GRUPPO24ORE

LEX24

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Sentenza 24 febbraio 2012, n. 2850

Integrale

- ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO - RISCOSSIONE E RIMBORSI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIVUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere

Dott. OLIVIERI Stefano - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sul ricorso 8450/2008 proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

(OMESSO) SPA in qualita' di Procuratore Speciale Dr. (OMESSO), elettivamente domiciliato in (OMESSO), presso lo studio dell'avvocato (OMESSO), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMESSO), con procura speciale notarile del Not. Dr. (OMESSO), rep. n. 26085 del 18/06/2007, giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 29/2007 della COMM. TRIB. REG. SEZ. DIST. di MESSINA, depositata il 12/04/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 02/02/2012 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato (OMESSO), che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato (OMESSO), che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Rigettando l'appello proposto dalla Circoscrizione doganale di Messina dell'Agenzia delle Dogane, la Commissione tributaria della regione Sicilia sez. staccata di Messina con sentenza 12.4.2007 n. 29 dichiarava illegittimo il diniego di rimborso del maggiore importo -rispetto a quello liquidabile in base ai criteri di calcolo

nell'anno 1998 a titolo di imposta sulle emissioni di anidride solforosa ed ossidi di azoto ex lege n. 449 del 1997.

La CTR siciliana riteneva che le disposizioni regolamentari avessero contenuto integrativo delle norme di legge istitutive del tributo, con la conseguenza che le disposizioni amministrative di attuazione emanate dalla Amministrazione finanziaria con circolare 2.2.1998 - in attesa della adozione del regolamento predetto - non potevano avere che natura provvisoria e non definitiva, dovendo intendersi effettuati a titolo di mero acconto i versamenti di imposta eseguiti anteriormente ai criteri definitivi di calcolo della imposta, stabiliti con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 416 del 2001, piu' favorevoli ai contribuenti che erano pertanto legittimati a richiedere la restituzione dei maggiori importi versati. Con l'ulteriore corollario che la societa' contribuente non poteva ritenersi decaduta dalla istanza di rimborso atteso che il relativo termine era iniziato a decorrere soltanto dalla data di entrata in vigore del regolamento con il quale era stato determinato l'onere di imposta e dunque si era verificato il presupposto per la richiesta di rimborso.

Impugna la sentenza per cassazione la Agenzia delle Dogane deducendo quattro motivi.

Resiste la societa' con controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato memorie ex articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

p. 1. Con il primo motivo la Agenzia delle Dogane denuncia la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 19 e 21, avendo disatteso i Giudici di appello il motivo di gravame concernente la inammissibilita' del ricorso introduttivo avanti la CTP di Messina in quanto proposto avverso un atto (nota informativa in data 24.11.2004, prot. 45873) meramente confermativo del provvedimento di diniego del rimborso emesso in data 28.2.2003 prot. 3981.

Il motivo e' palesemente infondato in quanto - come emerge dall'esame del carteggio intercorso tra le parti e riportato in dettaglio nella descrizione cronologica svolta nel controricorso - l'asserito carattere definitivo del diniego espresso dalla Amministrazione finanziaria con l'atto del 28.2.2003 deriva null'altro che da una surrettizia interpolazione del contenuto dello stesso atto del quale viene omessa dalla ricorrente, ne testo riprodotto a pag. 8 del ricorso per cassazione inframmezzato da interpunzione sospensiva, una parte essenziale - invece riprodotta integralmente nel controricorso a pag. 6 - dalla quale e' dato evincere il carattere meramente interlocutorio della determinazione assunta dalla Amministrazione che si limitava ad annunciare il rigetto della istanza di rimborso "in mancanza di ulteriori informazioni che codesta ditta eventualmente vorra'

documentazione esplicativa con nota 7.4.2003 alla quale l'Ufficio rispondeva con note 15 aprile e 5 maggio 2003 richiedendo ulteriori chiarimenti e riservandosi di acquisire un parere presso altri organi tecnici, prima di decidere definitivamente sulla istanza di rimborso con provvedimento negativo in data 24.11.2004 (cfr. controric. pag. 7-8).

