

10781-13



ESSENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 21748/2010

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 10781

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. ETTORE CIRILLO	- Presidente -	Ud. 25/03/2013
Dott. ANTONIO VALITUTTI	- Consigliere -	PU
Dott. MARINA MELONI	- Consigliere -	
Dott. STEFANO OLIVIERI	- Consigliere -	
Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI	- Rel. Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 21748-2010 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

2013

1070

MANCINELLI ELPIDIO, JET'S DI MANCINELLI ELPIDIO SAS,
DITTA INDIVIDUALE MANCINELLI ELPIDIO;

- **intimati** -

Nonché da:

MANCINELLI ELPIDIO, JET'S DI MANCINELLI ELPIDIO SAS,

DITTA INDIVIDUALE MANCINELLI ELPIDIO in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI MONTI PARIOLI 48, presso lo studio dell'avvocato MARINI GIUSEPPE, che li rappresenta e difende unitamente all'avvocato TOSI LORIS giusta delega a margine;

- controricorrenti incidentali -
contro

AGENZIA DELLE DOGANE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 25/2009 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 23/06/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25/03/2013 dal Consigliere Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato ALBENZIO che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato MARINI RENATO delega Avvocato MARINI GIUSEPPE che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto del ricorso incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO.

1. L'Ufficio delle Dogane di Treviso notificava a Mancinelli Elpidio, titolare della ditta individuale ed in solido alla JET's s.a.s. di Mancinelli Elpidio, due avvisi di pagamento relativi all'accisa sul quantitativo di miscela a base di alcool metilico destinato ad alimentare micromotori di aeromodelli commercializzato nel periodo 15 gennaio 2002-31 agosto 2002 e 1 settembre 2002-31 luglio 2004, oltre interessi, sul presupposto che trovasse applicazione l'art.21 comma 5 d.lgs.n.504/1995, la miscela prodotta fosse fiscalmente assimilata alla benzina.
2. Gli avvisi venivano impugnati separatamente dal Mancinelli e dalla società Jet's innanzi alla CTP di Treviso che accoglieva i ricorsi.
3. Proposto appello dall'Agenzia delle Dogane, la CTR del Veneto confermava la sentenza di primo grado.
- 3.1 Osservava il giudice di appello che la miscela prodotta dai contribuenti non era soggetta ad accisa, non derivando i componenti della stessa da prodotti che compongono il petrolio. Evidenziava che ciò trovava conferma nella dir.2003/96/CEE che aveva ribadito come il contenuto precettivo della dir.92/81/CEE riguardava esclusivamente gli oli minerali. Peraltro, l'interpretazione dell'art.21 comma 5 t.u.a. fornita dall'Ufficio era in contrasto con le direttive europee dallo stesso testo unico attuate le quali, nel riferirsi ai carburanti, prendevano in considerazione solo quelli utilizzati per il funzionamento di veicoli destinati al trasporto di persone, animale o cose, ai macchinari per cantieri edili, opere di ingegneria, ecc.
- 3.2 Aggiungeva, infine, che anche il tribunale di Venezia era giunto alla conclusione che la identica pretesa dell'amministrazione avanzata per gli anni 2000 e 2001 era infondata, considerando che solo la dir.2003/96/CEE aveva incluso fra i prodotti energetici soggetti ad accisa il metanolo se utilizzato come carburante per motori, così dimostrando che prima di tale modifica detta estensione non era possibile.
- 3.3 L'Agenzia delle Dogane ha proposto ricorso per Cassazione affidato a due motivi, al quale hanno resistito i contribuenti con controricorso e ricorso incidentale, affidato a tre motivi. I controricorrenti hanno depositato memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

4. Con il primo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione dell'art.21 comma 5 d.lgs.n.504/1995, nella versione *ratione temporis* vigente, e dell'art.2 comma 3 della dir.CE 92/81/CEE. Lamenta che il giudice di appello aveva fatto scorretta applicazione dei testi normativi evocati nella censura, dai quali era possibile trarre l'univoco convincimento che la miscela prodotta dai

contribuente rientrava a pieno titolo fra i prodotti soggetti ad accisa, dovendosi peraltro sul punto richiamare l'orientamento espresso dalla Corte di giustizia nella sentenza resa in causa C7517 del 18 dicembre 2008. Erronea doveva poi ritenersi l'argomentazione a tenore della quale era stata la dir.CEE 2003/96 ad introdurre la tassazione per i prodotti destinati ad essere utilizzati o messi in vendita come carburante, avendo tale testo natura confermativa di quanto già previsto dalla dir.92/817CEE. Peraltro, il richiamo alla sentenza del Tribunale di Venezia, alla quale aveva fatto seguito la pronuncia, ancora non passata in giudicato, della Corte di appello di Venezia che aveva confermato la decisione di primo grado, non appariva decisivo non essendo in discussione, nel caso di specie, la natura e la composizione merceologica della miscela prodotta dai contribuenti, quanto la assoggettabilità della stessa ad accisa in quanto destinata ad uso di carburazione, alla stregua dell'art.21 comma 5 t.u.a. Ciò che aveva già da tempo messo in evidenza anche la sentenza n.814/2005 resa da questa Corte.

4.1 Evidenziava, infine, che la tesi dell'assoggettabilità ad accisa della miscela prodotta dai contribuenti era stata confermata dall'avviso espresso dalla Commissione per le petizioni presso il Parlamento europeo alla quale si era rivolto il Mancinelli, al cui interno era stato richiamato l'opinione conforme del Comitato delle Accise della Commissione europea.

5. Con il secondo motivo l'Agenzia ha dedotto il vizio di insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art.360 comma 1 n.5 c.p.c. Lamenta che il giudice di appello si era totalmente disinteressato dall'avviso espresso dalla Commissione per le petizioni presso il Parlamento europeo alla quale si era rivolto il Mancinelli, e dell'opinione conforme del Comitato delle Accise della Commissione europea che confermavano la bontà delle tesi prospettate dall'Ufficio. Con il controricorso i contribuenti hanno preliminarmente- ancorchè nella parte formalmente dedicata al ricorso incidentale- eccepito l'inammissibilità del ricorso, deducendo che il giudice di appello, avevano escluso l'assoggettamento ad accisa della miscela ritenendo che "nessuno dei prodotti che la compongono deriva dal petrolio". E poichè tale *ratio decidendi* non era stata impugnata dall'Agenzia doveva ritenersi formato il giudicato interno sull'accoglimento del ricorso.

5.1 Deducevano, poi, l'infondatezza delle doglianze esposte dall'Agenzia, evidenziando pure le diverse prassi di altre autorità fiscali di Paesi CEE che escludevano pacificamente l'applicazione del tributo indiretto ai combustibili per modellismo, ribadendo che le direttive comunitarie del 1982 non contemplavano affatto i prodotti diversi dagli oli minerali fra quelli soggetti ad accisa e nemmeno quelli non destinati ad alimentare veicoli da trasporto di cose e persone. Specificavano, poi, l'inconferenza del parere del Comitato delle Accise, peraltro riferibile soltanto alla direttiva CEE dell'anno 2003 n.96, pure aggiungendo che la risposta del Parlamento europeo all'istanza formulata

dagli stessi contribuenti non legittimava affatto la tesi dell'Agenzia, in definitiva demandando alla Corte di Giustizia ogni valutazione in ordine alla soluzione del problema. Aggiungeva, ancora, che la sentenza impugnata era assistita da una congrua ed esaustiva motivazione.

6. Nella memoria depositata ritualmente i contribuenti hanno espressamente il giudicato formatosi, in data 10 gennaio 2011, sulla sentenza della Corte di Appello di Venezia in ordine all'inesistenza della pretesa con riguardo agli anni 2000 e 2001.

7. Va anzitutto sgombrato il campo dall'eccezione di inammissibilità del ricorso prospettata dai contribuenti.

7.1 Ed invero, non può in alcun modo ritenersi che il giudice di appello abbia inteso esporre, laddove ha ritenuto che la miscela prodotta dai contribuenti non conteneva prodotti derivanti dal petrolio ha inteso giustificare l'infondatezza della tesi dell'ufficio, chiarendo nel prosieguo della motivazione che l'art.21 comma 5 t.u.a. sul quale l'Agenzia aveva giustificato la pretesa fiscale era stato da questa male interpretato ed in contrasto con il diritto comunitario. E della posizione espressa dall'Agenzia lo stesso giudice di appello aveva, del resto, dato specificamente conto a pag.7 della motivazione.

7.2 Ciò consente agevolmente di escludere che il giudice di appello abbia inteso esporre un'autonoma *ratio decidendi* laddove ha escluso che la miscela costituiva un prodotto sussumibile nella categoria degli oli minerali.

7.3 Ciò posto, occorre esaminare con priorità il primo motivo di ricorso.

7.4 Le censure ivi esposte dall'Agenzia colgono nel segno ed appaiono meritevoli di accoglimento.

Ed invero, l'art.21 comma 5 d.lgs.n.504/1995, nella versione *ratione temporis* vigente rispetto alle contestazioni mosse al contribuente- che coprono un lasso temporale compreso fra gennaio 2002 ed il luglio 2004- prevede espressamente che *"Oltre ai prodotti elencati nel comma 2 e' tassato come carburante qualsiasi altro prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti. I prodotti di cui al presente comma possono essere sottoposti a vigilanza fiscale, anche quando non destinati ad usi soggetti ad accisa. E' tassato, inoltre, con l'aliquota d'imposta prevista per l'olio minerale equivalente, qualsiasi altro idrocarburo, da solo o in miscela con altre sostanze, destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come combustibile per il riscaldamento, ad eccezione del carbone, della lignite, della torba o di qualsiasi altro idrocarburo solido simile o del gas naturale. Per gli idrocarburi ottenuti dalla depurazione e dal trattamento delle miscele e dei residui oleosi di ricupero destinati ad essere utilizzati come combustibili si applica l'aliquota prevista per gli oli combustibili densi."*

7.5 Detto comma si inserisce, quale norma di chiusura, all'interno di una disposizione genericamente destinata a regolare i "Prodotti sottoposti ad accisa" come specificamente recita la rubrica dell'art.21.

7.6 Ed infatti, a fronte della previsione, contemplata al comma 1, di prodotti specificamente identificati- benzina, petrolio, olio combustibile, gasolio, gas metano- e per ciò solo sottoposti ad accisa fin dalla fabbricazione, il comma 2 ne indica altri inseriti nel nomenclatore tariffario solo se ed in quanto usati, messi in vendita o usati come combustibile o carburante, poi dedicando il comma 3 agli oli minerali del comma 2, ancorchè siano destinati ad usi diversi da quelli tassati ed il comma 4 alle ipotesi di miscelazione di prodotti di cui al comma 1- cfr. Cass.n. 814/2005, Cass.n. 4950/2012 e Cass. n. 5860/2012).

7.7 Orbene, giova rammentare che il ricordato comma 5 dell'art.21 t.u.a. – a sua volta preceduto dall'art.17 c.3 del D.L. 30-8-93, n.331, convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 29-10-93,n.427 a cui tenore "Oltre ai prodotti elencati nel comma 2 è tassato come carburante qualsiasi altro prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti; è tassato, inoltre, con l'aliquota d'imposta prevista per l'olio minerale equivalente, qualsiasi altro idrocarburo destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come combustibile per il riscaldamento- costituisce diretta attuazione della normativa comunitaria intervenuta nel 1992, allorchè il quadro delle imposte di fabbricazione è stato armonizzato.

7.8 In particolare, l'art. 3 par. 1 della direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25.2.1992 (relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa) individua quali prodotti soggetti ad accisa “ *gli oli minerali, - l'alcole e le bevande alcoliche, - i tabacchi lavorati*”.

7.9 L'art.2 dir. 92/81/CEE, nell'ambito della regolamentazione delle accise sugli oli minerali, ha poi qualificato la categoria merceologica degli “*oli minerali*” con riferimento a determinate classi di prodotti individuate con il codice della Nomenclatura combinata della Tariffa doganale comune, senza prevedere in modo specifico alcuna disciplina in ordine all'alcole metilico-o metanolo-. Lo stesso art.2 par.3 dir.92/81/CEE ha poi inserito una previsione dal seguente tenore: “Oltre ai prodotti oggetto d'imposizione di cui al paragrafo 1, è tassato come carburante qualsiasi prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti. *Qualsiasi altro idrocarburo, ad eccezione del carbone, della lignite, della torba o di qualsiasi altro idrocarburo solido simile o del gas naturale, destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato per riscaldamento, è tassato secondo l'aliquota applicabile all'olio minerale equivalente.*”

7.10 Detta disciplina è stata quindi sostituita, senza rilevanti modifiche rispetto al tema che qui interessa, dalla dir.2003/96/CEE che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità destinata ad entrare in vigore l'1 gennaio 2004, sostituendo, nell'ambito dei prodotti sottoposti ad accisa, la categoria degli oli minerali con quella più ampia dei prodotti energetici, aggiungendovi l'elettricità. Per l'attuazione di tale disciplina gli Stati membri avevano tempo fino al 31.12.2003 per le procedure di trasposizione(art.28).

7.11 Resta semmai da evidenziare che il d.lgs.n.26/2007, che ha dato attuazione, con ritardo, alla dir.2003/96, modificando l'art.21 1^a comma t.u.a. con l' art.1 comma 1 lett.d- d) i prodotti di cui al codice NC 2905 11 00, non di origine sintetica, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori-, ha espressamente incluso il metanolo – fino a quel momento preso in considerazione dall'art.22 D.M. 27 marzo 2001, n. 153 del Reg. recante disposizioni per il controllo della fabbricazione, trasformazione, circolazione e deposito dell'alcole etilico e delle bevande(oltre che dall'articolo 2 del decreto-legge 18 giugno 1986, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1986, n. 462,) fra i prodotti energetici sottoposti ad accisa in quanto utilizzati come carburante- codice NC 29051100 in relazione ai codici di nomenclatura combinata come modificati dal l'allegato I del Reg.CEE 2031/2001(cfr.circ.Ag.Dogane, n.17/D del 28 maggio 2007)-. Tale ultima disciplina interna non trova peraltro applicazione con riguardo alla vicenda qui esaminata, relativa al periodo 2002-2004.

7.12 Orbene, tornando alla disciplina originaria di cui all'art.21 comma 5 t.u.a. giova evidenziare che dalla semplice comparazione letterale delle disposizioni da ultimo richiamata con quelle delle direttive comunitarie del 1992 emerge non solo la comune matrice ma, a monte, l'identità di *ratio* delle due previsioni normative, entrambe rivolte ad introdurre una disposizione di chiusura che consentisse la sottoposizione ad accisa qualunque prodotto che, prescindendo dall'elenco di prodotti individuati dalla Nomenclatura combinata, rientrasse comunque nel *genus* dei “*carburanti o combustibili*”.

