CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 23 – 03 – 2012 N° 4670

Contenzioso tributario – procedimento di appello – tributo indebitamente versato – rimborso – azione – decadenza – rilevabilità d'ufficio nel giudizio d'appello - ammissibilità

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

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

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;

- ricorrente –

Contro

la s.p.a. XXX, con "sede legale" in XXX alla Via XXX ("sede amministrativa in XXX"), elettivamente domiciliata in Roma alla via XXX presso l'avv. XXX che la rappresenta e difende, insieme con l'avv. XXX (del Foro di Venezia), in forza del "mandato" rilasciato a margine del ricorso;

- controricorrente –

Nonché

2. sul ricorso incidentale proposto da:

s.p.a. XXX, rappresentata e difesa ut supra;

- ricorrente incidentale –

Contro

l'AGENZIA delle DOGANE, in persona del Direttore pro tempore;

- intimata –

entrambi i ricorsi avverso la sentenza n. 36/15/07 depositata il 16 maggio 2007 dalla Commissione Tributaria Regionale della XXX.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 2 febbraio 2012 dal Cons. dr. Michele D'ALONZO;

sentite le difese delle parti, perorate dall'avv. Giuseppe ALBENZIO (dell'Avvocatura Generale dello Stato), per l'Agenzia, e dall'avv. XXX, per la società;

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

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato alla s.p.a. XXX, l'AGENZIA delle DOGANE - premesso che detta società ("operante nel settore della commercializzazione di prodotti destinati alle industrie conciarie, in particolare, preparazioni lubrificanti utilizzate per l'ensimaggio (trattamento lubrificante applicato sulle pelli per facilitare le operazioni di concia) dei pellami e del cuoio") aveva impugnato "il silenzio rifiuto formatosi a seguito dell'istanza di rimborso accisa di Euro 1.373.-927,07 versata negli anni 1998/2004 per gli oli lubrificanti" per effetto della "incompatibilità" (dichiarata dalla "Corte di Giustizia del 23 settembre 2003", "causa C-437/01") "dell'imposta di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 62 con il diritto comunitario", per cui "i pagamenti avrebbero dovuto considerarsi indebitamente effettuati" -, in forza di due motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 36/15/07 della Commissione Tributaria Regionale della XXX (depositata il 16 maggio 2007) che, "ai sensi del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 57", aveva "dichiara(to) inammissibile l'appello" dell'Ufficio avverso la sfavorevole decisione (140/07/05) della Commissione Tributaria Provinciale di XXX.

La società intimata instava per il rigetto dell'avverso gravame e, "nell'... ipotesi" di ammissibilità del "ricorso proposto dall'Amministrazione", spiegava ricorso incidentale fondato su un solo motivo.

Entrambe le parti depositavano memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

p. 1. La sentenza impugnata.

La Commissione Tributaria Regionale - esposto aver l'Ufficio appellante sostenuto ("sostenendo") che:

(a) "i primi giudici avrebbero disposto il rimborso di una somma superiore a quanto richiesto dalla società la quale aveva indicato nell'istanza di rimborso il versato dal 1998 sino alla data di presentazione, avvenuta il 21 gennaio 2004";

(b) "l'istanza avanzata in data 21 gennaio 2004, dovrebbe ... esplicitare i suoi effetti a partire dal 21 gennaio 2002" in quanto "il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2 ... prevede che il rimborso dell'imposta debba essere richiesto a pena di decadenza entro due anni dalla data del pagamento";

(c) "i primi giudici ... avrebbero deciso il diritto al rimborso" anche "del contributo obbligatorio sugli oli usati ... senza ... tener conto che l'incameramento degli introiti va al Consorzio obbligatorio degli oli usati e non all'agenzia delle dogane";

(d) "la società" aveva "traslato a terzi l'imposta in oggetto" (come "sembrerebbe rilevarsi dall'analisi dei bilanci") - ha "dichiara (to) inammissibile l'appello ai sensi del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 57" osservando:

- "dall'analisi della documentazione in atti si rileva che l'atto introduttivo dell'ufficio riporta unicamente e in maniera estremamente laconica, la richiesta di cessazione del contendere per non aver mai ricevuto alcuna istanza di rimborso";

- "l'ufficio non eccepisce altro, sia in diritto che nel merito, allegando un documento inviato ... alla società al quale fa riferimento per ribadire la mancata presentazione";

- "l'appello dell'ufficio, diversamente dal precedente atto, non contestando le asserzioni della commissione provinciale in ordine alla regolare e tempestiva presentazione dell'istanza di rimborso, si addentra in argomentazioni di diritto e non, che sono state oggetto dello svolgimento del processo".