Il ricorso della societa' e' stato dunque ritualmente proposto ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, comma 1, lettera g) e articolo 21, avverso tale ultimo provvedimento contenente il rifiuto espresso della restituzione della maggiore imposta versata.

p. 2. Con il secondo motivo la Agenzia delle Dogane censura la impugnata sentenza per violazione e falsa applicazione della Legge 2 dicembre 1997, n. 449, articolo 17, commi da 29 a 33, in combinato disposto con il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 2001, n. 416, nonche' per violazione degli articoli 1, 4, 10, 11 (anche in relazione alla Legge n. 212 del 2000, articolo 3, comma 1) e articolo 12 preleggi. La ricorrente impugna la sentenza di appello nella parte in cui ha riconosciuto efficacia retroattiva al regolamento adottato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 416 del 2001 (recante "norme per l'applicazione della tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto, ai sensi della Legge n. 449 del 1997, articolo 17, comma 29") in violazione del principio di gerarchla tra le fonti del diritto e del principio di generale irretroattivita' delle norme.

La societa' resistente ha controdedotto sostenendo che la CTR siciliana non avrebbe attribuito efficacia retroattiva al regolamene a ne avrebbe soltanto riconosciuto la efficacia integrativa della norma istitutiva del tributo.

Il motivo e' fondato.

La sentenza qualifica espressamente il regolamento "come integrativo della disposizione normativa, dai momento che si pone come necessario alla stessa determinazione della disposizione di legge". Da cio' fa conseguire che "ogni criterio di determinazione della imposta nei frattempo richiamato non puo' che ritenersi provvisorio e non definitivo.....mentre solo con l'entrata in vigore del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 2001, la fattispecie normativa puo' dirsi integrata e completa'", traendone l'ulteriore conseguenza che i versamenti medio tempore effettuati dalla societa' devono intendersi eseguiti a titolo di acconto e salvo conguaglio.

La tesi giuridica sviluppata nella sentenza e' inficiata da insanabile antinomia.

Al regolamento approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n 416 del 2001 e' stata infatti

collide sia con la inequivoca definizione - data dalla Legge 27 dicembre 1997, n. 449, articolo 17 comma 32 - di regolamento di "applicazione" "da emanare ai sensi della Legge 23 agosto 1988, n. 400, articolo 17, comma 1", sottoposto tanto al principio di gerarchia che regola i rapporti tra le fonti di rango primario e secondario, disciplinati dagli articoli 1, 3 e 4 preleggi (il potere regolamentare della PA - in applicazione del principio di legalita' - deve trovare fondamento nella legge ordinaria che ne definisce l'ambito di esercizio; il potere di normazione secondaria non puo' essere esercitato in contrasto con disposizioni di rango gerarchico superiore), quanto al generale principio "tempus regit actum" al quale e' informata la disciplina della efficacia temporale degli atti normativi (articolo 11 preleggi); sia con la riconosciuta ed incontestata -dalle parti del rapporto tributario e ai Giudici di merito- immediata insorgenza della obbligazione avente ad oggetto il tributo in questione, indipendentemente dalla emanazione del predetto regolamento. Non e' dato, infatti, logicamente prescindere dalla seguente alternativa:

- o la norma di legge istituiva del tributo (Legge n. 449 del 1997, articolo 17) presentava lacune nella individuazione degli elementi costitutivi della fattispecie impositiva, ed allora, rendendosi indispensabile la "attuazione" regolamentare della legge attraverso la integrazione ed il completamento degli elementi mancanti della fattispecie, non era data -anteriormente alla emanazione delle norme regolamentari integrative- alcuna possibilita' di esigere, neppure "a titolo provvisoriol', la tassa in questione (vedi Corte cass. 5 sez. 19.5.2006 n. 11829 che -in relazione al regolamento di cui al Decreto Ministeriale 18 marzo 1994, che ha disciplinato e modalita' di riscossione e versamento del contributo di riciclaggio sul polietilene previsto dal Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 31, articolo 29 bis conv. in Legge 29 ottobre 1993, n. 427 - ha escluso la esigibilita' del tributo relativo a periodi anteriori alla emanazione del regolamento, in conseguenza della inosservanza di adempimenti formali imposti ai contribuenti solo con le norme secondarie);

