

Sentenza del 08/03/2024 n. 6924 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A., quale erede di B.B., deceduta il (Omissis) e già titolare di un impianto di erogazione di carburante, impugnava l'avviso di accertamento notificato il 24.2.2014 dalla Regione Campania, concernente l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA) dell'anno (Omissis), eccependo la prescrizione. La CTP di Napoli rigettava il ricorso.

2. Con la sentenza in epigrafe, la CTR della Campania confermava la decisione di primo grado.

3. Avverso la sentenza suddetta ricorre la contribuente. La Regione Campania resiste con controricorso.

4. Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si lamenta, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1995, n. 504, art. 15 e della L.R. Campania 24 dicembre 2003, n. 28, art. 3 . Deduce la contribuente che la CTR avrebbe errato nel ritenere applicabile la normativa in tema di prescrizione delle accise nonostante che la citata legge regionale non richiamasse in modo chiaro e quindi non consentisse di ritenere applicabile detta normativa in tema di IRBA. 2. Con il secondo motivo di ricorso viene lamentata la "violazione e falsa applicazione, del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 15 e della L.R.C. n. 28 del 2003". Sostiene che la CTR avrebbe male applicato l'art. 15 in riferimento all'erroneo assunto che si trattasse di ipotesi di omessa dichiarazione d'imposta laddove invece essa ricorrente aveva presentato, il 30 gennaio 2009, regolare dichiarazione ai fini delle accise all'ufficio della Agenzia delle Dogane di Salerno con la conseguenza che la CTR avrebbe dovuto tener conto che il termine di prescrizione del credito aveva preso a decorrere dalla data della presentazione della dichiarazione e che quindi alla data della notifica dell'avviso il termine (quinquennale) era decorso.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto in via subordinata rispetto al primo, viene lamentata la "violazione e falsa applicazione, della L.R.C. n. 28 del 2003, art. 3 della L. 28 dicembre 1995 , n. 549 , art. 3 e della L. n. 212 del 2000 , art. 6 . Sostiene la ricorrente che la CTR avrebbe dovuto tener conto del fatto che la Regione aveva avuto la possibilità di conoscere i fatti che hanno dato luogo all'accertamento fino 30 gennaio del 2009 in quanto la dante causa di essa ricorrente aveva inviato alla Agenzia delle Dogane di Salerno la dichiarazione prescritta dal D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398 il 30 gennaio di quell'anno.

4. Rispetto ai tre motivi di ricorso deve premettersi di quanto segue.

L'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA) è stata istituita e regolamentata dalla Regione Campania con L.R. 24 dicembre 2003, n. 28, art. 3 , integrata con le modifiche apportate dalla L.R. 12 novembre 2004, n. 8 e dalla L.R. 11 agosto 2005, n. 15 . La legislazione regionale trae il presupposto normativo nella Legge statale 14 giugno 1990, n. 158 , recante "Norme di delega in materia di autonomia impositiva delle regioni e altre disposizioni concernenti i rapporti finanziari tra lo Stato e le Regioni", che all'art. 1, nel riconoscere l'autonomia finanziaria delle regioni, individua, tra l'altro, tra gli strumenti di attuazione e garanzia di tale autonomia, "l'applicazione di tributi propri e quote di tributi erariali accorpati in un fondo comune che assicuri il finanziamento delle spese necessarie ad adempiere a tutte le funzioni normali compresi i servizi di rilevanza nazionale". In attuazione della delega legislativa, il D.Lgs. n. 398 del 1990, art. 17, comma 1 , stabilisce che le "Regioni hanno la facoltà di istituire, con leggi proprie, 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", prevedendo al contempo la possibilità per l'Ente territoriale di fissare una specifica aliquota.

Per la Regione Campania, l'IRBA viene istituita, come già ricordato, con la L.R. n. 28 del 2003, art. 3 , a decorrere dall'1 gennaio 2004. Per inciso, ai sensi dell'art. 3, comma 6 "All'accertamento del tributo effettuato sulla base della dichiarazione annuale redatta in conformità ai criteri stabiliti dal D.M. 30 luglio 1996 del Ministero delle finanze e presentata alla regione entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello cui i versamenti si riferiscono e delle relative sanzioni, alla riscossione coattiva e al contenzioso provvede anche l'amministrazione regionale ai sensi della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 13 e del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 50, comma 1 , in quanto applicabili, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta regionale sulle attività produttive".

Secondo quanto previsto dal D.Lgs. n. 549 del 1995, art. 3, comma 13 , il versamento dell'imposta avviene da parte "dal concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera che sia unica fornitrice del suddetto impianto, sulla base dei quantitativi erogati in ciascuna regione dagli impianti di distribuzione di carburante che risultano dal registro di carico e scarico di cui al D.L. 5 maggio 1957, n. 271, art. 3 convertito, con modificazioni, dalla L. 2 luglio 1957, n. 474 , e successive modificazioni". Gli uffici tecnici di finanza effettuano, pertanto, l'accertamento e la liquidazione dell'imposta regionale sulla base di dichiarazioni annuali presentate, dai soggetti obbligati al versamento dell'imposta, con le modalità stabilite dal Ministero delle Finanze. L'IRBA presenta, in termini di versamento e sanzioni, una struttura analoga a quella dell'accisa laddove, oltre a colpire la vendita di una particolare categoria di prodotti di consumo prevede che la fase della riscossione di tale imposta sia affidata all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in cui partecipa, altresì, l'Amministrazione regionale. La Legge di Bilancio del 2021, art. 1, commi 628-630, rubricati "Soppressione IRBA", ha disposto: "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, commi 670, lett. a) e comma 671 , recanti disposizioni in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, sono abrogati. Sono

fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte." Il comma 628 sopra citato sopprime le norme in materia di modalità di gestione del tributo, in particolare sul versamento alla regione da parte del concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera (L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 13) ; di determinazione della misura massima degli aumenti dell'IRBA (L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 1, comma 154 , nonché L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 670, lett. a) e comma 671). L'ultimo periodo del comma 628 fa salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, mentre il comma 629 prevede che le regioni a statuto ordinario sono tenute ad adeguare la propria normativa provvedendo alla soppressione dell'imposta in esame.