7.13 D'altra parte, l'esegesi delle disposizioni comunitarie testè ricordate – nonché dell'art. 2, n. 3, secondo comma, della direttiva 2003/96 recepita con il d.lgs.2.2.2007 n.26 ha abrogato, sostituendoli, i testi normativi sopra ricordati(art.30) a far data dal 31.12.2003- è stata chiarita dalla Corte di Giustizia, secondo la quale “*la preposizione «oltre», secondo il senso comune di questo termine, non ha una finalità di esclusione, bensì, all'opposto, una finalità di inclusione. Tale finalità emerge da più versioni linguistiche degli artt. 2, n. 3, primo comma, prima frase, della direttiva 92/81 e 2, n. 3, secondo comma, della direttiva 2003/96 [v., oltre alla versione francese, per esempio, le versioni tedesca («[n]eben»), spagnola («[a]demás»), italiana («[o]ltre»), olandese («[n]aast»), portoghese («[p]ara*

além») ed inglese («[i]n addition to»)- cfr. Corte giust. 18.12.2008, causa C-517/07, *Afton Chemical Ltd*, § 35-.

7.14 La Corte ha poi ritenuto che con l'espressione «[o]ltre ai prodotti tassabili elencati al paragrafo 1», gli artt. 2, n. 3, primo comma, prima frase, della direttiva 92/81 e 2, n. 3, secondo comma, della direttiva 2003/96 intendono sancire in modo esplicito l'inclusione, nell'ambito di applicazione delle loro disposizioni, di tutti i prodotti destinati ad essere utilizzati, messi in vendita o utilizzati come carburante, come additivo, oppure per accrescere il volume finale dei carburanti, ivi compresi i prodotti che costituiscono «oli minerali» o «prodotti energetici» ai sensi di tali direttive.”-cfr. p.36. E sempre il giudice comunitario non ha mancato di evidenziare che l'interpretazione dallo stesso prospettata, *tratta dalla formulazione degli artt. 2 delle direttive in esame, non può essere rimessa in questione dalla circostanza per cui, relativamente agli oli minerali e ai prodotti energetici destinati ad essere utilizzati, messi in vendita o usati come carburante, essa conduce a reiterare l'obbligo di tassazione già derivante dagli artt. 2, n. 2, della direttiva 92/81 e 2, n. 3, primo comma, della direttiva 2003/96. Infatti, una siffatta reiterazione parziale delle disposizioni di queste direttive, per quanto deplorabile, si spiega con il carattere residuale degli artt. 2, n. 3, primo comma, prima frase, della direttiva 92/81 e 2, n. 3, secondo comma, della direttiva 2003/96, che mirano ad assoggettare all'obbligo di tassazione prodotti di natura differente*-cfr.p.37 sent.cit.-.

7.15 Ora è, noto il vincolo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia del giudice nazionale rispetto all'interpretazione di una norma di attuazione di matrice eurounitaria.

7.16 Sul punto, mette infatti conto ricordare che nell'applicare il diritto interno i giudici nazionali sono tenuti ad interpretare il diritto nazionale, per quanto possibile, alla luce del testo e della finalità di una direttiva, al fine di conseguire il risultato da quest'ultima previsto e, quindi, di conformarsi all'articolo 288, terzo comma, TFUE.

7.17 Secondo la Corte di Lussemburgo l'esigenza di un'interpretazione conforme del diritto nazionale attiene, infatti, al sistema del Trattato FUE, in quanto permette ai giudici nazionali di assicurare, nell'ambito delle rispettive competenze, la piena efficacia del diritto dell'Unione quando risolvono le controversie ad essi sottoposte –Corte giust. 7.9. 2006, *Agorastoudis* , cause da C-187/05 a C-190/05; Corte giust. 13.11.1990, causa C-106/89, *Marleasing*, p. 8; Corte giust., 14.7.1994, causa C-91/92, *Faccini Dori*, p. 26;Corte giust. 10.4.1984, causa C-79/83, *Harz* , p. 26; Corte giust. 10.4.1984, causa C-14/83, *von Colson*, cit., p. 26; Corte giust., 16.12.1993, causa C-334/92, *Wagner Miret*, p. 20; Corte giust. 7.12.1995, causa C-472/93, *Spano*, pp. 17-18; Corte giust., 23.2.1999 C-63/97, *Bayerische Motorenwerke AG*, pp. 22-24; Corte giust. 27.2.2003, causa C-327/00, *Santex SpA*, p. 63; Corte giust.

15.5.2003, causa C-160/01, *Karen Mau*, p. 36; Corte giust. 29 aprile 2004, causa C-371/02, *Björnekulla Fruktindustrier AB*, p.13; Corte giust. 12 febbraio 2004, causa C-218/01, *Henkel*, p. 60; Corte giust. 19 gennaio 2010, causa C-555/07, *Kçükdeveci*, p.48; Corte Giust. 24 maggio 2012, causa C-97/11, *Amia*, p.28; Corte Giust. 28 giugno 2012, causa C-7/11, *Caronna*, p.51-.

7.18 Il principio di interpretazione conforme esige, inoltre, che i giudici nazionali si adoperino al meglio nei limiti della loro competenza, prendendo in considerazione il diritto interno nella sua interezza e applicando i metodi di interpretazione riconosciuti da quest'ultimo, al fine di garantire la piena effettività della direttiva di cui trattasi e pervenire ad una soluzione conforme alla finalità perseguita da quest'ultima.

7.19 Tale obbligo di interpretazione conforme del diritto interno alla luce del diritto UE, che pure la Corte europea dei diritti dell'uomo riconosce come elemento cardine del sistema di tutela dei diritti di matrice comunitaria- Corte dir.uomo, 30 giugno 2005, *Bosphorus.c. Irlanda*- ric. n.45036/98, p.94- viene meno quando la norma interna appaia assolutamente incompatibile con quella comunitaria- ora definita dalla dottrina interna, dopo le modifiche del Trattato di Lisbona, *eurounitaria* - mentre permane in presenza di un margine, anche minimo, di discrezionalità che consenta all'interprete di scegliere tra più interpretazioni comunque plausibili della disposizione nazionale. Ed è noto che i principi espressi a livello UE dalla Corte di Giustizia sono stati progressivamente recepiti a livello interno a partire da Corte cost. n.170/1984.

7.20 Orbene, reputa la Corte che la sostanziale sovrapposibilità del testo di cui all'art.21 comma 5 t.u.a. con quello gli artt. 2, n. 3, primo comma, prima frase, della direttiva 92/81 e 2, n. 3, secondo comma, della direttiva 2003/96 ed il vincolo di interpretazione della previsione normativa interna con quella eurounitaria dimostra come la miscela prodotta dai contribuenti a base di metanolo, nitrometano e olio di ricino, utilizzata come carburante di micromotori per modellismo è sicuramente soggetto ad accisa in forza della disposizione di chiusura dell'art.21 comma 5 t.u.a. cit. In questo senso i due avvisi di accertamento, riprodotti nel ricorso introduttivo dell'Agenzia, avevano puntualmente e correttamente evidenziato che *"il legislatore italiano ha ritenuto che "ogni" e "qualsiasi" prodotto, e cioè indipendentemente dalla qualità della sostanza, dalla propria classificazione merceologica e specificità, ovvero composizione organica, debba essere oggetto di tassazione quando destinato alla carburazione"*, pure aggiungendo che il metanolo era assoggettato ad accisa *"unicamente nel caso in cui sia destinato e/o commercializzato e/o utilizzato come carburante"*-. 

7.21 Tanto è sufficiente per escludere la correttezza del ragionamento espresso dal giudice di appello che ha totalmente travisato – *recte*, eliso- la volontà del legislatore comunitario di ricomprendere,

accanto agli oli minerali, anche altri prodotti purchè *destinati ad essere utilizzati, messi in vendita o utilizzati come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti*, finendo con l'escludere la portata precettiva dell'art.21 comma 5 e, a monte dell'art.2 n.3 della dir.98/21.

7.22 Si rivela, dunque, privo di giuridico fondamento il tentativo di giustificare la non assoggettabilità della miscela prodotta dai contribuenti per i motori da aeromodellismo in forza di una lettura peculiare della dir.2003/96/CEE che, come precisamente evidenziato la Corte di Giustizia, laddove ha specificato per alcuni prodotti la sottoposizione ad accisa, deve ritenersi confermativa del contenuto dell'abrogata dir.98/21/CEE, almeno nella parte in cui tale ultima direttiva già prevedeva un simile presupposto.

7.23 Ed è appena il caso di evidenziare che nemmeno persuasivo appare il tentativo, condotto dai contribuenti, di individuare nelle esenzioni incluse nella Tabella A al d.lgs.n.504/1995 elementi che potessero confermare l'esclusione del tributo per i prodotti destinati a fare da carburante a veicoli non destinati a persone o cose, apparendo ferma ed incontrastata la giurisprudenza di questa Corte nel senso di interpretare in modo rigoroso le esenzioni rispetto al regime di imposizione fiscale, in quanto derogatorie. Ragion per cui, mancando ogni riferimento precipuo al fatto che l'esenzione dovrebbe spettare nell'ipotesi di uso per aeromodellismo, è evidente l'infondatezza del rilievo dei contribuenti.

7.24 Nemmeno convincente appare la lettura dell'opinione del Commissione sulle petizioni del Parlamento europeo sulla petizione presentata dal contribuente Mancinelli Elpidio del 21.9.2007 e del parere del Comitato delle Accise – riportato a pag.18 del ricorso- che, in modo inequivocabile, confermano le conclusioni alle quali è pervenuto il giudice di appello per come qui espresse, avendo la Commissione precisato la piena continuità fra l'art.2 par.3 della dir.92/81/CEE e l'art.2 par.3 della dir. 2003/96/CEE aggiungendo che i prodotti menzionati dal firmatario rientrano nella dir.2003/96/CE e sono soggetti a tassazione qualora utilizzati come combustibili per motori, anche se in giocattoli radiocomandati.

7.25 Occorre, infine, affrontare la questione relativa al passaggio in giudicato, medio tempore intervenuto, della sentenza della Corte di appello di Venezia che ha annullato la cartella di pagamento relativa ad una pretesa fiscale omologa a quella oggetto dei due avvisi di pagamento ma riferita agli anni 2000 e 2001.

7.26 Tale eccezione, ancorchè pienamente ammissibile in questa sede, essendo il passaggio in giudicato (documentato in modo formale) della decisione intervenuto in epoca successiva al deposito della sentenza qui oggetto di ricorso per Cassazione, è infondata.

7.27 Ed invero, ritiene il Collegio di dovere dare continuità ad un indirizzo, ormai radicatosi nella

giurisprudenza di questa Corte che, dopo il *revirement* operato dalle Sezioni Unite civili-sent.n.13916/2006 – favorevole ad escludere il principio di frammentazione fra giudicati resi da giudici tributari in ordine al medesimo tributo, ma con riguardo a diverse annualità di imposta, ha progressivamente circoscritto tale impostazione, soprattutto per effetto di alcune pronunzie della Corte di Giustizia che si sono, a vario titolo e con accenti diversi, occupati della questione- Corte Giust., 1° giugno 1999, causa C-126/97, *Eco Swiss*, pp.47 e 48; Corte Giust., 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*, p. 43;Corte Giust. 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz*, pp.24 e 28; Corte Giust. 16 marzo 2006, causa C-234/04, *Kapferer*, pp.20/23; Corte giust. 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Lucchini spa*,p.63; 12 febbraio 2008(GC), causa C-2/06, *Kempter*, pp.37 e 38; Corte giust. 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub*, pp.20/25;Corte giust. 6 ottobre 2009, causa C-40/08, *Asturcom*, pp.36/28; Corte giust. 29 marzo 2012, causa C-243/10, *Commissione c.Italia*, p.55- le quante volte il giudicato in esame si ponga in contrasto con la normativa comunitaria.

7.28 Secondo detto orientamento il doveroso rispetto alle norme comunitarie imperative, soprattutto in una materia nevralgica qual è quella fiscale – nella parte in cui la stessa è armonizzata- non può essere ostacolato dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 cod. civ., e dalla sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto- Cass.n.19493/2010, Cass.23702/2012;Cass. 12249/2010- proprio a conclusione della vicenda *Olimpiclub* decisa dalla Corte di _____ Giustizia, _____ cit.-, _____ Cass.n. 24784/2009;Cass.n.17411/2012;Cass.n.13029/2012;Cass.n.11996/2011;Cass.19541/2011;Cass.n.26061/2011;Cass.17004/2012;Cass.n.17411/2012;Cass.23702/2012;Cass.n.18097/2011; Cass.n.23527/2010).

7.29 A ben considerare, i numerosi precedenti di questa Corte testè evocati, tutti, ancorchè in relazione alle diverse situazioni concretamente esaminate, univocamente rivolti a riconoscere il valore della normativa comunitaria e l'inidoneità del giudicato formatisi a livello interno a paralizzare il pieno dispiegamento del diritto comunitario nelle materie armonizzate- prevalentemente IVA- ha inteso non tanto marcare la regressione del concetto di giudicato nazionale rispetto al diritto UE, quanto sottolineare l'impossibilità di riconoscere un'ultrattività al giudicato capace di irradiarsi fuori dal perimetro delle questioni sulle quali il giudicato, e la forza che esso ha, si è formato. Ciò soprattutto per circoscrivere il rischio che la proiezione del giudicato oltre il periodo di imposta che ne costituisce lo specifico oggetto possa, in concreto, tradursi in un impedimento alla compiuta realizzazione del contrasto all'abuso del diritto, paralizzando l'accertamento di condotte elusive per le successive annualità di imposte, magari temporalmente distanti da quella costituente oggetto dell'accertamento

consacrato nel precedente giudicato(così anche Cass.n.18907/11, cit.).

7.30 Questa Corte conosce l'approccio minimalista alla giurisprudenza comunitaria che gran parte della dottrina, non rinvenendo nella giurisprudenza di Lussemburgo un'indicazione univoca capace di elidere la forza del giudicato nazionale, ha riservato all'idea che il concetto di giudicato nazionale possa essere messo in discussione in ragione del riconosciuto contrasto con il diritto comunitario, a fronte di una minoritaria posizione, invece favorevole ad individuare nelle pronunzie della Corte europea una spia inequivocabilmente rivolta a favorire, in nome del primato del diritto UE sul diritto interno, il pieno dispiegamento delle posizioni giuridiche tutelate a livello comunitario.

