



3108-19

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Oli lubrificanti – Uso
diverso da quello di carburante –
Sanzioni – Obbiettiva incertezza
normativa - Condizioni

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Enrico MANZON - Presidente -
- Giuseppe FUOCHI TINARELLI - Consigliere Rel. - R.G.N. 10828/2013
- Paolo CATALLOZZI - Consigliere - Cron. 3108
- Maria Giulia PUTATURO DONATI - Consigliere - CC - 10/01/2019
- VISCIDO DI NOCERA
- Gianluca GRASSO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 10828/2013 R.G. proposto da

Agenzia delle dogane, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

S. Ruffillo soc. consortile a r.l., rappresentato e difeso dagli Avv.ti Cecilia Estrangeros ed Angelo Vaccaro, con domicilio eletto presso l'Avv. Antonio Ieradi in Roma via Crescenzo n. 25, giusta procura speciale in calce al controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 33/01/12, depositata il 15 marzo 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 gennaio 2019 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

- S. Ruffillo soc. consortile a r.l. impugnava l'atto di irrogazione sanzioni emesso dall'Agenzia delle donane in relazione al mancato pagamento delle accise per l'acquisto intracomunitario di oli lubrificanti;

94
2019



- rilevava la contribuente che detti oli erano stati, nell'anno 2004, acquistati ed impiegati per usi diversi da quelli di carburante per motori o combustibile per riscaldamento e, specificamente, per il corretto funzionamento di due macchine per l'escavazione di gallerie, sicché deduceva la sussistenza delle condizioni di obbiettiva incertezza normativa attesa, nel periodo in questione, la pluralità di interventi normativi e comunitari sullo specifico oggetto;

- il giudice di primo grado accoglieva l'impugnazione; la sentenza era confermata dalla CTR dell'Emilia Romagna;

- l'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione con due motivi; resiste la contribuente con controricorso;

CONSIDERATO CHE

- il primo motivo denuncia violazione dell'art. 5 d.lgs. n. 472 del 1997 in relazione all'art. 2697 c.c. ed ai principi generali sull'onere della prova per aver la CTR ritenuto sussistere la buona fede della contribuente in via presuntiva;

- il motivo è inammissibile non cogliendo la *ratio* della decisione;

- va infatti rilevato che sentenza del giudice di merito è univocamente fondata sulla ritenuta sussistenza della condizione di obbiettiva incertezza normativa, condizione che viene ulteriormente corroborata, come antefatto logico (definito "l'incipit della motivazione") dal comportamento, anche preprocessuale, della parte che, avvedutasi tardivamente della violazione, aveva segnalato l'irregolarità;

- si tratta, in altri termini, di una mera argomentazione, riferita al comportamento della contribuente «*in una fase particolare di mutamento e contraddittorietà della normativa di riferimento*», posta a riscontro del fondamento della sentenza;

- il secondo motivo denuncia violazione degli artt. 6, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, 8, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 e 10,



comma 3, l. n. 212 del 2000, per aver la CTR ritenuto sussistere le condizioni di obbiettiva incertezza normativa;

- il motivo è fondato;

- occorre premettere che, per costante orientamento della Suprema Corte, *«in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, alla stregua dell'art. 10, comma 3, del d.lgs. n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione»* (così, da ultimo Cass. n. 10662 del 04/05/2018; Cass. n. 23845 del 23/11/2016; conf. Cass. n. 4522 del 22/02/2013; Cass. n. 3245 del 11/02/2013; Cass. n. 18434 del 26/10/2012);

- nella vicenda in esame, invero, l'irrogazione della sanzione per il mancato pagamento dell'imposta dovuta riguarda oli lubrificanti acquistati ed utilizzati per usi diversi da quelli di carburante per motori o combustibile per riscaldamento, fattispecie per la quale la norma di riferimento dell'obbligazione tributaria è contenuta nell'art. 62 d.lgs. n. 504 del 1992;

- tale disposizione, peraltro, si poneva in contrasto con la disciplina unionale e, in particolare, con le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, in virtù delle quali, pur rientrando gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento nell'ambito di applicazione delle citate normative, non potevano essere assoggettati all'imposta (erano *«obbligatoriamente esonerati dall'accise armonizzata»*);



- la questione, dopo un primo atto di diffida della Commissione Europea del 4 novembre 1998, veniva decisa dalla Corte di Giustizia (sentenza 25 settembre 2003, in C-437/01, *Commissione delle Comunità europee c/Repubblica italiana*) che condannava l'Italia per aver mantenuto in vigore l'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1992 in contrasto con le citate direttive;

- giova sottolineare, sul punto, che l'imposta (e la norma) in questione era stata oggetto di una prevista soppressione (art. 6 d.l. n. 452 del 2001), ancorché per essere sostituita, con l'art. 7 del medesimo d.l., da altra imposta, denominata «*contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale*», parimenti obbligatoria e di identico oggetto e disciplina (per cui la Corte di Giustizia aveva ritenuto meramente apparente la dedotta abrogazione); tale abrogazione, inoltre, era stata differita dal d.l. n. 209 del 2002 a far data dall'entrata in vigore del regolamento istitutivo del contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale, peraltro mai adottato;

- il legislatore comunitario, tuttavia, nel 2003 introduceva una nuova regolamentazione della disciplina degli oli lubrificanti e delle relative accise (direttiva n. 2003/96/CE, in vigore dal 1° gennaio 2004): in tale occasione modificava il precedente regime escludendo gli oli utilizzati per usi diversi dall'ambito di applicazione della nuova direttiva;

- in altri termini, mentre con le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE gli oli minerali utilizzati non come carburanti o combustibile erano comunque inclusi nell'ambito delle accise armonizzate ma obbligatoriamente esenti da imposta, nella nuova direttiva gli stessi non venivano in alcun modo considerati né ai fini dell'imposizione, né ai fini delle esenzioni;

- la Corte di Giustizia, nuovamente adita sulla compatibilità dell'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1992 all'innovato assetto, concludeva, pertanto, nel senso di ritenere compatibile («*non*



osta») una normativa nazionale «che prevede la riscossione di un'imposta di consumo gravante sugli oli lubrificanti quando sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi da quelli di carburante per motori o combustibile per riscaldamento» (v. Corte di Giustizia, sentenza 5 luglio 2007, in C-145/06 e C-146/06, *Fendt*, §§ 37 e 38), con l'unico limite che tali imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse all'attraversamento delle frontiere, principio, da ultimo, ulteriormente ribadito con la precisazione che le norme che regolano l'imposizione dell'imposta non armonizzata possono anche essere di identico contenuto a quelle per le accise armonizzate (v. Corte di Giustizia, sentenza 12 febbraio 2015, in C-349/13, *Minister Finansów c/Oil Trading Poland sp. z o.o.*);

- dal quadro normativo sopra delineato emerge con evidenza che, per il legislatore nazionale, l'acquisto e l'utilizzo di oli lubrificanti per fini diversi da carburante o combustibile per riscaldamento è *sempre* stato soggetto ad imposizione, non essendovi alcuna incertezza sull'oggetto, sul contenuto e sui destinatari della norma tributaria;

- la disposizione, inoltre, è *sempre* stata vigente, ancorché da disapplicare e dichiarare inefficace fino al 31 dicembre 2003;

- l'autentico *discrimen*, infatti, riguardava la possibilità, per il legislatore interno, di assoggettare ad imposizione tali prodotti in rapporto alla disciplina unionale;

- orbene, tale possibilità era da ritenersi esclusa fino al 31 dicembre 2003 in conseguenze dell'assetto per come disciplinato dalle direttive nn. 92/81/CEE e 92/82/CEE, mentre era consentita, successivamente a tale data, in forza della nuova complessiva regolamentazione portata dalla direttiva n. 2003/96/CE;

- anche per questo peculiare versante, peraltro, non sussiste la dedotta obbiettiva incertezza normativa;



- dalla stessa sentenza 5 luglio 2007, *Fendt cit.*, infatti, emerge «che, a differenza dell'art. 8, n. 1, lett. a), della direttiva 92/81, che disponeva che gli Stati membri dovevano esentare gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento, l'art. 14 della direttiva 2003/96, che enuncia tassativamente le esenzioni obbligatorie per i detti Stati, non menziona i prodotti energetici impiegati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o combustibile per riscaldamento. Allo stesso modo, né l'art. 15, né l'art. 16 di quest'ultima direttiva, che prevedono talune esenzioni facoltative per gli Stati membri, fanno riferimento a tali prodotti», sicché «dal 1° gennaio 2004, data a decorrere della quale la direttiva 2003/96, in forza del suo art. 30, ha abrogato la direttiva 92/81, gli Stati membri sono competenti a tassare i prodotti energetici, come gli oli lubrificanti, impiegati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o combustibile per riscaldamento»;

- né può ritenersi una qualche ultrattività della pregressa disciplina poiché «l'art. 30 della direttiva 2003/96 prevede infatti, con una formulazione priva di qualsiasi ambiguità, che la direttiva 92/81 è abrogata dal 31 dicembre 2003. Pertanto, né la circostanza che l'ambito di applicazione di quest'ultima direttiva e quello della direttiva 2003/96 sono differenti né l'obiettivo da essa perseguito possono giustificare, a meno che non si voglia modificare radicalmente la portata del detto art. 30, in contrasto con l'intenzione chiaramente manifestata del legislatore comunitario, che tale articolo sia interpretato nel senso che talune disposizioni della direttiva 92/81 sono rimaste in vigore»;

- ne deriva che la modifica della complessiva regolamentazione risultava certa, priva di ambiguità e definita temporalmente;

- neppure appare invocabile, in senso contrario, come pare dedurre la contribuente nel controricorso, la circolare n. 24 del 5 maggio 2004 dell'Agenzia delle dogane;



- tale atto, anzi, ha un evidente carattere ricognitivo degli effetti conseguenti all'adozione della nuova direttiva, tant'è che orienta le sue conclusioni nel senso di ritenere che «*in seguito alla adozione della predetta direttiva 2003/96/CE pertanto si è verificata la neutralizzazione, a partire dalla data di applicazione delle disposizioni della stessa (1 gennaio 2004), degli effetti derivanti dalla menzionata sentenza della Corte di Giustizia 25 settembre 2003*»;

- in accoglimento del secondo motivo di ricorso, pertanto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente;

- le spese, attesa la peculiarità della questione, caratterizzata da profili di novità, vanno integralmente compensate per l'intero giudizio;

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente.

Compensa integralmente le spese per l'intero giudizio.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 10 gennaio 2019

Il Presidente
Enrico Manzon

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 1 FEB. 2019



Manzon
UFFICIO
CASSAZIONE

Il Presidente
Manzon