

# **CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

## **SEZIONE TRIBUTARIA**

**SENTENZA 14 aprile 2004, n. 7080**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Ugo FAVARA - Presidente -

Dott. Stefano MONACI - Rel. Consigliere -

Dott. Michele D'ALONZO - Consigliere -

Dott. Antonio MERONE - Consigliere -

Dott. Stefano BIELLI - Consigliere -

### **Fatto**

1. Con atto di citazione del 27 gennaio 1994 la società S. s.p.a. conveniva in giudizio dinanzi al Tribunale di Roma il Ministero delle Finanze chiedendo la restituzione delle maggiori somme indebitamente riscosse dal primo gennaio 1993 a titolo di accisa sull'acquavite di vino invecchiata prodotta anteriormente al primo novembre 1971, corrisposta nella misura di L. 951.600 per ettolitro anidro, senza l'applicazione dell'abbuono di imposta previsto dall'art. 7 del D.L. 18 aprile 1950, n. 142, convertito nella legge 16 giugno 1950, n. 339.

La società attrice esponeva che l'art. 25 del D.L. 31 dicembre 1992, n. 513 - il quale stabiliva l'aliquota minima per gli alcoli ottenuti dalla distillazione del vino in L. 951.600 per ettolitro anidro, nel rispetto delle direttive CEE nn. 92/83 92/84, relative, rispettivamente, alla struttura delle accise sugli alcoli e sulle bevande alcoliche, ed alle aliquote minime di accisa applicabili a partire dal primo gennaio 1993 - non avrebbe potuto abrogare una disposizione speciale previgente, i cui presupposti si sarebbero già verificati ed esauriti.

La domanda veniva respinta dal Tribunale di Roma, e la pronuncia confermata, con sentenza in data 13-31 luglio 2000, dalla Corte d'Appello di Roma, che rigettava l'appello.

2. Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società S., con tre motivi, con atto notificato il 19 settembre 2001.

Resiste l'Amministrazione Finanziaria con controricorso notificato il 17 ottobre 2001.

La società S. ha depositato memoria difensiva.

### **Diritto**

1. Con il primo motivo di impugnazione la società ricorrente deduce la violazione e/o errata interpretazione dell'art. 7 del decreto legge n. 142/1950, convertito nella legge n. 331/1950, dell'art. 1 del decreto legge n. 854/1971, convertito nella legge n. 1039/1971, delle direttive CEE nn. 92/83

e 92/84, dell'art. 25 del decreto legge n. 513/1992 e successive reiterazioni, dell'art. 25 del decreto legge n. 331/93, convertito in legge n. 427/93, dell'art. 5 del decreto legge n. 557/93 in relazione agli artt. 11, 12 e 13 delle preleggi.

Sempre nello stesso motivo la società eccepisce l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia.

La ricorrente sostiene che l'aliquota e l'accisa costituiscono elementi distinti ed autonomi.

Inoltre, il beneficio fiscale previsto dall'art. 7 del decreto n. 142/1950 e dall'art. 1 del decreto n. 854/1971 per l'acquavite di vino immagazzinata prima del primo novembre 1971 avrebbe costituito una norma speciale, mai abrogata, né espressamente, né implicitamente dato che il successivo art. 25 del decreto n. 513/1992 aveva carattere di norma generale.

Di conseguenza, quel beneficio sarebbe rimasto applicabile fino all'esaurimento di quella particolare categoria di prodotto.

La ricorrente critica l'interpretazione fornita dalla sentenza impugnata, in particolare là dove aveva affermato che non era ammissibile una riduzione dell'aliquota minima prevista dalla legge, e sostiene che (aliquota stabilita dall'art. 25 del decreto l. 513/1993 di per se stessa non subisca alcuna diminuzione per effetto dell'abbuono - così come aveva ritenuto la sentenza - e costituisca anzi un presupposto per l'applicazione dell'abbuono stesso, che viene applicato proprio sull'aliquota in vigore al momento dell'immissione del prodotto al consumo. In questo modo l'abbuono inciderebbe sulla somma pagata in concreto e non sull'aliquota.

D'altra parte l'aliquota minima, prevista obbligatoriamente per tutti gli stati comunitari, non escluderebbe la possibilità di applicare abbuoni concessi in precedenza per particolari categorie di prodotti o per specifiche circostanze.

