

*Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 11/06/2008) 13/02/2009, n.
3553*

PATRIMONIO AMBIENTALE › Vincoli (in genere)

PROCEDIMENTO CIVILE › Appello

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SACCUCCI Bruno - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - rel. Consigliere

Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. BURSESE Gaetano Antonio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

s.r.l. ITAL GREEN ENERGY, con sede in (OMISSIS) "presso il (OMISSIS)", in persona del legale rappresentante P. A., elettivamente domiciliata in Roma al Viale Mazzini n. 11 presso lo studio degli avv. CIPOLLA Giuseppe Maria e Livia SALVINI, dai quali è rappresentata e difesa ("anche disgiuntamente") in forza della procura speciale per notar Carino di Monopoli del 2 novembre 2006;

- ricorrente -

contro

l'AGENZIA delle DOGANE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma

alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 21/05/06 depositata il 6 giugno 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del giorno 11 giugno 2008 dal Cons. Dr. Michele D'ALONZO;

sentite le difese delle parti, perorate dall'avv. Giuseppe Maria CIPOLLA, per la ricorrente, e dalla dr.ssa Daniela GIACOBBE, dell'Avvocatura Generale dello Stato, per l'Agenzia;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dr. PIVETTI Marco, il quale ha concluso per il rigetto del primo motivo di ricorso e per l'accoglimento del secondo.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato il 20 novembre 2006 all'AGENZIA delle DOGANE (depositato il 4 dicembre 2006), la s.r.l. ITAL GREEN ENERGY (operante "nel settore della produzione di energia elettrica ... attraverso la gestione di due impianti industriali, uno alimentato da biomasse solide (legno, sanse, vinacciolo, ecc.), l'altra da biomasse liquide (oli vegetali)") - premesso che (1) con verbale di verifica elevato il 25 giugno 2004 l'Ufficio Tecnico di Finanza ("UTF") aveva assunto che "gli oli vegetali utilizzati ... nel secondo impianto dovessero scontare l'accisa prevista per gli oli minerali" ([D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 21](#), comma 5, TUA) perchè "utilizzati come carburante"; (2) "con provvedimento ... del 30 agosto 2004" lo stesso Ufficio aveva respinto la sua istanza di rimborso della somma di Euro 13.623,31 da essa "prudenzialmente" versata a titolo di accisa per l'anno 2004 ("primo ... di esercizio dell'attività") - in forza di DUE motivi, chiedeva di cassare ("con ogni consequenziale pronuncia, anche in ordine alle spese") la sentenza n. 21/05/06 depositata il 6 giugno 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia la quale aveva accolto l'appello dell'Ufficio avverso la decisione (133/20/05) con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Bari aveva recepito il ricorso contro detto rifiuto.

Nel controricorso notificato il 29 dicembre 2006 (depositato il 17 gennaio 2007), l'Agenzia intimata instava per il rigetto dell'impugnazione (con "vittoria di spese").

Il 6 giugno 2008 sia l'Agenzia che la società depositavano memoria ex [art. 378](#) c.p.c..

Motivi della decisione

1. La Commissione Tributaria Regionale ha accolto l'appello osservando (come dedotto dall'Ufficio) che

"l'art. 14, comma 1, lett. a) della Direttiva CE n. 2003/96 del 27 ottobre 2003", pur disponendo "che gli stati membri esentano da tassazione i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire una agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni ed abusi", ha "tuttavia" riconosciuto agli stessi "stati membri" la "deroga di imporre una tassazione per motivi ambientali" e di "preventivamente adeguare le norme interne prevedendo adeguati sistemi di controllo, senza dei quali si verrebbe a creare una situazione favorevole alla perpetrazione di frodi, abusi ed evasioni".

Per il giudice di appello, infatti, "lo stesso legislatore comunitario è consapevole della necessità di emanare norme regolamentari di recepimento, per evitare che l'applicazione delle esenzioni previste dalla Direttiva possa favorire comportamenti fraudolenti, finalizzati all'evasione dell'imposta". 2. Con il primo motivo di ricorso la società denuncia "violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 14 e 28 della direttiva 2003/96/CE emanata il 27 ottobre 2003" in ordine alla natura "non ... self executing" di tale direttiva, affermata dal giudice di appello, adducendo:

- l'assoggettamento degli "oli vegetali destinati alla produzione di energia elettrica" all'"art. 21, comma 5 cit. TUA (il quale tassa come carburante qualsiasi prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo)", sostenuta "nel provvedimento impugnato" e "nei pregressi gradi di giudizio" da "controparte", è "in aperto contrasto con quella comunitaria" ("che andrebbe disapplicata dal giudice nazionale per applicarsi quest'ultima") essendo indubbio ("non v'è dubbio") - considerato (a) che "la tutela nei confronti delle norme interne confliggenti con il diritto comunitario si risolve nella sanzione della inapplicabilità delle norme interne" quando "le norme comunitarie violate da tale norma possiedono efficacia diretta" perchè "sufficientemente precise ed incondizionate" ("self executing"), "siano ... contenute nel trattato o in atti normativi derivati (regolamenti e direttive", e (b) che "la disapplicazione della norma interne confligente con il diritto comunitario deve essere ... operata da tutti i soggetti chiamati alla potenziale applicazione di tale norma in tutte le sedi" (anche da parte di questa Corte di legittimità) - che "in base al combinato disposto":