Secondo il giudice regionale, quindi, "appare chiaro ... che tutte le argomentazioni oggetto dell'appello dell'ufficio rappresentano domande ed eccezioni nuove che lo rendono pertanto inammissibile ai sensi del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 51".

p. 2. Il ricorso dell'Agenzia.

Questa censura la decisione con due motivi.

A. Con il primo la ricorrente - affermato

(a) che "la questione della decadenza ... aveva formato oggetto del contraddittorio ... in primo grado", avendo l'Ufficio prodotto ("producendo") "la comunicazione ... 13 gennaio 2005 nella quale si faceva espresso riferimento alla decadenza", e

(b) che "anche la CTP nella sentenza n. 140/07/05 statuiva: "riguardo ... alla pretesa dell'Ufficio (... comunicazione del 13 gennaio 2005) che "il rimborso può essere concesso esclusivamente per i due anni antecedenti la data dell'istanza" questo collegio rileva che il D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14 ... stabilisce che l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata1 ... nella fattispecie ... deve ritenersi che l'indebito sia sorto nel momento in cui è stata dichiarata ... l'illegittimità dell'imposizione e cioè alla data di pubblicazione della sentenza 25 settembre 2003, causa C-437/01, della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, con cui è stata riconosciuta la violazione, da parte della Repubblica Italiana, degli obblighi ad essa imposti dalle Direttive del Consiglio ..."" - denunzì a "violazione e falsa applicazione degli artt. 342 e 345 c.p.c. e D.Lgs. ... 1992 n. 546, artt. 53 e 57, concluse con il "quesito" "se è ammissibile ... l'impugnazione dell'amministrazione finanziaria che contenga come specifico motivo di appello la critica puntuale delle ragioni a base della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, ancorché non esposte nell'atto di costituzione in primo grado, e se, comunque ..., la questione della decadenza dal diritto al rimborso D.Lgs. n. 504 del 1995, ex art. 14 può formare oggetto dell'appello dell'Amministrazione finanziaria anche se non proposta nell'atto di costituzione in primo grado, come nella specie avvenuto con l'atto notificato in data 4 settembre 2006 dall'Agenzia delle Dogane". B. Con l'altra doglianza l'Agenzia - esposto che "la Commissione Tributaria Regionale non ha ... affrontato il merito della questione" - denunzia "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14, comma 2 e del D.M. 12 dicembre 1996, n. 689, art. 1, comma 2, lett. h)", riassunte nel "quesito" "se il termine di decadenza biennale di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 14 per la richiesta di rimborso delle somme che si assumono pagate indebitamente (...) decorre dalla data di pagamento anziché dalla data successiva di pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia ... (... C-437/01) che ha dichiarato il tributo incompatibile con l'ordinamento comunitario (...) e se, in conseguenza, è decaduto dal diritto di rimborso la società ... per le somme pagate in data anteriore al biennio dalla presentazione della istanza 21 gennaio 2004 (in particolare, per tutte le somme versate negli anni 1998, 1999, 2000 e 2001, oltre che per quella successivamente pagata per l'anno 2004), unica istanza valida ai sensi della L. n. 428 del 1990, art. 29".

La ricorrente chiede di "decidere sul punto ai sensi dell'art. 384 c.p.c.".

p. 3. Il ricorso incidentale.