7.31 Ora, rispetto a tale tematica, l'evoluzione giurisprudenziale interna della quale si è dato qui conto, in definitiva, altro non è se non la dimostrazione, pragmatica, di un percorso volto non già ad indebolire il giudicato, il cui valore cardine degli ordinamenti nazionali è stato riconosciuto dalle stesse decisioni sopra ricordate- ed anche, di recente, da Corte giust. 22 dicembre 2010 C-507/08, *Commissione c.Rep.Slovacca*, p.59-, ma solo, come pure osservato in dottrina, a "riproporzionarlo", ridimensionandolo in relazione alla nuova realtà europea e globale della quale l'Italia fa a pieno titolo parte. Ciò all'interno delle prerogative riservate sia all'ordinamento nazionale nel suo complesso- al quale è riservato, in via esclusiva, il compito di regolare le modalità d attuazione del principio di autorità di cosa giudicata- che, specificamente, all'autorità giudiziaria nazionale, attraverso il criterio dell'interpretazione comunitariamente conforme già evocato sopra (pp.7.15 ss.), alla cui stregua spetta ai giudici nazionali interpretare le disposizioni del diritto nazionale quanto più possibile in modo da consentirne un'applicazione che contribuisca all'attuazione del diritto comunitario-cfr. sent.*Lucchini*, cit., p.60-.

7.32 La scelta, in altri termini, di rimodulare la portata del giudicato tributario, pur astrattamente compatibile con il principio del primato anche di recente, con forza, ribadito dalla Corte di Giustizia- Corte giust., (G.Sez.), 26 febbraio 2013, causa C-399/11, *Melloni*, p.59- non intende, in ogni modo, disapplicare i principi processuali fissati dall'art.2909 c.c. – ed ancor prima quelli che giustamente riconducono l'autorità di cosa giudicata direttamente alla matrice costituzionale di tale canone(per cui v., di recente, Corte cost.n.230/2012, p.9) ed alle stesse tradizioni costituzionali comuni dei Paesi anche UE- ma finisce, semmai, col realizzare, per via interpretativa, un corretto bilanciamento fra le diverse esigenze che entrano in gioco, per un verso orientate a garantire, alla stregua dell'art. 19, par. 1°, comma 2°, TUE che "gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione" e, per altro verso, a salvaguardare il non meno rilevante principio della certezza del diritto. Di guisa che la riaffermazione

del principio della “frammentazione dei giudicati” che il riposizionamento – doveroso- della giurisprudenza nazionale verso principi che non vulnerino il diritto UE sembra ineludibilmente imporre, consente non solo di fare piena attuazione al principio dell’applicazione effettiva del diritto dell’Unione, ma anche di rendere effettivo ed efficace il sindacato giurisdizionale del giudice nazionale. A quest’ultimo, diversamente opinando, verrebbe imposto l’obbligo di perpetuare situazioni giuridiche in contrasto con il diritto UE e decisamente perniciose per l’interesse erariale, divenendo così complice della violazione perpetuata dal giudicato formatosi in precedenza. Il che, nella materia fiscale, assume, poi, tratti di assoluta peculiarità, entrando per l’appunto in gioco l’interesse sovrano alla percezione delle imposte se dovute; ciò che impone, dunque, che il bilanciamento di cui si è detto sia orientato nel senso della perimetrazione del giudicato secondo quanto sopra detto.

7.33 Sulla base delle superiori considerazioni, l’evidente contrasto, per quanto sopra esposto sub parr.7.20 ss., in ordine alla sicura sottoponibilità della miscela prodotta dai contribuenti nell’ambito dei prodotti assimilabili ai carburanti all’accisa in relazione alle previsioni comunitarie anch’esse ricordate -v.del resto, sull’armonizzazione disposta in materia dalle direttive comunitarie anzidette Corte Giust. 24 febbraio 2000, causa C-434/97, p.17-, costituisce elemento sufficiente per impedire che il giudicato formatosi per un periodo di imposta precedente a quello qui esaminato possa spiegare effetto nel presente giudizio proprio perché risultante in contrasto con le disposizioni comunitarie sopra ricordate.

7.34 Sulla base delle superiori considerazioni la censura va accolta, determinando l’assorbimento del secondo motivo del secondo motivo del ricorso principale.

8. Occorre passare all’esame del ricorso incidentale.

9. Con il primo motivo si contesta l’omessa motivazione e la violazione dell’art.7 l.n.212/2000 e dell’art.3 l.n.241/1990 evidenziando che il giudice di appello non aveva esaminato l’eccezione di carenza di motivazione del provvedimento impugnato, il quale si era limitato a richiamare alcuni atti, uno solo dei quali notificato al Mancinelli Elpidio e non alla Jet’s s.a.s., senza allegare altra documentazione inviata certamente alla Direzione regionale dell’Agenzia delle Dogane ed ancora senza specificare le ragioni dell’assimilazione del prodotto alla benzina ai fini dell’aliquota applicata, non potendosi nemmeno ritenere che l’obbligo di allegazione degli atti sia venuto meno per effetto dell’art.11 d.l.gs.n.374/1990, a pena di ritenere tale disposizione incostituzionale.

10. Con il secondo motivo i controricorrenti hanno dedotto il vizio di omessa motivazione su questioni decisive e controverse per il giudizio, non contenendo gli avvisi di pagamento gli elementi di prova in ordine ai fatti ivi contestati, non avendo l’amministrazione dimostrato che il propellente per micromotori da modellismo rientrava nella categoria degli oli minerali assoggettati ad accisa come

benzina.

11. Con il terzo motivo di ricorso i controricorrenti lamentano l'illegittimità della pretesa relativa agli interessi di mora per violazione dell'art. unico della l.n. 147/1962, non avendo il contribuente avuto la possibilità di conoscere la liquidazione del tributo per fatti o comportamenti ascrivibili all'amministrazione.

12. Le censure, accomunate dal fatto che sulle stesse il giudice di appello non ha preso posizione ritenendole assorbite, le stesse sono tutte infondate.

12.1 Quanto alla prima, è sufficiente evidenziare che nel regime introdotto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", cioè mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato o questo ne riproduca il contenuto essenziale ovvero siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione-cfr. Cass. n. 13110/2012-.

12.2 Laddove, infatti, detto articolo prevede che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, lo stesso non intende riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione, ponendosi la contraria interpretazione in contrasto con il criterio ermeneutico basilare che limita al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli" (cfr. Cass. 5^a sez. 2.7.2008 n. 18073).

12.3 Del resto, è fermo l'indirizzo di questa Corte secondo il quale la motivazione dell'atto impositivo, avendo la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria, per approntare idonea difesa, è sufficiente che enunci i criteri astratti sulla cui base è stato determinato il maggior valore- Cass. 14027/12; Cass. n. 8136/12 e Cass. n. 5404/12-.

12.4 Ora, è proprio il contenuto degli avvisi di liquidazione riprodotti nel ricorso principale a dimostrare la sicura esaustività degli atti emessi dall'amministrazione, sicuramente idonei a mettere in condizione i due contribuenti di difendersi rispetto all'addebito chiaramente espresso dall'Ufficio, concernente il mancato assoggettamento ad accisa della miscela composta da alcol metilico, additivi ed oli ceduta a terzi, pure specificamente contenendo il riferimento al processo verbale delle Dogane di Treviso.

12.5 Ed è solo il caso di evidenziare che è infondata la doglianza nella parte in cui pretenderebbe che l'atto contenga tutti gli elementi di prova concernenti la fondatezza della pretesa.

12.6 Parimenti infondato è il secondo motivo.

12.7 Proprio in relazione a quanto esposto esaminando il primo motivo del ricorso principale, è emersa inconfutabilmente la correttezza della pretesa fiscale reclamata dall'Ufficio sul presupposto che la miscela a base di alcol metilico impiegata per micromotori da modellismo fosse equiparata al carburante e che l'Amministrazione, ai fini dell'individuazione dell'accisa non aveva considerato in alcun modo la composizione chimica della sostanza ma la destinazione-utilizzazione del prodotto - in ciò peraltro uniformandosi all'insegnamento di questa Corte (Cass.n.814/2005)- che, in relazione per l'appunto alla destinazione a carburante di motori a scoppio, era stata correttamente indicata riferendosi alla benzina. Del resto, l'utilizzazione dell'aliquota relativa alla benzina utilizzata dall'Ufficio, in assenza di diverse prospettazioni dei contribuenti idonee a confutarne la correttezza, si appalesa corretta, tenuto conto che proprio la benzina costituisce notoriamente il carburante in uso per i motori a scoppio ~~quasi gli~~ ~~aeromodelli~~, non apparendo ipotizzabili diverse assimilazioni, quali gasolio o benzina verde.

12.8 Infondata è, infine, la terza censura, non essendo in discussione il mancato assolvimento dell'imposta dovuta dai contribuenti né risultando che tale ultima condotta sia dipesa da atti dell'amministrazione, avuto riguardo alle considerazioni già espresse in ordine alla sicura e chiara sottoponibilità dell'attività posta in essere nel parametro normativo di cui all'art.21 comma 5 t.u.a.

13. In conclusione in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo e rigettato il ricorso incidentale, la sentenza impugnata va cassata.

14. Non richiedendosi ulteriori accertamenti in punto di fatto la causa può essere decisa nel merito alla stregua dell'art.384 c.p.c. con il rigetto del ricorso introduttivo proposto dai contribuenti.

15. Le spese del giudizio di merito possono compensarsi fra le parti, mentre quelle del giudizio di legittimità vanno poste a carico dei contribuenti.

P.Q.M.

La Corte

Accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo.

Rigetta il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso dei contribuenti.

Compensa le spese del giudizio di merito e condanna i contribuenti al pagamento delle spese processuali che liquida in euro 7000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso il 25 marzo 2013 nella camera di consiglio della V sezione civile in Roma.

Il cons.rel.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 8 MAG 2013



Il Funzionario Giudiziario
MARCO BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marco Baragona