L'abbuono richiesto era già incorporato nell'acquavite di vino prodotta prima del novembre 1991.

Né le direttive comunitarie intervenute successivamente avevano comportato l'abrogazione del beneficio previsto dall'art. 7 del decreto del 1950, dato che nulla dicevano in proposito.

A sua volta l'art. 25 del decreto n. 513/1992 si era limitato ad adeguare l'aliquota, e non comportava la volontà legislativa di sopprimere l'abbuono: come norma posteriore di carattere generale non abrogava la norma anteriore di carattere speciale costituita dall'art. 7.

La società sottolinea anche che l'art. 1 del decreto legge n. 854/1971 aveva abolito gli abbuoni di imposta per i distillati prodotti successivamente alla data di riferimento del primo novembre 1971, mantenendola espressamente per quelli prodotti anteriormente.

Secondo la società ricorrente l'art. 15 delle preleggi comporterebbe l'abrogazione tacita di una legge per incompatibilità con una legge successiva soltanto quando tra le leggi considerate vi sia una contraddizione tale da renderne impossibile l'applicazione contemporanea: l'art. 7 e l'art. 25 operavano in ambiti diversi (rispettivamente quello dell'accisa e quello dell'aliquota) e potevano, perciò, trovare applicazione contestualmente.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta un diverso profilo di violazione e/o errata interpretazione dell'art. 7 del decreto legge n. 142/1950, e dell'art. 25 del decreto legge n. 513/1992, agli artt. 11 e 12 delle preleggi, nonché di insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia.

Sostiene di non avere mai posto in discussione il principio secondo cui doveva applicarsi l'aliquota prevista al momento dell'immissione al consumo e non quella del momento dell'immagazzinamento.

L'abbuono acquisito dal prodotto per effetto dell'art. 7 del decreto legge n. 142/1950 era sempre stato applicato sull'aliquota vigente alla data dell'immissione in consumo, vale a dire, in concreto, su aliquote progressivamente aumentate.

3. Infine, con il terzo motivo di impugnazione la società ricorrente deduce ancora un ulteriore differente profilo di violazione e/o errata interpretazione dell'art. 7 del decreto legge n. 142/1950, e dell'art. 25 del decreto legge n. 513/1992 in relazione agli artt. 11 e 12 delle preleggi, nonché di insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia.

La ricorrente sottolinea che si erano già verificati da tempo (esattamente dal 30 ottobre 1978) i presupposti di fatto per l'applicazione della riduzione dell'imposta, costituiti dall'idoneità del prodotto e dalla sua destinazione all'invecchiamento, nonché dalla durata settennale di esso ai fini della concessione dell'abbuono massimo.

Di conseguenza, la disposizione dell'art. 25 del decreto n. 513/1992 non poteva trovare applicazione retroattiva stante il principio contenuto nell'art. 11 delle preleggi, che disponeva l'irretroattività delle legge, ed il principio dell'affidamento.

La norma successiva non potrebbe applicarsi ai fatti e ai rapporti che si erano già verificati anteriormente sotto la normativa prevedente, né si poteva ammettere un'efficacia retroattiva della normativa sopravvenuta, altrimenti sarebbe stata violata la certezza dei rapporti giuridici.

Né potrebbe sostenersi - come affermato nella sentenza impugnata - che non era sorto nessun diritto quesito in favore del distillato già immagazzinato in precedenza.

Il beneficio non potrebbe più essere rimesso in discussione una volta che si erano verificati i presupposti cui la norma ricollegava il diritto.

L'interpretazione fornita dalla Corte d'Appello avrebbe comportato, inoltre, una violazione del principio dell'affidamento, secondo il quale il cittadino deve essere in grado di uniformare il proprio comportamento al sistema normativo vigente, nel quale, del resto, trovava limiti alla propria libertà d'azione.

Le aziende produttrici avevano mantenuto il prodotto in invecchiamento per un periodo così lungo, sopportando in questo modo maggiori costi, proprio perché avevano fatto affidamento, come diritti ormai acquisiti, sugli abbuoni previsti dalla legge.

La ricorrente sottolinea, infine, che la ratio del beneficio era quella di favorire il miglioramento qualitativo del prodotto, e perciò un'interpretazione delle norme che comportasse l'abrogazione del beneficio dopo molti anni di invecchiamento era contraria ai principi costituzionali.