La regione Campania, con L.R. 23 dicembre 2020, n. 31, art. 2 , ha abrogato l'IRBA a decorrere dal periodo di imposta 2021.

L'applicazione del tributo è stato oggetto di una procedura di infrazione, avviata dalla Commissione Europea con la decisione 2017/2114 del 19 luglio 2018, in cui viene contestata illegittimità dell'imposta per contrasto con il diritto unionale, ai sensi dell' art. 1, par. 2 della Direttiva 2008/118/CE come recepita nell'ordinamento nazionale con D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48 . Quest'ultima prevede che i prodotti energetici possono essere gravati da tributi ulteriori purchè il relativo gettito sia vincolato ab origine ad una finalità specifica. In altri termini, gli Stati possono prelevare altre imposte indirette sui prodotti sottoposti già ad accisa (come la benzina) a condizione che l'imposta sia riscossa per fini specifici e che l'imposta sia conforme alla normativa comunitaria in materia di accise o di imposta sul valore aggiunto.

Successivamente, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è intervenuta in materia di IRBA. con ordinanza del 9 novembre 2021 , a seguito di rinvio pregiudiziale nella causa C-255/20. Nello specifico, la domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione dell'art. 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 alla luce dell' art. 1, paragrafi 1 e 2 della direttiva 2008/118 . Per la Corte, "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 specifiche" 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", dunque "siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri a 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) (...) 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.(...) In assenza di un siffatto 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' art. 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".

L'ordinamento italiano, dal canto suo, aveva già provveduto, prima dell'ordinanza su indicata, ad abrogare il tributo di cui si discute. Tuttavia, ad un attento esame, dall'esegesi della disposizione della L. 30 dicembre 2020, n. 178, art. 1, comma 628 (Legge di Bilancio 2021), con decorrenza dall'1.01.2021, emerge che pur avendo abrogato tutte le norme afferenti all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, e, a cascata, di quello regionale, "ha fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte". In altri termini, con la disposizione normativa in commento (ex art. 1, comma 628, cit.) il legislatore ha inteso preservare e circoscrivere nel tempo la legittimità dell'IRBA, prevedendo che essa dia diritto al rimborso o l'obbligo della debenza solo per quelle obbligazioni sorte a partire dal 1 gennaio 2021.

In particolare, l'imposta di cui si ingiunge il pagamento si fonda su una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione Europea da una sentenza della Corte di giustizia, che ha consegnato la corretta interpretazione dell' art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 , ritenendo che esso osta a una normativa nazionale che istituisce un'imposta regionale sulle vendite di benzina per autotrazione.

Dunque, non solo la normativa nazionale risulta in contrasto con la direttiva 2008/118 , ma sulla compatibilità tra disciplina interna e direttiva citata è dovuta intervenire la Corte di giustizia con sentenza che ha efficacia retroattiva, come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale; retroattività che incontra il solo limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorchè sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche". (Cass. Sez. U. n. 13676/2014; vedi anche Cass. n. 25268/2014, n. 21419/2021).

Giova rammentare che sulla base del c.d. principio del "primato" della normativa comunitaria il giudice nazionale può disapplicare la normativa interna di uno Stato membro aderente alla Comunità Europea quando essa contrasta con il diritto Comunitario derivato.

E invero, il diritto dell'Unione gode di una posizione di supremazia rispetto alle norme interne, espressamente desumibile, nell'ordinamento italiano, all' art. 11 ed all' art. 117 Cost. , comma 1 . Ciò comporta che, in via generale, nessuna norma nazionale può porsi in contrasto con il diritto Eurounitario, con la conseguenza che il giudice ordinario che, nel caso concreto, rilevi tale violazione, deve comportarsi in modo tale da risolvere egli stesso tale antinomia.

I giudici nazionali, infatti, attraverso gli strumenti quali l'interpretazione conforme, la disapplicazione, la sospensione provvisoria della misura nazionale ritenuta incompatibile con il diritto UE prima della decisione della Corte, deve rendere omogenei l'ordinamento Eurounitario e di quello nazionale.

Conseguentemente, nella impossibilità di procedere ad un'interpretazione della normativa nazionale (legge di bilancio 2021) conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, la disposizione di cui alla L. n. 178 del 2020, art. 1, comma 628 , deve essere disapplicata, in quanto contrasto con la direttiva 2008/118 , come interpretata dalla ordinanza del 9 novembre 2021 della Corte di Giustizia Europea di diritto dell'Unione.

5. Il ricorso va, per queste ragioni, accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Non vi sono accertamenti in fatto da svolgere cosicchè la causa può essere decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario (art. 384 c.p.c.).

6. In considerazione della evoluzione normativa e della sopravvenienza della giurisprudenziale unionale rispetto alla proposizione del ricorso, sussistono i presupposti per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso cassa la sentenza impugnata e decide nel merito accogliendo il ricorso originario; compensa le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza