

Cassazione civile sez. trib., 14/02/2025, n. 3778

(*omissis*)

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza n. 2387/2019, la CTP di Napoli accoglieva, per difetto di legittimazione passiva, il ricorso proposto dalla S.A.P. Srl (SAP) avverso gli avvisi di pagamento nn. (*omissis*) e (*omissis*), emessi dall'Amministrazione delle dogane e dei monopoli (ADM), ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 504 del 1995, per il mancato versamento dell'IRBA per l'anno 2016, relativamente a due distributori siti in Napoli, in via (*omissis*) e in Corso (*omissis*), gestiti, rispettivamente, da (*omissis*) e da (*omissis*).

Con la sentenza n. 2705/2019, la CTP di Napoli accoglieva, sempre per difetto di legittimazione passiva, il ricorso proposto dalla SAP avverso l'atto di contestazione ed irrogazione di sanzioni, relativo all'avviso di pagamento n. (*omissis*).

Con la sentenza n. 13317/2019, la CTP di Napoli rigettava, invece, il ricorso proposto dalla SAP avverso l'atto di contestazione ed irrogazione di sanzioni, relativo all'avviso di pagamento n. (*omissis*).

Con la sentenza n. 1861/2019, la CTP di Napoli rigettava il ricorso proposto dalla SAP avverso l'avviso di pagamento nn. (*omissis*), emesso dall'Amministrazione delle dogane e dei monopoli (ADM), sempre per il mancato versamento dell'IRBA per l'anno 2016, relativamente al distributore sito in Napoli, in via (*omissis*), affidato all'impresa (*omissis*).

Con la sentenza n. 6099/2019, la CTP di Napoli rigettava il ricorso proposto dalla SAP avverso l'atto di contestazione ed irrogazione di sanzioni, relativo all'avviso di pagamento n. (*omissis*).

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR della Campania, previa riunione dei distinti procedimenti, accoglieva gli appelli proposti dalla SAP, rigettando quelli proposti dall'ADM, e annullava tutti gli atti impugnati.

Dalla sentenza impugnata si evince, per quello che qui ancora interessa, che:

la delega conferita nel 2005 dalla SAP alla fornitrice degli impianti TOTAL ERG per il pagamento dell'IRBA rientrava nello schema della delegazione cumulativa di cui all'art. 1268 cod. civ., per cui, non avendo la creditrice ADM liberato la SAP dalla sua obbligazione,

quest'ultima rimaneva soggetto passivo dell'imposta;

a seguito dell'abrogazione dell'IRBA, ad opera della L. n. 178 del 2020 (legge di bilancio 2021), a cui si era adeguata anche la Regione Campania, la questione sulla legittimità della clausola di salvezza per gli importi da versare, a titolo di IRBA, per il periodo fino al 31 dicembre 2020, assorbiva quella riguardante l'individuazione del soggetto responsabile del versamento dell'imposta;

detta clausola, infatti, era contraria al principio di effettività sancito dall'art. 4, par. 3, del Trattato UE, in quanto rendeva possibile l'esazione di un'imposta pretesa in forza di una normativa (nazionale e regionale) incompatibile con il diritto comunitario, non avendo l'IRBA alcuna finalità specifica se non quella di bilancio, e la norma che la prevedeva andava, pertanto, disapplicata, con conseguente annullamento degli atti impugnati;

Contro la suddetta decisione l'ADM proponeva ricorso per cassazione, affidato ad un unico articolato motivo.

La SAP resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale, affidato a due motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo del ricorso principale, la ricorrente ADM deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, comma 628 della L. n. 178 del 2020 (legge di bilancio 2021) e 54 della L.R. della Campania n. 5 del 29.06.2021, per avere la CTR errato nel disapplicare la disciplina normativa che prevedeva la clausola di salvezza in relazione alle obbligazioni tributarie già sorte e per non avere considerato che l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione era una mera addizionale che non duplicava l'accisa disciplinata dalla direttiva europea che, peraltro, non ne fissa l'ammontare il limite massimo, rimanendo pertanto tale imposta dovuta sino alla data della sua abrogazione da parte della Regione Campania (31 dicembre 2021).

2. Con il primo motivo del ricorso incidentale, si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 1268 cod. civ., 2, 5 e 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997, per avere la CTR ritenuto la sussistenza della legittimazione passiva della SAP sia in relazione agli avvisi di pagamento che agli atti di irrogazione delle sanzioni, sebbene gli avvisi di pagamento fossero stati inviati solo e direttamente all'unico soggetto non in grado di conoscere i motivi del parziale mancato pagamento, giacché, in virtù dell'art. 3, comma 13, della L. n. 549 del 1995, il soggetto obbligato al pagamento dell'IRBA, a seguito di delega, era la compagnia petrolifera TOTAL ERG, e benché le sanzioni fossero state applicate al concessionario in mancanza di una sua responsabilità e in assenza totale dei fatti in

contestazione; sostiene, invero, che la delega al fornitore TOTAL ERG non rientrava nello schema di cui all'art. 1268 cod. civ., ma era prevista dall'art. 3, comma 13, della L. n. 549 del 1995, che individuava specificatamente il soggetto passivo che subentrava alla compagnia petrolifera e si qualificava non solo come delegazione liberatoria, ma anche come delegazione titolata, essendo stata ben individuata la causa della delega; aggiunge che le sanzioni irrogate erano illegittime, in quanto non era stata provata alcuna responsabilità n.c.p. nei confronti della SAP, non essendo questa in grado di conoscere i quantitativi di benzina erogati per ciascun distributore e, quindi, di calcolare l'IRBA da versare.

3. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 3 e 25 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in quanto, a seguito dell'entrata in vigore, nel corso del processo, della L. n. 178 del 2020, che ha abrogato l'IRBA, la riscossione dei tributi pendenti, per il principio di legalità, è divenuta illegittima.

4. Preliminarmente va disattesa l'eccezione proposta della controricorrente, sotto vari profili, di inammissibilità del ricorso principale per difetto di specificità dell'unico motivo, in quanto questo è stato sinteticamente, ma chiaramente illustrato, con l'indicazione delle norme di legge che si assumono violate.

5. Ciò posto, l'unico motivo del ricorso principale è infondato.

5.1 Deve premettersi che l'IRBA è stata istituita dall'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 398 del 1990, che in attuazione della delega di cui all'art. 6, comma 1, lett. c), della legge n. 158 del 1990, ha disposto che «Le regioni a statuto ordinario hanno facoltà di istituire con proprie leggi un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle rispettive regioni, successivamente alla data di entrata in vigore della legge istitutiva, in misura non eccedente Lire 30 al litro». Lo stesso art. 17 cit. ha stabilito, al comma 2, che «Le regioni, possono, con successive leggi, fissare l'aliquota dell'imposta in misura diversa da quella precedentemente prevista, purché non eccedente Lire 30 al litro, sulla benzina erogata successivamente alla data di entrata in vigore della legge che dispone la variazione». L'art. 18 dello stesso decreto legislativo ha previsto che «L'imposta eventualmente istituita è dovuta dal soggetto consumatore della benzina ed è riscossa dal soggetto erogatore che deve versarlo alla regione sulla base dei quantitativi erogati risultanti dal registro di carico e scarico di cui all'art. 3 del decreto-legge 5 maggio 1957, n. 271, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 luglio 1957, n. 474» e l'art. 19 ha disposto che «Le modalità di accertamento, i termini per il versamento dell'imposta nelle casse regionali, le sanzioni, da determinare in misura compresa tra il 50 per cento ed il 100 per cento del tributo evaso, le indennità di mora e gli interessi sono disposti da ciascuna regione con propria legge, con osservanza dei principi stabiliti dalle leggi dello Stato».

5.2 La disciplina in esame ¹ è stata poi modificata dalla legge n. 549 del 1995, il cui art. 3, al comma 14, ha abrogato, a decorrere dal 1 gennaio 1996, gli artt. 18 e 19 del citato D.Lgs. n. 398 del 1990 e, al comma 13, da un lato, ha inciso sulla struttura dell'IRBA ponendone la corresponsione a carico del concessionario dell'impianto di distribuzione (e non più del soggetto consumatore della benzina, con riscossione da parte del soggetto erogatore, tenuto a versarne l'importo alla Regione, come previsto dall'art. 18 dello stesso D.Lgs. n. 398 del 1990) nella misura determinata sulla base dei quantitativi erogati e contabilizzati nei registri di carico e scarico; dall'altro, nel dettare disposizioni sull'accertamento e sulla riscossione del tributo, in continuità con l'abrogato art. 19 del D.Lgs. n. 398 del 1990, ha precisato che le modalità ed i termini di versamento, anche di eventuali rate di acconto, le sanzioni, da stabilire in misura compresa tra il 50 e il 100 per cento dell'imposta evasa, sono stabiliti da ciascuna regione con propria legge².