La società - affermato che "l'eccezione preliminare sull'intangibilità della pronuncia di primo grado merita di essere censurata allorquando (questa) ... Corte ritenga inapplicabile all'amministrazione doganale la preclusione alla proponibilità di nuove domande ed eccezioni in ... appello" - impugna la medesima decisione di appello denunziando "violazione o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sul passaggio in giudicato della sentenza della CTP" ("la Commissione Regionale ... si è astenuta dal pronunciarsi" sull'"eccezione ... formalmente sollevata ... nell'atto di costituzione in sede di appello").

Secondo la ricorrente incidentale il "capo della sentenza di primo grado" relativo alla "inesistenza della fattispecie di silenzio rifiuto" (della quale detta sentenza "ha, in via documentale, accertato l'infondatezza dell'unica eccezione della convenuta" Agenzia) "è irreversibilmente passato in giudicato, determinando le (seguenti) fondamentali conseguenze":

(a) "l'avvenuta presentazione dell'istanza di rimborso è un presupposto definitivamente accertato e la decisione ... sul punto pone nel nulla la richiesta di cessata materia del contendere avanzata ... nella costituzione di primo grado";

(b) "su di essa si forma il giudicato" perché detta "statuizione preliminare ... non è stata contestata nell'atto di appello";

(c) "le censure ... non dedotte In primo grado sono inammissibili per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57".

"Da ciò", per la contribuente, "consegue ... la definitività della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale ... e la conseguente conferma del (suo) diritto al rimborso".

p. 5. Le ragioni della decisione.

Il ricorso dell'Agenzia deve essere accolto; l'incidentale, invece, è privo di fondamento.

A. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, come noto (Cass., trib.: 13 ottobre 2006 n. 22010; 3 marzo 2005 n. 4602), vieta la proposizione, per la prima volta nel giudizio tributario di appello, soltanto

(a) di "domande nuove" (che "se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio") e

(b) di "nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio", ovverosia di una di (come di entrambe) tali, ben individuate, figure giuridiche.

A.l. Nel "processo tributario" - che, "in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo", "è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso": "tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ma entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente (Cass., trib., 7 marzo 2002 n. 3345; id, trib., 3 dicembre 2001 n. 15234; cfr., altresì, Cass., trib., 22 marzo 2002 n. 4125)" atteso che "per il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19... i vizi dell'atto di accertamento dell'imposta non fatti valere dal contribuente con tempestivo ricorso, rendono definitivo, per tal verso, l'atto impositivo (Cass., trib., 24 aprile 2002 n. 6029)" - la "domanda" è "nuova ... quando i nuovi elementi, dedotti innanzi al giudice di secondo grado, comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, modificando l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, in modo da porre in essere ... una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella falla valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio (Cass., trib., 18 aprile 2002 n. 5565; id.,11, 3 agosto 2001 n. 10737; id, trib., 17gennaio 2002 n. 464)".

A. 2. Le "eccezioni" cui si riferisce il divieto, poi, sono unicamente quelle "in senso stretto", cioè (Cass., trib., 15 giugno 2007 n. 14020, ex multis, nonché Cass., 3^, 19 giugno 1993 n. 6843, da cui gli excerpta che seguono) le "ragioni delle parti" sulle quali "il giudice non può pronunciarsi se ne manchi l'allegazione ad opera delle stesse parli" (con la precisazione che la nozione "non riguarda infatti dedotti dalle parli a fondamento della domanda o della eccezione ne' le inerenti deduzioni probatorie"): in particolare, quella avente ad oggetto "la decadenza stabilita dalle leggi fiscali in favore dell'A. F." non costituisce eccezione nel senso precisato perché (Cass., trib., 4 agosto 2011 n. 16978, tra le recenti) "attiene a situazioni indisponibili dell'Amministrazione" (intesa, "per materia sottratta alla disponibilità delle parti" ai sensi dell'art. 2969 cod. civ., "non solo quella che riguarda diritti per natura loro indisponibili, ma anche quella disciplinata da un regime legale che escluda qualsiasi potere di disposizione delle parti, nel senso che esse non possono derogarvi, rinunciarvi o comunque modificarlo": cfr., Cass., trib., 14 gennaio 2011 n. 791, che ricorda (Cass. 19 marzo 1996, n. 2318, e Cass. 28 marzo 1996, n. 2841"), di tal che "rientra fra quelle rilevabili d'ufficio" attesa la "finalità di interesse pubblico" ("stabilità delle entrate tributarie entro un periodo di tempo definito") sottesa alla stessa.

A.3. Da tali principi discende che, diversamente da quanto ritenuto nella sentenza impugnata, "le argomentazioni oggetto dell'appello dell'ufficio", proprio perché soltanto "argomentazioni" (che non hanno ampliato il tema di indagine fattuale), siccome tese unicamente a contrastare la sfavorevole decisione di primo grado, non integrano in alcun modo "domande ed eccezioni nuove".

B. La rilevabilità ex officio (anche per la prima volta da parte di questa Corte di legittimità, salva la formazione, nel caso insussistente, di una diversa cosa giudicata interna sulla questione) della "decadenza stabilita dalle leggi fiscali in favore dell'A.F." impone di esaminare anche il secondo motivo di ricorso dell'Agenzia per fissare i principi giuridici regolanti il decorso della specifica "decadenza" eccepita dall'ente impositore.

B.1. La Corte di Giustizia CE, come noto, con la sentenza del 25 settembre 2003 n. 437 (resa nella causa C-437/01), ha statuito che "la Repubblica italiana, mantenendo in vigore, con il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, art. 62, comma 1" (secondo cui "gli oli

lubrificanti (codice NCda 27 10 00 87a 27 10 00 98), ferma restando la tassazione prevista dall'art. 21, comma 2, sono sottoposti ad imposta di consumo anche quando sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione") "un'imposta sul consumo degli oli lubrificanti alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato, ha violato gli obblighi ad essa imposti dall'art. 3, n. 2, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa e dall'art. 8, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, come modificata dalla direttiva del Consiglio 22 dicembre 1994, 94/74/CE" perché "ai sensi degli arti 8, n. 1, lett. a), e 2, n. 2, della direttiva 92/81, in combinato disposto con l'art. 2 della direttiva 92/82, gli oli lubrificanti possono essere assoggettati ad accisa solo se sono destinati ad essere utilizzati, se sono messi in vendita o se sono utilizzati come carburanti o combustibili": "negli altri casi, essi sono obbligatoriamente esenti dall'accisa armonizzata".

B.2. In tema di "accisa" il D.Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504 - con l'art. 14, comma 2, ("l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata"), art. 7 (inizialmente modificato dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 59 e dalla L. 25 febbraio 2008, n. 34, art. 19 e successivamente sostituito dal D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, art. 1, comma 1, lett. g)), "irregolarità nella circolazione di prodotti soggetti ad accisa", del D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, art. 10, comma 1, lett. e) e art. 10-ter (inserito dall'art. 1, comma 1, lett. m)), "irregolarità nella circolazione di prodotti già immessi in consumo in un altro Stato membro", comma 1, lett. d) - fissa sempre al "soggetto che ha pagato" indebitamente "l'accisa" un termine "di decadenza" di "due anni" (decorrente, nel primo caso, "dalla data del pagamento", negli altri "dalla data in cui è comunicato ... l'avvenuto accertamento del luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione si è effettivamente verificata, la prova che l'accisa è stata pagata nell'altro Stato membro"). La fissazione, da parte della normativa nazionale, dell'inizio del decorso del periodo biennale di "decadenza" alla "data del pagamento" nell'ipotesi di "accisa ... indebitamente pagata" - in coerenza con quanto reiteratamente affermato da questa sezione (sentenze 10 settembre 2004 n. 1827 6 (che richiama "Cass. 3458/98; 10231/98; 7176/99; 15259/2000") e 1 marzo 2005 n. 4315, ex permultis) a proposito della "decorrenza del... termine" (ivi) "triennale" per la "richiesta di rimborsi di tasse di concessione governativa sulle società applicate in violazione di norme comunitarie" - si rivela legittima pur se la contrarietà è stata dichiarata in epoca successiva alla "data del pagamento": la Corte di Giustizia CE, infatti, ha statuito (sentenza 2 dicembre 1997 in causa C-188/95) - con principio valido (cfr. Cass., 3^, 17 maggio 2011 n. 10813) in ogni caso di "omessa o tardiva trasposizione da parte del legislatore italiano nel termine prescritto delle direttive comunitarie" - che "il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro, che non ha attuato correttamente la direttiva 69/335, come modificata" di "opporre alle azioni dirette al rimborso di tributi riscossi in violazione di tale direttiva un termine di prescrizione nazionale che decorra dalla data di esigibilità dei tributi di cui trattasi, qualora tale termine non sia meno favorevole per i ricorsi basati sul diritto comunitario di quello dei ricorsi basati sul diritto interno e non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (la medesima Corte ha ribadito il principio nella sentenza 14 marzo 2009 resa nella causa C-445/06 statuendo che "il diritto comunitario non osta a che il termine di prescrizione di un'azione di risarcimento nei confronti dello Stato, basata sulla carente trasposizione di una direttiva, inizi a decorrere dalla data in cui i primi effetti lesivi di detta scorretta trasposizione si siano verificati e ne siano prevedibili altri, anche qualora tale data sia antecedente alla corretta trasposizione della direttiva in parola").