(a) "art. 14, par. 1, lett. a" (il quale "impone agli stati membri di esentare dalla tassazione ... i prodotti energetici alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi, salva la loro facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale") e (b) "art. 2, par. 1, lett. a)" (secondo cui "ai fini della presente direttiva si intendono per prodotti energetici i prodotti di cui ai codici NC da (OMISSIS) a (OMISSIS) se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori, id est i prodotti quali gli oli vegetali") di detta direttiva "è posto a carico degli stati membri un obbligo chiaro e preciso di non assoggettare ad imposta gli oli vegetali quando, come nella specie, sono destinati ad essere utilizzati ai fini industriali per la produzione di energia elettrica";

- "per negare carattere incondizionato e preciso all'obbligo imposto agli stati membri di esentare i prodotti energetici non vale argomentare dalla duplice riserva operata dall'art. 14, par. 1, lett. a) della direttiva" perchè (Corte di Giustizia delle Comunità Europee: 10 giugno 1999, causa C-346/97; 25 settembre 2003, causa C.437/01; 19 gennaio 1982, Becker; 17 febbraio 2005, cause C-453/02 e 462/02) quelle riserve non "attengono" alla "spettanza del diritto di esenzione" ma:

(1) "alla previsione di appositi strumenti di controllo" (per cui, "nell'inerzia degli stati membri", "l'esenzione spetta salvo il potere degli stessi stati di accertare con gli strumenti ... ordinari la sussistenza dei requisiti per la corretta fruizione del beneficio");

(2) alla "facoltà degli stati di tassare quelli, tra i prodotti energetici, che dovessero avere un effetto negativo sull'equilibrio dell'ecosistema" (sì che "fino a quando gli stati non intervengono, l'esenzione interessa tutti i prodotti energetici");

- con "sentenza 5 ottobre 2006, causa C-360/05" ("resa a seguito di un procedimento di infrazione ... nei confronti del nostro Stato") la Corte di Giustizia CE ha accertato che entro il "termine del 31 dicembre 2003 previsto dall'art. 28, par. 1 della direttiva" in questione "il nostro paese non aveva adottato le disposizioni per il recepimento della Direttiva 2003/96/CEE" di tal che (tenuto conto del "periodo di imposta di cui è causa": 2004) "ricorre ... nella specie l'ulteriore requisito ... indicato dalla giurisprudenza comunitaria, costituzionale e di legittimità, per invocare l'effetto diretto di singole disposizioni contenute in direttive comunitarie qual'è l'inutile decorso di un termine ragionevole per recepire nell'ordinamento interno la direttiva".

A conclusione del motivo, quindi, la ricorrente chiede a questa Corte (quesito di diritto) di dire ("dica"):

(1) "se la Commissione regionale ha violato l'art. 14, par. 1, lett. a) della direttiva 2003/96/CE ... nell'escluderne la natura self- executing" della stessa e, "in caso positivo";

(2) "se vada disapplicato nel periodo d'imposta di cui è causa l'art. 21, comma 5 cit. TUA per applicare direttamente nell'ordinamento interno l'art. 14, par. 1, lett. a) stesso in modo da riconoscere in capo (ad essa) società il diritto ad ottenere il rimborso del tributo indebitamente assolto". 3. Con il secondo (ed ultimo) motivo la ricorrente - ricordato avere ribadito, "in via subordinata" ("laddove si ritenesse fondato l'appello principale"), "in sede di controdeduzioni e di appello incidentale le doglianze mosse in primo grado e disattese dalla Commissione Provinciale" costituite dalla denunciata "illegittimità del provvedimento impugnato" (1) "per non essere utilizzati gli oli. vegetali come carburanti" (con conseguente inapplicabilità del "disposto dell'art. 21, comma 5 cit. TUA") e (2) per "irragionevole disparità di trattamento ... tra gli oli vegetali assoggettati in misura piena a imposta pur quando sono utilizzati per la produzione di energia elettrica ed altri, più inquinanti, prodotti (... metano, i gas di petrolio liquefatti ed il gasolio) assoggettati invece ad imposta in misura agevolata" ("punto 11, tabella A allegata al TUA") - denuncia

"violazione dell'[art. 112 c.p.c.](#)" per aver la Commissione Regionale "pretermesso l'esame" di tali questioni e chiede (quesito di diritto) a questa Corte di dire ("dica"):

"se la Commissione Regionale ha violato il principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato allorchè non si è pronunciata sulle censure mosse ... in via di appello incidentale ... dirette a far valere l'illegittimità del provvedimento impugnato per violazione dell'[art. 21, comma 5 cit. TUA](#), sotto i molteplici profili... trascritti ed illustrati". 4. L'Agenzia, dal suo canto, riesaminate le pronunce della Corte di Giustizia indicate da controparte, oppone:

- "la formula di rito contenuta nell'[art. 14 della Direttiva](#) (alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi) è riproposta in genere nelle norme delle direttive che prevedono agevolazioni o esenzioni": "tale formula", quindi, "per consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia", "non osta al riconoscimento della efficacia diretta della norma";

- "nella direttiva 2003/96", però, "il legislatore comunitario, pur avendo stabilito che la tassazione deve essere giustificata da motivi di politica ambientale, non ha fissato dei parametri o dei limiti minimi in termini di emissioni inquinanti al di sopra dei quali possa essere esercitata tale facoltà di tassazione, con la conseguenza che gli stati membri potrebbero non applicare l'esenzione, eventualmente fissando dei livelli differenziati di tassazione dei prodotti energetici in proporzione ai loro effetti inquinanti, tassando così anche carburanti ritenuti a basso impatto ambientale".

La stessa Agenzia, di poi, sostiene che "in Italia, in forza di quanto disposto dalla [L. 23 dicembre 1998, n. 448](#), e dal punto 11 della tab. A allegata al [D.Lgs. n. 504 del 1995](#), si applicano ... aliquote di accisa composte, sostanzialmente, da una parte più strettamente tributaria, connessa alla capacità energetica del prodotto, e da una parte di valenza ambientale, dipendente dall'incidenza dell'impiego del relativo carburante o combustibile in termini di emissioni inquinanti" nonché "aliquote di accise ridotte per gli oli minerali ivi elencati utilizzati per la produzione, diretta o indiretta, di energia elettrica, così che la normativa vigente deve ritenersi già conforme alle disposizioni comunitarie, in corretta applicazione della facoltà contenuta nel citato [art. 14 della direttiva 2003/96](#)". 5. Il ricorso della contribuente deve essere accolto perchè fondato.

A. La Direttiva 2003/96/CE del Consiglio datata 27 ottobre 2003 - che "ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità" -, emanata perchè (considerando n. 2) "il buon funzionamento del mercato interno ed il conseguimento degli obiettivi di altre politiche comunitarie richiedono che siano fissati nella Comunità livelli minimi di tassazione per la maggior parte dei prodotti energetici, compresi l'elettricità, il gas naturale e il carbone", per quanto interessa, all'[art. 14](#) dispone:

(a) "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";

(b) "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".

Per il successivo art. 28, poi:

(1) "gli Stati membri adottano e pubblicano le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, necessarie per conformarsi alla presente direttiva, entro il 31 dicembre 2003":

"essi ne informano immediatamente la Commissione";

(2) "essi applicano tali disposizioni dal 1 gennaio 2004, ad eccezione delle disposizioni di cui all'art. 16 e all'art. 18, par.

1, che possono essere applicate dagli Stati membri dal 1 gennaio 2003";

(3) "quando gli Stati membri adottano tali disposizioni, queste contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate di un siffatto riferimento, all'atto della pubblicazione ufficiale": "le modalità del riferimento sono stabilite dagli Stati membri";

(4) "gli Stati membri comunicano alla Commissione il testo delle disposizioni essenziali di diritto interno che adottano nel settore disciplinato dalla presente direttiva".

B. In primo luogo va rilevato che con sentenza del 5 ottobre 2006 (causa C-360/05), la Corte di Giustizia CE ha espressamente dichiarato che "la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono" in forza della [direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, 2003/96/CE](#), che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità" avendo quel giudice accertato che la nostra Repubblica, "alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato" (ovverosia alla scadenza del 31 dicembre 2003), non aveva adottato "le misure richieste per il recepimento della direttiva nell'ordinamento giuridico italiano".

Le norme della direttiva detta, quindi, devono essere applicate siccome parte dell'ordinamento nazionale a partire da primo gennaio 2004.

C. L'interpretazione delle riprodotte disposizioni comunitarie, condotta alla luce dei principi enunciati nelle pronunce rese dalla Corte di Giustizia CE su analoghe contenute in altre Direttive, di poi, impone di affermare la natura self-executing della Direttiva in questione e, di conseguenza, in disapplicazione del [D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 21](#) ("prodotti soggetti ad accisa") per contrarietà dello stesso alla normativa comunitaria, il diritto della società ricorrente all'esenzione "dalla tassazione" dei prodotti ("energetici") utilizzati per la combustione (pacificamente rientranti tra quelli esentati elencati nel provvedimento comunitario), disposta dalla stessa direttiva, senza che possa, in contrario, valere la

espressa previsione: (1) del potere degli "Stati membri" di stabilire "condizioni ... al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi" e: (2) della "facoltà" degli stessi stati di "tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva".

Per effetto di quei principi, infatti, come ribadito, da ultimo, al punto 31 della sentenza 17 luglio 2008 (causa C-226/07) resa dalla Corte comunitaria sulla specifica questione, "il carattere incondizionato di un obbligo di esenzione fiscale non può affatto essere messo in discussione dal margine di discrezionalità riservato agli Stati membri da una formula introduttiva, come quella che figura all'art. 14, n. 1, della direttiva 2003/96, secondo cui i detti Stati accordano l'esenzione alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi atteso che uno Stato membro non può opporre ad un contribuente, in grado di provare che la propria situazione fiscale rientra effettivamente in una delle categorie di esenzione definite da una direttiva, la mancata adozione delle disposizioni destinate, per l'appunto, ad agevolare l'applicazione di questa stessa esenzione (v., per analogia, sentenze ... Becker, punto 33; Braathens, punto 31; 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kugler, punto 52; 6 novembre 2003, causa C-45/01, Dornier, punto 79, e 17 febbraio 2005, cause riunite C-453/02 e C-462/02, Linneweher e Akrilidis, punto 34)".

Di conseguenza - come affermato dal giudice comunitario in logica e coerente applicazione di quei principi, sulla cui sola base, peraltro, si è formato il conforme convincimento di questo giudice di legittimità - deve ritenersi che "l'art. 14, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 27 ottobre 2003, 2003/96/CE, che ristrutturava 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 di tempo durante il quale lo Stato membro interessato aveva ommesso di trasporre tale direttiva nell'ordinamento nazionale entro il termine prescritto - nell'ambito di una controversia, come quella della causa principale" (identica alla presente), "tra il dello 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".

D. L'efficacia "diretta" della disposizione comunitaria e, di conseguenza, il diritto del singolo di "evitare l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione e ... di ottenere il rimborso di un'imposta contraria a quest'ultima", inoltre ed infine, non possono ritenersi contrastati dalla previsione (contenuta nell'"art. 14, n. 1, lett. a), seconda frase, della direttiva 2003/96") secondo cui "gli Stati membri hanno ... la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva" perchè - come statuito della Corte di Giustizia CE (punto 32) in specifica confutazione dell'afferente argomentazione sostenuta (anche) in quella sede dal

"governo italiano" - "tale limitazione alla regola dell'esenzione ha un carattere meramente eventuale" per cui "uno Stato membro che non si sia avvalso di tale facoltà non può far valere la propria omissione per rifiutare ad un contribuente il beneficio di un'esenzione che questi può legittimamente reclamare in forza della direttiva 2003/96 (v., per analogia, sentenze citate, Kugler, punti 59 e 60, e Linneweher e Akritidis, punto 35)".

Sul punto specifico, peraltro, va evidenziata l'insostenibilità della tesi della natura "ambientale" dell'accisa in questione perchè:

(1) la stessa non ha doti proteiformi, cioè intrinseca capacità di mutare l'originaria (certamente tributaria e non ambientale) natura;

(2) l'art. 28 della direttiva 2003/96/CE impone agli stati membri di comunicare alla Commissione "il testo delle disposizioni essenziali di diritto interno che adottano nel settore disciplinato dalla presente direttiva", quindi anche il testo delle eventuali "disposizioni" adottate (ovviamente in epoca successiva all'emanazione della direttiva stessa) per fini di "politica ambientale" in quanto anche queste (tenuto conto di quanto riportato nel richiamato "considerando" del provvedimento comunitario) possono incidere sul "settore disciplinato dalla... direttiva": nel caso la norma, univocamente tributaria, cui si vorrebbe attribuire natura "ambientale", preesiste alla normativa comunitaria in discussione e, comunque, lo stato italiano non ha dato nessuna comunicazione in ordine all'eventuale mantenimento della stessa od all'adozione di altra norma per fini di "politica ambientale".

D. L'accoglimento del primo motivo esclude la necessità di esaminare il secondo, proposto solo "in via subordinata", espressamente "laddove si ritenesse fondato l'appello principale".

E. In base ai principi innanzi esposti la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa, siccome non bisognevole di nessun ulteriore accertamento fattuale, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., va decisa nel merito da questa Corte con il rigetto dell'appello proposto dall'Ufficio.

5. Le spese di questo giudizio di legittimità e quelle del processo di appello vanno integralmente compensate tra le parti ai sensi dell'art. 92 c.p.c., comma 2.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta l'appello dell'Ufficio;

compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità e quelle del processo di appello.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 giugno 2008.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2009