- o la norma di legge istitutiva del tributo doveva, invece, ritenersi immediatamente precettiva -contenendo una compiuta predeterminazione degli elementi costitutivi della fattispecie impositiva, -lasciando dunque al regolamento, da qualificarsi come meramente esecutivo, soltanto la specificazione di elementi di dettaglio volti a regolare in modo ordinato lo svolgimento dei materiali adempimenti degli Uffici e dei contribuenti connessi alla attuazione del rapporto tributario-, ed allora la tassa non poteva che ritenersi immediatamente esigibile indipendentemente dalla emanazione della normativa secondaria di dettaglio.

Orbene i Giudici di merito (ma la questione e' incontroversa anche tra le parti) hanno evidentemente aderito alla seconda delle soluzioni interpretative prospettate (implicitamente accolta con il riconoscimento solo parziale del rimborso della tassa), tuttavia successivamente incorrendo in evidente contraddizione laddove hanno affermato che il regolamento "si pone come necessario alla stessa determinazione della disposizione di legge" e che "solo con il dettato regolamentare e' stato determinato l'onere di imposta".

pagamento del tributo e "pur preannunciando un regolamento applicativo, va considerata immediatamente operativa, avendo stabilito i destinatari tenuti al pagamento del tributo, la decorrenza pressocche' immediata (I gennaio 1998) della sua applicazione, nonche' la misura dello stesso per unita' di prodotto (103/000 per tonnellata/anno di anidride solforosa; 203.000 per tonnellata/anno di ossido di azoto) con le modalita' di acquisizione dei dati annuali di riferimento'" (cfr. Corte cass. 5 sez. 30.7.2008 n. 20665 e n. 20667; id. 5 sez. 21.12.2009 n. 26859 e n. 26860).

Ne consegue che, contrariamente a quanto sostenuto dalla resistente, la norma di legge, esaurisce tanto la descrizione del presupposto impositivo, individuando il fatto generatore dell'obbligazione ("l'an debeatur") nella "emissione di anidride solforosa (SO2) e di ossidi di azoto (NOx)", quanto la modalita' di liquidazione del tributo ("quantum debeatur") in relazione alla unita' di misura del peso (tonnellata) delle sostanze emesse. Diversamente opinando, ove cioe' si dovesse ritenere -come ipotizza la controricorrente- che la norma di legge non contenga la compiuta definizione della base imponibile, demandando tale compito al successivo regolamento, non potrebbe prospettarsi alcun conguaglio o rideterminazione del tributo dovuto per i periodi di imposta antecedenti la emanazione della normativa secondaria, ma si dovrebbe coerentemente concludere per la oggettiva inapplicabilita' della legge istitutiva della tassa e conseguentemente per la inesigibilita' del tributo fino alla approvazione della normativa regolamentare.

E' ben vero che con le disposizioni normative del Decreto Ministeriale n. 416 del 2001 (cfr. articolo 2, comma 3 Decreto Ministeriale ed allegato tecnico, parte prima) vengono previsti differenti metodi di misurazione delle emissioni di fumi (tra l'altro con sistemi di calcolo alternativi rimessi alla scelta degli operatori, che rinviano anche alla "vigente normativa ambientale" - Decreto del Presidente della Repubblica n. 203 del 1988; Decreto Ministeriale 8 maggio 1989), tuttavia anche in mancanza dei criteri indicati nel regolamento, e' stato egualmente possibile procedere alla misurazione delle quantita' di SO2 ed NOx prodotte nell'aria, atteso che in assenza di vincoli specifici, imposti dalla norma di rango primario, in ordine all'impiego esclusivo di un criterio tecnico (tra i diversi disponibili secondo le conoscenze della migliore scienza e tecnica del tempo), e non avendo la norma di legge neppure stabilito "principi o criteri direttivi" ai quali la fonte normativa secondaria si sarebbe dovuta attenere nella scelta di criteri di misurazione, era da ritenersi del tutto legittimo il ricorso -non arbitrario- ai criteri di rilevazione delle predette sostanze mutuati dalla scienza -e dunque fondati sul metodo della verifica sperimentale- e recepiti anche in analoghe discipline normative (materia ambientale).

