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento notificato per il 2006 dalla Regione Campania in recupero di maggiore imposta regionale sulla benzina per autotrazione (Irba) ex D.Lgs. n. 398-90, art. 17 ed art. 3 Legge Regionale Campania n. 28/03 (successivamente modificata con LLRR nn. 8/04 e 15/05), con relative sanzioni; ciò con riferimento ad un impianto di distribuzione di carburante detenuto dalla società in (Omissis).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che l'avviso di accertamento opposto, notificato il 3 luglio 2013, era rispettoso del termine quinquennale di prescrizione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 15 , dal momento che la mancata esatta indicazione dei litri di carburante presi in carico dalla stazione di servizio nell'anno 2006 concretava di per sè il 'comportamento omissivò idoneo, per legge, a far decorrere il suddetto termine dalla sua conoscenza da parte dell'amministrazione; conoscenza che la Regione Campania aveva nella specie avuto soltanto il 15 marzo 2013, a seguito di comunicazione dell'agenzia delle Dogane.

Resiste con controricorso la Regione Campania.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso Tamoil lamenta - ex art. 360, comma 1 n. 3, c.p.c. - violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 15 (nella formulazione vigente ratione temporis), nonchè del D.Lgs. n.472-97, artt. 2915 c.c. e 20.

Per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che - anche per ragioni di ordine costituzionale di non assoggettamento sine die del contribuente all'azione accertativa da parte dell'amministrazione - i 'comportamenti omissivì idonei a far decorrere il quinquennio di prescrizione dalla loro conoscenza, ex art. 15 cit., erano soltanto quelli deliberatamente volti ad ostacolare l'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria; così da risultare nella specie del tutto inesistenti, dal momento che la società aveva presentato per l'anno 2006 la dovuta dichiarazione dei carburanti in conformità ai registri di carico, e che l'errore nel quale essa era incorsa non costituiva elemento omissivo di frode nè di colpevolezza.

Parimenti, non aveva la Commissione Tributaria Regionale considerato altresì la illegittimità delle sanzioni pecuniarie (applicate in misura del 100% dell'imposta, oltre alla sanzione fissa di Euro 258,00) in quanto anch'esse suscettibili di essere irrogate, ex D.Lgs. n.472/97 cit., art. 20, solo entro il termine decadenziale del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

Sicchè, nel caso di specie tanto la maggiore imposta quanto la sanzione (ove se ne fossero ritenuti i presupposti) dovevano essere accertati non oltre il 31 dicembre 2012, a fronte di un avviso invece notificato soltanto il 25 luglio 2013.

Con il secondo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360, comma 1° n. 4, c.p.c. - nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. . Per non avere la Commissione Tributaria Regionale pronunciato alcunchè sull'eccezione opposta dalla società (tanto in primo quanto in secondo grado) circa la illegittimità delle sanzioni irrogate, in quanto non sostenute in avviso da alcuna motivazione sull'elemento soggettivo e di colpevolezza dell'illecito contestato (D.Lgs. n.472-97, artt. 5 , 16 e 17) .

Con il terzo motivo di ricorso Tamoil deduce - ex art. 360, comma 1° n. 4, c.p.c. - analoga causa di nullità per contrasto con l' art. 112 c.p.c. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale pronunciato alcunchè sull'eccezione opposta dalla società (tanto in primo quanto in secondo grado) circa la illegittimità della sanzione irrogata per l'ipotesi di mancato versamento dell'imposta; sanzione prevista nella misura del 50% dell'importo non versato dall' art. 3, comma 5, LR Campania n. 28/03 , ed invece qui applicata dalla Regione nella misura del 100%.

Ragioni della decisione.

p. 3.1 Il ricorso merita accoglimento, e ciò per una ragione radicale ed assorbente, relativa alla sopravvenuta abolizione del tributo in questione in considerazione della sua già affermata incompatibilità con il diritto UE. La Direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008 , nell'art. 1, paragrafo 2 , dispone: "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 della disposizione in esame, ripresa dall'art. 3, paragrafo 2, della Direttiva n. 92/12, gli Stati membri possono dunque applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette, ma 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; e ciò per la determinazione della base imponibile, per il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta stessa.

Le due condizioni (finalità specifiche e rispondenza alla disciplina accise ed Iva) hanno carattere cumulativo e mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi.

In particolare, 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 e di entrata (v., tra le altre, CGUE, 7 febbraio 2022, causa C- 460/21, Vapo Atlantic SA: v. punti 19 e ss.; CGUE, 9 novembre 2021, causa C-255/20, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli: v. punti 27 e ss.; CGUE, 25 luglio 2018, causa C 103/17, La Messer France Sas , già Praxair: v. punti 34 e ss.).