5.3 La Regione Campania, avvalendosi della facoltà attribuitale, con l'art. 3 della legge 24 dicembre 2003, n. 28, ha istituito (a decorrere dal 1 gennaio 2004) l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione di cui al decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, articolo 17³ che si configura come un tributo regionale proprio derivato, avente struttura analoga a quella dell'accisa, in quanto, al pari di questa, colpisce la vendita della benzina per autotrazione in base alla quantità, e non al valore, e diviene esigibile nel momento e nel luogo in cui avviene l'immissione al consumo del prodotto energetico.

5.4 Detta imposta, da ultimo, è stata soppressa tanto dal legislatore nazionale, che, con l'art. 1, comma 628, della legge n. 178 del 2020 (Legge di bilancio 2021), ha disposto che l'articolo 6, comma 1, lettera c), della legge 14 giugno 1990, n. 158, l'articolo 17 del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, l'articolo 3, comma 13, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, l'articolo 1, comma 154, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e l'articolo 1, commi 670, lettera a), e 671, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recanti disposizioni in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione, sono abrogati. Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte⁴, quanto dalla stessa Regione Campania che, in attuazione del disposto dell'art. 1, comma 629, della legge di bilancio 2021, con l'art. 54 della legge 29 giugno 2021, n. 5, nel disporre l'abrogazione delle disposizioni normative che, per il passato, avevano regolato il prelievo tributario in questione (art. 54, comma 2), ha espressamente previsto che a decorrere dal periodo d'imposta 2021 è soppressa l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione. Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte⁵ (art. 54, comma 1).

5.5 Come, dunque, reso esplicito dalla successione normativa sopra richiamata, l'IRBA non può trovare più applicazione nella Regione Campania a decorrere dal periodo d'imposta 2021, ciò non di meno rimanendo salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte durante il periodo di vigenza del tributo.

6. Orbene, nel descritto contesto normativo, con specifico riferimento all'IRBA istituita dalla Regione Lazio con l'art. 3 della legge regionale n. 19 del 2011, e, dunque, in relazione ad una disciplina del tutto omogenea a quella (ora) in esame siccome rinveniente dal medesimo fondamento normativo offerto dalla legislazione nazionale e connotata da medesimi contenuti di regolazione, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha specificamente intervenuto a seguito di rinvio pregiudiziale, in ordine al tributo qui dedotto, l'IRBA, con ordinanza del 9 novembre 2021, nella causa C-255/20, pronunciandosi sulla domanda di pronuncia pregiudiziale che verteva sull'interpretazione dell'art. 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 alla luce dell'art. 1, paragrafi 1 e 2 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008, che, dispone nei seguenti termini: «Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni».

6.1 Ai sensi di detta disposizione, che sostanzialmente riproduce le previgenti disposizioni di cui all'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 (cfr. CGUE, 9 novembre 2021, causa C-255/20, punto 27; CGUE, 5 marzo 2015, causa C-553/13, punto 34), gli Stati membri possono, quindi, applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette a condizione che dette imposte rispondano a finalità specifiche e che siano conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'imposta sul valore aggiunto per la determinazione della base imponibile, nonché per il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta. Le due condizioni, che mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi, hanno carattere cumulativo e, per quanto attiene alla prima di dette condizioni, per finalità specifica, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, si deve intendere una finalità che non sia puramente di bilancio (cfr. CGUE, 7 febbraio 2022, causa C-460/21, punti 19 e ss.; CGUE, 9 novembre 2021, causa C-255/20, punti 27 e ss.; CGUE, 25 luglio 2018, causa C-103/17, punti 34 e ss.).

6.2 La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nell'ordinanza del 9 novembre 2021, pronunciata nella causa C-255/20, ha affermato che:

a) anche se l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE prevede che gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette, è necessario che tali imposte abbiano finalità specifiche e che siano conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente a escludere che l'imposta in parola possa essere considerata dotata parimenti di una finalità specifica ai sensi di tale

disposizione;

b) affinché la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta che grava sui prodotti sottoposti ad accisa consenta di considerare che tale imposta persegue una finalità specifica • ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE, è necessario che l'imposta in questione miri, di per sé stessa, a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata, e quindi che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la predetta finalità specifica;

c) in assenza di un meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava sui prodotti sottoposti ad accisa può essere considerata perseguire una finalità specifica • ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 soltanto qualora tale imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti nel senso di consentire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo; d) alla luce dell'insieme delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che istituisce un'imposta regionale sulle vendite di benzina per autotrazione, dal momento che non si può ritenere che tale imposta abbia una finalità specifica • ai sensi di tale disposizione, il suo gettito essendo inteso solo a contribuire genericamente al bilancio degli enti territoriali.

6.3 Questa Corte ha già avuto modo di rilevare, più volte, che alla disposizione di cui alla direttiva 2008/118/CE, art. 1, paragrafo 2, va riconosciuta efficacia diretta nello Stato (Cass., 15 ottobre 2020, n. 22343, in motivazione; Cass., 23 ottobre 2019, n. 27101; Cass., 4 giugno 2019, n. 15198) e che, in ragione del primato del diritto dell'Unione Europea, che impone il doveroso rispetto degli obblighi di adottare ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione • (cd. principio di leale cooperazione; art. 4, par. 3, del TUE, già art. 10 TCE) e di realizzare il risultato prescritto da una direttiva, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi (art. 288 TFUE, già art. 249 TCE), alla stessa, nell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia, il giudice nazionale deve dare applicazione, non venendo in rilievo, per l'appunto, un rapporto esaurito (Cass., Sez. U., 16 giugno 2014, n. 13676), disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale e che la verifica della compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti deve essere effettuata di ufficio dal giudice, tenuto all'applicazione di queste ultime, per cui il relativo controllo non è condizionato, nel giudizio di primo grado, alla proposizione di un'apposita eccezione, né, in quello di impugnazione, alla formulazione di

uno specifico motivo, dovendo, altresì, esercitarsi anche in sede di legittimità, ove non siano necessari nuovi accertamenti in fatto (cfr. Cass., 25 maggio 2023, n. 14606; Cass., 9 ottobre 2019, n. 25278; Cass., 31 ottobre 2018, n. 27822; Cass., 10 dicembre 2015, n. 24952; Cass., 2 luglio 2014, n. 15032).

6.4 Del resto, occorre rilevare come l'interpretazione di una norma di diritto comunitario data pregiudizialmente dalla CGUE nell'esercizio della competenza ad essa attribuita chiarisce e precisa, quando ve ne sia il bisogno, il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore; con la conseguenza che, proprio per la sua portata interpretativa dichiarativa, essa produce effetti normalmente retroattivi sui rapporti ancora aperti e sub iudice, in modo tale che la norma così interpretata può, e deve, essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa, se, per il resto, sono soddisfatte le condizioni che consentono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma (Corte di Giustizia UE, sentenza 27 marzo 1980, cause riunite nn. 66, 127 e 128/79).

6.5 Inoltre, conformemente a quanto stabilito da questa Corte, se è vero che oggetto del presente giudizio è la realizzazione di una pretesa impositiva insorta prima della soppressione del tributo e che, stante la su riportata clausola legale, dovrebbe rimanere salva nei suoi effetti obbligatori, tuttavia, l'accertata incompatibilità dell'imposta con il diritto UE, secondo quanto si è già osservato, esclude che questa clausola di salvezza possa sopravvivere alla radicale espunzione del tributo, proprio per le predette considerazioni di incompatibilità, dall'ordinamento nazionale. Sicché, per le stesse ragioni ostative già evidenziate dalla CGUE nella pronuncia menzionata, deve questo giudice nazionale disapplicare la norma interna che vorrebbe mantenere al tributo soppresso una residuale efficacia impositiva per il passato, cioè in rapporto alle obbligazioni insorte prima della soppressione stessa. Conclusione, questa, che impone di ritenere non dovuta l'imposta anche per le annualità precedenti al 2021, con cui parimenti disapplicando la citata legge regionale che ha, a sua volta, collocato un limite temporale di validità ed efficacia di un'imposta che si pone in già affermato totale contrasto con il diritto UE e, in particolare, con l'articolo 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE (cfr. fra le tante Cass., 6 marzo 2023, n. 6687; Cass., 8 marzo 2023, n. 6966; Cass., 19 giugno 2023, n. 17436; Cass., 19 giugno 2023, n. 17529).

6.6 Peraltro, già nell'impianto della legge di delega n. 158 del 1990 (art. 6), la facoltà delle regioni a statuto ordinario di istituire un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle predette regioni veniva correlata all'obiettivo di attribuire alle regioni a statuto ordinario una più ampia autonomia impositiva in adempimento del precetto di cui al secondo comma dell'articolo 119 della Costituzione; e che, ivi difettando l'individuazione di una finalità specifica, ad un siffatto vuoto di previsione nemmeno la legge della Regione ricorrente ha mai ovviato (Cass., 25 maggio 2023, n. 14606).

6.7 Si tratta di una ricostruzione, normativa e giurisprudenziale, che Ã stata avvalorata anche dalla Corte costituzionale che, nella sentenza n. 100 del 4 giugno 2024, nel dichiarare inammissibili le questioni di legittimitÃ costituzionale dellâart. 4 della legge della Regione Molise 31 dicembre 2004, n. 38, come modificato dallâart. 5, comma 1, della legge della Regione Molise 30 gennaio 2018, n. 2 sollevate, in riferimento allâart. 3 della Costituzione e ai âcriteri fissati dalla legge delega e da quelle applicativeâ, ha evidenziato che â5.3.- Anche questa Corte ha ripetutamente affermato che il giudice nazionale deve dare piena e immediata attuazione alle norme dellâUnione europea provviste di efficacia diretta e non applicare, in tutto o anche solo in parte, le norme interne ritenute con esse inconciliabili, previo -ove occorra ârinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia ai sensi dellâart. 267 TFUE per dirimere possibili dubbi riguardo allâesistenza di tale conflitto. Il contrasto con il diritto dellâUnione europea condiziona, infatti, la stessa applicabilitÃ della disposizione censurata nel giudizio a quo âe, di conseguenza, la rilevanza delle questioni di legittimitÃ costituzionale che si intendano sollevare sulla medesima -, se la norma europea Ã dotata di effetto diretto, salvo che sussistano i presupposti, gradualmente precisati da questa Corte a partire dalla sentenza n. 269 del 2017, per sollevare questione di legittimitÃ costituzionale sulla base del contrasto tra la disposizione censurata e un diritto riconosciuto tanto dalla Costituzione, quanto dalla Carta dei diritti fondamentali dellâUnione europea (da ultimo, sentenza n. 15 del 2024, punto 7.3.3. del Considerato in diritto). In tale ultima ipotesi, ravvisabile nellâodierno giudizio, la questione di compatibilitÃ con il diritto dellâUnione costituisce, dunque, un prius logico e giuridico rispetto alla stessa questione di legittimitÃ costituzionale in via incidentale (sentenza n. 245 del 2019; ordinanze n. 48 e n. 2 del 2017). 6.- In conclusione, le disposizioni di diritto intertemporale che, per i rapporti in essere al 1 gennaio 2021, mantengono in vita una disciplina, quale quella dellâIRBA, ritenuta dalla Corte di giustizia contrastante con il diritto dellâUnione, âsi prestano a essere disapplicate dal giudice rimettenteâ (ancora, in altra materia, sentenza n. 67 del 2022)â.

6.8 Con riferimento alla nozione di finalitÃ specifica in relazione alla legge regionale della Campania n. 28 del 2003, deve rilevarsi che lâart. 1, comma 3, ha previsto una destinazione del gettito prodotto dallâIRBA, unitamente al gettito prodotto dalla tassa e dalla sopratassa automobilistica regionale (ex art. 2 della stessa legge) ad un fondo âprioritariamente utilizzato per il rafforzamento patrimoniale delle Aziende sanitarie locali o per lâincremento del capitale della societÃ di cui allâarticolo 6, comma 1â, stabilendo che âPer il finanziamento del fondo di cui al comma 1 Ã autorizzata la spesa di 400 milioni di Euro per lâanno 2004 e di 200 milioni di Euro per lâanno 2005â.

6.9 Alla luce di quanto esposto, dunque, e contrariamente a quanto affermato dallâADM, deve ritenersi che, in conformitÃ a quanto affermato dai giudici unionali, la legge regionale n. 28 del 2003, non ha previsto una âfinalitÃ specificaâ ai sensi dellâart. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, atteso che il finanziamento di un fondo del bilancio regionale avente come scopi il rafforzamento patrimoniale delle Aziende sanitarie locali e lâincremento del capitale di una

società destinata a sviluppare programmi per la gestione del debito sanitario regionale rappresenti una mera finalità di bilancio, peraltro finanziata anche da altre fonti di gettito (quale la sopratassa automobilistica regionale) e comunque individuata solo in relazione ai periodi 2004 e 2005 e non anche per gli anni che vengono in rilievo nella presente causa. Ed invero, la finalità specifica non è data dalla «finalità di bilancio», perché qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, ma è anche necessario che un'imposta sia diretta, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente e ciò si verifica quando il gettito dell'imposta debba obbligatoriamente essere utilizzato al fine di ridurre i costi sociali e ambientali specificamente connessi al consumo del carburante su cui grava l'imposta, cosicché sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta di cui trattasi; inoltre, deve essere esclusa la finalità specifica nel caso in cui il gettito dell'imposta sia finalizzato alle spese sanitarie in generale e non a quelle specificamente connesse al consumo del carburante (come nel caso di specie), perché spese generali che possono essere finanziate dal gettito di imposte di qualsiasi natura. Ciò conformemente ai principi statuiti dai giudici unionali che, ai fini della configurabilità della «finalità specifica», hanno ritenuto necessario che la normativa nazionale preveda meccanismi di assegnazione predeterminata a fini ambientali del gettito dell'imposta e, in mancanza di siffatta assegnazione predeterminata, che l'imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota dell'imposta, in modo tale da scoraggiare i contribuenti dall'utilizzare i prodotti i cui effetti sono meno nocivi per l'ambiente.

7. La sentenza impugnata si è attenuta ai principi suesposti, avendo disapplicato la normativa nazionale e regionale, incompatibile con il diritto unionale, in relazione al rapporto tributario in contestazione, sorto prima dell'abrogazione delle disposizioni normative istitutive dell'IRBA.

7.1 A seguito delle considerazioni svolte in ordine al rigetto dell'unico motivo del ricorso principale, rimangono assorbiti entrambi i motivi del ricorso incidentale, dato che la pretesa oggetto di contestazione è riconducibile a disposizioni normative non più applicabili.

8. In conclusione, va rigettato il ricorso principale e dichiarati assorbiti i motivi del ricorso incidentale.

8.1 In considerazione dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato conto nonché della complessità della materia trattata, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito quello incidentale; compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimit .

Cos  deciso in Roma, il 14 gennaio 2025.

Depositata in Cancelleria il 14 febbraio 2025.

Campi meta

Massima : *L'Imposta Regionale sulla Benzina per Autotrazione (IRBA), priva di una finalit  specifica diversa dal mero bilancio regionale e pertanto incompatibile con il diritto dell'Unione Europea, non pu  essere pretesa, rendendo inefficace anche la clausola di salvezza prevista dalle normative nazionali e regionali; di conseguenza, il ricorso dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (ADM) avverso l'annullamento degli atti impositivi   rigettato, con assorbimento del ricorso incidentale del contribuente.*

Supporto Alla Lettura :

I.R.B.A.

L  I.R.B.A. (Imposta Regionale sulla Benzina per Autotrazione)   stata istituita con l  art. 17 del D.Lgs. 398/1990, ed   una imposta indiretta non armonizzata propria delle Regioni e diretta ad assicurare il finanziamento degli enti locali. La legge di Bilancio 2021 ha abrogato (a decorrere dal 1  gennaio 2021) tutte le norme afferenti all  imposta regionale sulla benzina per autotrazione, facendo salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie gi  insorte. Tale limitazione temporale, comporta un limite alla richiesta di rimborso dell  indebito per gli anni precedenti al 2021 e si pone, dunque, in contrasto con la normativa comunitaria che ha ritenuto illegittima tale imposta.