Nel caso va affermato che (come ritenuto nelle controversie relative alle richieste di restituzione della "tassa di concessione governativa sulle società") anche per la domanda di rimborso dell'accise indebitamente versate in base al disposto del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 62, comma 1, la contribuente - che, in osservanza di tale norma, abbia effettuato il versamento di quell'"imposta" ("ritenuta contrastante" con specifica "Direttiva Comunitaria" dalla Corte di Giustizia) - ha avuto (ed ha) comunque "la possibilità di formulare la domanda di rimborso prima che alla Direttiva stessa venga data attuazione nello stato italiano" essendo (a) le Direttive "del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa e ... 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, come modificata dalla direttiva del Consiglio 22 dicembre 1994, 94/74/CE" (con le quali la norma nazionale è stata ritenuta contrastante) "incondizionate e precise" e (...) trascorso "un tempo ragionevole dalla sua emanazione" perché quelle Direttive erano state adottate, anche rispetto al versamento più risalente, da oltre quattro anni: pure "in tale ipotesi, infatti, il giudice nazionale ha comunque il potere 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".

C. Il ricorso incidentale della società va disatteso perché:

(1) materialmente carente della "enunciazione del quesito di diritto" che (Cass., lav., 21 febbraio 2011 n. 4146, la quale da "continuità" all'"indirizzo" accolto da "Cass. 23 febbraio 2009 n. 4329, Cass. 26 ottobre 2009 n. 22578" perché "in base al testo della norma ... non sembra potersi affermare una distinzione tra i motivi d'impugnazione in diritto, escludendo dall'applicazione della norma quelli concernenti errores in procedendo", pur ricordando, "contra", "Cass. 10 settembre 2009 n. 19558") "deve ritenersi richiesta, secondo l'art. 366 bis c.p.c) ..., anche nell'ipotesi di vizio di diritto per violazione dell'art. 112 c.p.c.";

(2) comunque, alla "definitività della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale" sul punto della "avvenuta presentazione dell'istanza di rimborso" non segue affatto la "conferma del diritto al rimborso" atteso che, come statuito al precedente punto A di questo p., le "censure" svolte in appello dall'Ufficio proprio in ordine a tale "diritto" non sono assolutamente "inammissibili per violazione dell'art. 57", D.Lgs. n. 546 del 1992.

p. 6. La prosecuzione del giudizio.

La sentenza impugnata, siccome fondata su erronei principi giuridici, deve essere, quindi, cassata e la causa, in quanto ancora bisognevole dell'afferente decisione (omessa dal giudice a quo in conseguenza della errato giudizio di inammissibilità del gravame), va rinviata ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della XXX perché provveda:

(1) all'esame dell'appello dell'Ufficio applicando gli enunciati principi di diritto in tema di decadenza biennale del contribuente e di decorrenza del relativo termine, nonché (2) a regolare tra le parti le spese anche di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale; rigetta quello incidentale;

cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della XXX.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 2 febbraio 2012. Depositato in Cancelleria il 23 marzo 2012