Orbene, in questo contesto normativo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è specificamente intervenuta - in ordine al tributo qui dedotto, l'IRBA - con ordinanza del 9 novembre 2021 , a seguito di rinvio pregiudiziale nella causa C-255/20 citata. La domanda di pronuncia pregiudiziale verteva appunto sull'interpretazione dell'art. 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 alla luce dell' art. 1, paragrafi 1 e 2 della direttiva 2008/118 .

La CGUE ha stabilito che:

- " anche se l' art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008-118 prevede che gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette, è necessario che tali imposte abbiano 'finalità specifichè e che siano conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta";

- siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sè sola, salvo privare l' art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008-118 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente a escludere che l'imposta in parola possa essere considerata dotata parimenti di una "finalità specifica" ai sensi di tale disposizione (sentenza del 5 marzo 2015 , Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 38 e giurisprudenza ivi citata) (...);

- " in assenza di un meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava sui prodotti sottoposti ad accisa può essere considerata perseguire una 'finalità specifica ai sensi dell' articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008-118 soltanto qualora tale imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti nel senso di consentire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (sentenza del 5 marzo 2015 , Stato il Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 42 e giurisprudenza ivi citata) (...) ";

- " alla luce dell'insieme delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l' art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 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. " p. 3.2 L'ordinamento nazionale, ancor prima che l'incompatibilità del tributo con il diritto UE venisse così formalmente sancita - ed anche al fine di impedire ulteriori conseguenze di una procedura di infrazione già intrapresa nel luglio 2018, per questo titolo, dalla Commissione Europea contro lo Stato - era intervenuto per abolire l'imposta.

In particolare, l'art. 1, commi 628-630 della legge bilancio 2021 (l. 30 dicembre 2020, n. 178), così dispone: " La L. 14 giugno 1990, n. 158, art. 6, comma 1, lettera c) , il decreto legislativo 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, commi 670,

lettera a) , e 671 , recanti disposizioni in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, sono abrogati ".

Si aggiunge (comma 628) che: " Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte ".

Le Regioni a statuto ordinario (comma 629) dovevano adeguare la propria normativa provvedendo a loro volta alla soppressione dell'imposta in esame; soppressione che, per quanto concerne la Regione Campania, è in effetti avvenuta - a decorrere dal periodo di imposta 2021 - con Legge Regionale 23 dicembre 2020 n. 31, art. 2 .

p. 3.3 Ora, è vero che oggetto del presente giudizio è la realizzazione di una pretesa impositiva insorta prima della soppressione del tributo da parte della l. 178-20 e che, stante la su riportata clausola legale, dovrebbe rimanere 'salvò nei suoi effetti obbligatori.

E tuttavia l'accertata incompatibilità dell'imposta con il diritto UE, secondo quanto si è già osservato, esclude che questa clausola di salvezza possa sopravvivere alla radicale espunzione del tributo - appunto per le predette considerazioni di incompatibilità - dall'Ordinamento nazionale.

Sicchè, per le stesse ragioni ostative già evidenziate dalla CGUE nella pronuncia menzionata, deve questo giudice nazionale disapplicare la norma interna che vorrebbe mantenere al tributo soppresso una residuale efficacia impositiva per il passato, cioè in rapporto alle obbligazioni insorte prima della soppressione stessa.

Conclusione, questa, che impone di ritenere non dovuta l'imposta anche per le annualità precedenti al 2021, con ciò parimenti disapplicando la citata legge regionale Campania che ha, a sua volta, collocato un limite temporale di validità ed efficacia di un'imposta che si pone in già affermato totale contrasto con il diritto UE e, in particolare, con l' art. 1, par. 2 , della direttiva 2008/118/Ce cit..

Va del resto ancora osservato come l'interpretazione di una norma di diritto comunitario data pregiudizialmente dalla CGUE nell'esercizio della competenza ad essa attribuita " chiarisce e precisa, quando ve ne sia il bisogno, il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore "; con la conseguenza che, proprio per la sua portata interpretativa-dichiarativa, essa produce effetti normalmente retroattivi sui rapporti ancora aperti e sub iudice, in modo tale che " la norma così interpretata può, e deve, essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa, se, per il resto, sono soddisfatte le condizioni che consentono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma " (CGUE sent. 27. 3. 1980 in cause riunite nn. 66, 127 e 128/79).

p. 4. Indipendentemente dal problema costituito dal regime di prescrizione o decadenza qui applicabile, il ricorso va quindi accolto per la sopravvenuta soppressione del tributo oggetto della pretesa regionale. Ne segue la cassazione della sentenza impugnata e - non essendo

necessari ulteriori accertamenti in fatto - la decisione nel merito ex art. 384 c.p.c. , con accoglimento del ricorso originario della società contribuente.

Le spese dell'intero giudizio vanno compensate in ragione dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato conto, sopravvenuta in corso di giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso;
- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della società contribuente;
- compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza