



5956-19

FIN

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

TRIBUTARIA

Composta da:

Enrico Manzon

- Presidente -

Giuseppe Fuochi Tinarelli

- Consigliere -

Giacomo Nonno

- Consigliere -

Roberto Succio

- Consigliere Relatore -

Giovanni Fanticini

- Consigliere -

Oggetto:

accise - rimborso

R.G.N.

22027/2012

Cron. 5956

AC - 20/2/2019

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22027/2012 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE DOGANE in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato;

- ricorrente -

Contro

E. ON. PRODUZIONE s.p.a. quale incorporante la E. ON ITALIA POWER
& FUEL s.r.l. in persona del suo legale rappresentante *pro tempore*
rappresentata e difesa giusta procura in atti dalla prof. avv. Livia Salvini
con domicilio eletto presso la stessa in Roma, viale G. Mazzini n. 11

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Lombardia n. 65/35/12 depositata il 22/05/2012, non notificata;

1036
2018

A

Udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 20/2/2019 dal consigliere Roberto Succio;

Rilevato che:

- con la sentenza di cui sopra la Commissione Tributaria Regionale ha accolto l'appello della contribuente e quindi annullato i dinieghi di rimborso impugnati per accisa gas naturale immesso al consumo da ottobre 2004 a dicembre 2005;
- avverso la sentenza di seconde cure propone ricorso per cassazione l'Amministrazione Finanziaria con atto affidato a due motivi; la società contribuente resiste con controricorso;

Considerato che:

- con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione del principio del primato del diritto comunitario sul diritto interno, dell'art. 14 del TUA e dell'art. 21 comma 2 d. lgs. n. 546 del 1992 ai sensi dell'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la CTR erroneamente ritenuto che il termine decadenziale di cui all'art. 21 sopra citato decorra dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione di quanto versato, giorno da collocarsi nella data di pubblicazione (17 luglio 2008) della sentenza della CGUE nella causa C-226/07 "Flughafen Koln" che ha riconosciuto indebita l'imposta in parola;
- il primo motivo è fondato;
- l'art. 14, comma 2, del decreto legislativo 504 del 1995 (secondo cui "l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata. Il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento") secondo la CTR, prevede in sostanza che la decadenza in questione non si applica allorquando il tributo di cui si chiede il rimborso sia stato versato, come nella specie, in conformità ad una norma impositiva nazionale dichiarata illegittima dalla Corte di giustizia per contrasto con il diritto comunitario; l'Amministrazione Finanziaria invece ritiene che la pronuncia del giudice dell'Unione non rilevi a questi fini;
- va premesso come in linea generale si tratterebbe di un indebito oggettivo ex art. 2033 con conseguente applicazione dell'art. 2946



c.civ.; in tutti i casi di versamento di tributi indebiti si è sempre di fronte ad indebiti oggettivi che danno diritto al rimborso con conseguente applicazione della decadenza prevista dalla legge per il rimborso di quel tributo;

- deve poi però osservarsi che la tesi dell'applicabilità dell'art. 14 sopra citato ai soli casi in cui il carattere indebitato del pagamento dipenda da causa sopravvenuta è tesi che non ha fondamento in alcun dato normativo. La questione del rapporto tra versamento e contrarietà della norma impositiva al diritto europeo è stata già più volte esaminata da questa Corte di cassazione e dalla Corte di Giustizia: in particolare con la sentenza n. 13087 del 2012 questa Corte ha ricordato che "la Corte di giustizia nella sentenza del 10 settembre 2002 C- 216/99 e C-222/99, ha chiarito (ancora una volta) che il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza che deroghi al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata a un termine più favorevole, purché detto termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale e, inoltre, non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (cfr. *ex multis* Cass. 4670 del 2012, 5480 e 18276/2004, per l'imposta su operazioni di raccolta di capitali; S.U. 3458/1996, Cass. 7178/2004 e 10665/2003, per la tassa societaria d'iscrizione nel registro imprese). E' chiaro poi che colui il quale abbia effettuato il versamento relativo ad una imposta ritenuta contrastante con una direttiva comunitaria ha la possibilità di formulare la domanda di rimborso anche prima che alla direttiva stessa venga data attuazione (Cass. 18276/2004);

- a ciò si aggiunga che, per così dire in parallelo con i profili relativi alla relazione tra diritto interno e diritto dell'Unione, si pone la questione (sulla quale si appunta con ampie argomentazioni il controricorso) relativa all'applicazione alla fattispecie in esame dei principi

recentemente affermatasi in materia di "overruling"; le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. SS.UU. 15144/2011) hanno statuito – in breve – che il mutamento della precedente interpretazione della norma processuale da parte del giudice della nomofilachia, che porti a ritenere esistente, in danno di una parte del giudizio, una decadenza od una preclusione prima escluse, non opera nei confronti della parte che abbia confidato incolpevolmente nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa, la quale, sebbene soltanto sul piano fattuale, aveva comunque creato l'apparenza di una disciplina conforme alla legge del tempo;

- con successiva pronuncia (Cass. sentenza n. 13807/2012) questa Corte ha però già esaminato e deciso la questione affermando che non sempre risulta pertinente il richiamo alla giurisprudenza delle Sezioni Unite sul c. d. "overruling", che, come è evidente, riguarda solo la materia processuale (cfr. anche S. U. 24413/2011), non quella procedimentale, può precisarsi, nella quale va ascritta sistematicamente l'istanza di rimborso;

- in tal senso, si sono espresse anche le sezioni semplici, da un lato non ravvisando l'esigenza di tutela dell'affidamento delle parti su questioni non aventi natura processuale (Cass. 22790/2011), dall'altro precisando in dettaglio i requisiti per la rilevanza dell'"overruling" (Cass. 28967/2011);

- l'ultima decisione richiamata ha infatti chiarito: "affinché un orientamento del giudice della nomofilachia non sia retroattivo come, invece, dovrebbe essere in forza della natura formalmente dichiarativa degli enunciati giurisprudenziali, ovvero affinché si possa parlare di *prospective overruling*, devono ricorrere cumulativamente i seguenti presupposti: che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo; che tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso; che il suddetto overruling comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte";

- orbene, la prima e la terza di tali condizioni, entrambe basilari, non ricorrono nel caso in esame; invero la Corte di Giustizia CE, con la pronuncia del 17 luglio 2008, nella causa C-226/07 "Flughafen Koln" ha stabilito che l'art. 14, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, 2003/96/CE, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, là dove prevede l'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità dalla tassazione prevista da tale direttiva, ha effetto diretto nel senso che esso può essere fatto valere da un singolo dinanzi ai giudici nazionali – per quanto riguarda il periodo durante il quale lo Stato membro interessato aveva omesso di trasporre tale direttiva nell'ordinamento nazionale entro il termine impartito – nell'ambito di una controversia, come quella della causa principale, tra il detto singolo e le autorità doganali di tale Stato al fine di evitare l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione e, pertanto, di ottenere il rimborso di un'imposta contraria a quest'ultima;

- null'altro ha statuito il giudice comunitario che giammai si è occupato delle modalità di rimborso delle imposte pagate e dei termini decadenziali previsti dal diritto interno. Dunque, non v'è alcuna regola concretamente "overruled";

- e comunque, tornando al profilo relativo alle relazioni tra diritto interno e diritto dell'Unione, il contribuente italiano che, in esecuzione di una norma interna (d.Lgs. n. 504 del 1995, art. 62, comma 1), ha effettuato il versamento relativo ad una imposta ritenuta contrastante con una direttiva comunitaria ha la possibilità di formulare la domanda di rimborso anche prima che alla direttiva stessa venga data attuazione nello Stato italiano purché essa direttiva sia incondizionata e precisa e sia trascorso un tempo ragionevole dalla sua emanazione;

- in tale ipotesi, infatti, il giudice nazionale ha il potere-dovere di disapplicare la norma interna e riconoscere la fondatezza della pretesa di rimborso anche se il legislatore nazionale abbia emanato norme incompatibili con la direttiva (cfr. in generale C. G., sent. 22 giugno

1989, C-108/88, 30 e 31; e specificamente in materia tributaria Cass. 18276/2004 e Cass. S. U. 3458/1996);

- sul punto osserva la Corte come nel caso in esame non v'è dubbio che l'art. 14, n. 1 lett. A) della direttiva 2003/96 fosse disposizione evidentemente "self executing" rispetto al difforme D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 62, comma 1, semmai essendo configurabile, in ipotesi, per complessità o difficoltà ricostruttiva o interpretativa della disciplina, un mero (e giuridicamente irrilevante) ostacolo di fatto all'esercizio del diritto;

- in dettaglio tal articolo della disposizione comunitaria che è opportuno trascrivere prevedeva: "in aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE [del Consiglio 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), nel testo di cui alla direttiva del Consiglio 20 luglio 2000, 2000/47/CE (GU L 193, pag. 73)] relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi: a) i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa. Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva. In tal caso l'imposta su detti prodotti non rientra nel calcolo del livello minimo di tassazione sull'elettricità stabilito all'articolo 10";

- dalla giurisprudenza costante della Corte si evince che, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono dal punto di vista del loro contenuto incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva nell'ordinamento nazionale sia che l'abbia recepita in modo non corretto



(v., in particolare, CGUE, sentenze 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, Francovich e a., Racc. pag. I-5357, punto 11; 11 luglio 2002, causa C-62/00, Marks & Spencer, Racc. pag. I-6325, punto 25, e 5 ottobre 2004, cause riunite da C-397/01 a C-403/01, Pfeiffer e a., Racc. pag. I-8835, punto 103);

- si colloca, sul punto, in analogia direzione anche la giurisprudenza successiva di questa Corte Suprema (Cass. Sent. Sez. 5 Num. 16342 Anno 2014);

- con riferimento alla disposizione della quale va fatta applicazione, quanto alla prima condizione, si deve osservare che l'art. 14, n. 1, lett. a), della direttiva 2003/96, là dove impone agli Stati membri l'obbligo di non assoggettare alla tassazione prevista dalla detta direttiva i prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità, è sufficientemente preciso in quanto determina con netta chiarezza i prodotti che beneficiano dell'esenzione (v., per analogia, CGUE sentenze 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53, punto 27, e Braathens, cit., punto 31);

- non solo: la stessa sentenza CGUE, 18 luglio 2007, nella causa C-226/07 "Flughafen Koln", già citata, in conclusione chiaramente statuisce al punto 39 che "occorre pertanto risolvere la questione posta dichiarando che l'art. 14, n. 1, lett. a), della direttiva 2003/96, là dove prevede l'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità dalla tassazione prevista da tale direttiva, ha effetto diretto nel senso che esso può essere fatto valere da un singolo dinanzi ai giudici nazionali – per quanto riguarda il periodo durante il quale lo Stato membro interessato aveva omesso di trasporre tale direttiva nell'ordinamento nazionale entro il termine impartito – nell'ambito di una controversia, come quella della causa principale, tra il detto singolo e le autorità doganali di tale Stato al fine di evitare l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione e, pertanto, di ottenere il rimborso di un'imposta contraria a quest'ultima";

- proprio per ovviare, in qualche modo a siffatti ostacoli di mero fatto, i ricorsi alla Corte di Giustizia sono resi pubblici sulla Gazzetta Ufficiale



CE; del resto analoghi e incontestati principi operano anche riguardo al diritto interno non potendo neppure la pronuncia d'incostituzionalità svolgere effetto nei confronti di rapporti già definiti per decadenza, giudicato, etc. (cfr. ex multis Cass. 5978/2006);

- come la giurisprudenza della Corte di giustizia ha più volte affermato, l'indebito pagamento di un tributo illegittimo e quindi da disapplicare per effetto della sua contrarietà al diritto dell'unione europea determina il diritto del contribuente al rimborso; tal diritto di restituzione è peraltro soggetto agli stessi termini di decadenza previsti dall'ordinamento interno per la ripetizione dell'indebito tributario. La tesi secondo cui la dichiarazione di incostituzionalità della norma o la disapplicabilità per contrasto con il diritto europeo della norma in base alla quale è stato effettuato il versamento determina un indebito oggettivo di diritto comune e quindi rende inapplicabile il termine generale di decadenza per l'azione di rimborso del tributo stesso non appare avere quindi alcun fondamento normativo;

- il secondo motivo di ricorso denuncia violazione dell'art. 29 c. 4 L. 428/1990 in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c., sostenendo l'Amministrazione che alla fattispecie sarebbe applicabile non il citato articolo 14, ma l'articolo 29 della legge 428 del 1990 che prevede un termine di decadenza triennale e non biennale;

- alla luce della decisione sul motivo che lo precede, il mezzo è assorbito;

- pertanto, il ricorso va accolto quanto al primo motivo e la sentenza cassata; non risultando necessari accertamenti in fatto la controversia può esser decisa nel merito con il rigetto del ricorso del contribuente originario del presente giudizio;

- la particolarità delle questioni poste giustifica la compensazione delle spese di tutti i gradi di giudizio;

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbito il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso originario del contribuente; liquida le spese in euro 2.300,00 oltre a



spese prenotate a debito quanto al presente giudizio di cassazione;
compensa le spese dei gradi di merito.
Così deciso in Roma, il 20 febbraio 2019.

Il Presidente
Enrico Manzon

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 28 FEB. 2019

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Della Procura
[Handwritten signature]

[Handwritten mark]