La forma dell'atto amministrativo (nota ministeriale in data 2.2.1998) prescelta per diramare le istruzioni per il calcolo dei fumi emessi non incontra ostacolo nella previsione legislativa che demanda alla fonte regolamentare -ai sensi della Legge n. 400 del 1988, articolo 17, comma 1 - la emanazione delle norme di applicazione, non operando la "riserva" di regolamento governativo nel senso di precludere anche l'esercizio da parte della Amministrazione finanziaria del potere organizzativo e di indirizzo della attivita' di competenza dei propri uffici

20872 secondo cui la mancata adozione del regolamento previsto dal Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 59 -con il quale i Comuni possono determinare per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili-, non rende inapplicabile la imposta comunale sugli immobili ICI di cui al Decreto Legislativo n. 504 del 1992, essendo rimesso al contribuente in sede di dichiarazione ed agli uffici dell'ente locale in sede di attivita' di accertamento -da svolgersi in conformita' ai criteri di stima eventualmente indicati dagli organi tecnici o da quelli gerarchicamente sovraordinati- individuare il predetto valore venale ai fini della liquidazione della imposta, anche in assenza di predeterminazione di criteri regolamentari, potendo dare luogo eventuali errori di stima del valore venale -in eccesso od in difetto- alla attivazione degli ordinari rimedi -atto di accertamento in rettifica; richiesta di rimborso- previsti dalla normativa tributaria).

Alla nota del Dipartimento delle Dogane e delle Imposte Indirette del Ministero delle Finanze in data 2.2.1998 con la quale venivano indicati i criteri da utilizzare per calcolare i quantitativi di fumi emessi, infatti, non puo' riconoscersi natura provvedimentale (in quanto non e' diretta ad incidere in modo autoritativo nella sfera giuridica dei privati determinando le modifiche in funzione del perseguimento di un interesse pubblico concreto), ne' tanto meno natura di fonte di diritto secondaria (regolamento ministeriale), difettando i requisiti formali prescritti dalla legge che disciplina la formazione degli atti aventi natura regolamentare (Legge n. 400 del 1988, articolo 17), ma alla stessa deve attribuirsi la stessa efficacia che va riconosciuta alle c.d. circolari amministrative od alle istruzioni impartite agli uffici, in ordine alle quali la consolidata giurisprudenza di questa Corte e' univoca nell'affermare che "le disposizioni emanate dall'amministrazione per l'interpretazione e l'applicazione della legge hanno il fine di chiarire dubbi e stabilire criteri uniformi per gli uffici dipendenti. In particolare le istruzioni amministrative, anche quando sono emanate nell'esplicazione del potere gerarchico, esauriscono la loro portata nell'ambito dei rapporti interni tra i vari uffici e i loro funzionali e come non vincolano i terzi non sono fonte di diritti a favore degli stessi, ne' di obblighi a carico dell'amministrazione" (cfr. Corte cass. SU 28.10.1966 n. 2693; id. 1 sez. 25.3.1983 n. 2092: cfr., con specifico riferimento alla materia tributaria. Corte cass. 5 sez. 10.11.2000 n. 14619; id. 5 sez. 14.7.2003 n. 11011; id. SU 2.11.2007 n. 23031 secondo cui "la circolare con la quale l'Agenzia delle entrale interpreti una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agii uffici gerarchicamente subordinati, esprime esclusivamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici, per la stessa autorita' che l'ha emanata e per il giudice); conseguentemente, la circolale non e' impugnabile ne' innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, ne innanzi al giudice tributario, non essendo allo di esercizio di potesta' impositiva, e sussiste il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ad essa").

Ne consegue che se le istruzioni impartite agli uffici finanziari con la predetta nota del 2.2.1998, relative alla determinazione dei quantitativi di fumi emessi in funzione dell'attivita' di accertamento del tributo in questione (c.d. ecotassa), fossero state ritenute illegittime (per scelta arbitraria ed illogica del criterio di calcolo delle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto) i soggetti sottoposti alla applicazione della tassa liquidata