4. Il ricorso è fondato, e deve trovare accoglimento.

Per la precisione, sono fondati, e debbono essere esaminati congiuntamente, perché connessi tra loro, il primo motivo sulla mancata abrogazione dall'art. 1 del decreto n. 854/1971, ed il terzo motivo di impugnazione sulla non applicabilità in senso retroattivo della nuova normativa e sulla tutela dell'affidamento del contribuente, mentre rimane assorbito il secondo motivo.

5. Da un lato l'art. 25 del D.L. 31 dicembre 1992, n. 513, che stabiliva in L. 951.600 per ettolitro anidro l'aliquota minima per gli alcoli ottenuti dalla distillazione del vino, non ha abrogato l'art. 7 del decreto n. 142/1950, che aveva previsto un abbuono percentuale dell'imposta in caso di invecchiamento di tali alcoli, e che era stato espressamente mantenuto, per il passato, dall'art. 1 del decreto n. 854/ 1971.

Dall'altro lato - pur non sussistendo nell'ordinamento un divieto giuridico assoluto all'introduzione di norme fiscali che abbiano effetti retroattivi - in caso di possibilità di interpretazioni alternative deve essere comunque preferita quella che non comporti la retroattività della disposizione fiscale.

Proprio in virtù di questa seconda considerazione, infine, deve essere escluso che il già citato art. 25 - pur non facendolo espressamente - abbia abrogato implicitamente il sistema di abbuoni a suo tempo stabilito dall'art. 7 del decreto del 1950.

6. Il decreto legge 18 aprile 1950, n. 142, convertito con modificazioni nella legge 16 giugno 1950, n. 331, disponeva all'art. 7 che all'acquavite riconosciuta idonea e destinata all'invecchiamento sotto l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 5 e 6 del medesimo decreto fosse accordato un abbuono sull'imposta, depurata dell'abbuono di fabbricazione, in misura percentuale differenziata in relazione al numero di anni di invecchiamento, da un minimo del 18% per l'acquavite estratta dopo un anno di invecchiamento ad un massimo dell'88% per quella estratta dopo sette anni di invecchiamento.

La norma precisava anche che non spettavano ulteriori abbuoni dopo il settimo anno.

Questo sistema è rimasto in vigore fino al 1971, quando il decreto legge 25 ottobre 1971, n. 854, convertito nella legge 6 dicembre 1971, n. 1039, al suo primo articolo ha stabilito esattamente che "gli abbuoni previsti dall'art. 7 del decreto legge 18 aprile 1950, n. 142, convertito nella legge 16 giugno 1950, n. 331, non si applicano all'acquavite di vino prodotta dal 1° novembre 1971."

Questo significa che i benefici non venivano più concessi all'acquavite dopo quella data, ma che rimanevano per quella prodotta anteriormente ad essa, anche se estratta e posta in commercio dopo di essa.

Non va dimenticato, infatti, che nelle imposte di consumo l'imposta viene riscossa al momento dell'immissione al consumo, anche se il bene colpito dall'imposta è stato prodotto in un momento anteriore.

Nel corso degli anni successivi il prelievo è stato progressivamente aumentato anche se la struttura dell'imposta è rimasta invariata, ed in particolare non è stata modificata la disposizione dell'art. 1 del decreto legge del 1971 nella parte in cui manteneva fermo il beneficio per l'acquavite prodotta prima del novembre 1971.

Il decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427, - e reiterativo, peraltro, del contenuto di una serie di precedenti decreti legge non convertiti, ma i cui effetti sono salvaguardati da un apposita disposizione contenuta, al secondo comma dell'articolo unico, nella stessa legge di conversione n. 427/1993 - riordina agli articoli 21-26 la struttura e l'aliquota delle accise sull'alcool e le bevande alcoliche.

In particolare, per quanto interessa ai fini di causa, l'art. 25 stabilisce una nuova misura per la tassazione dell'alcool etilico, indicando anche quali prodotti - compresi gli alcoli ottenuti dalla distillazione del vino o dei sottoprodotti della vinificazione - rientrino in questa definizione ai fini fiscali. Neanche il decreto del 1993 regola espressamente, però, né all'art. 25, né altrove, il punto specifico degli abbuoni già concessi dalla legislazione precedente: nulla viene detto in proposito, né per escluderli, né per confermarli.

Manca cioè la loro abrogazione espressa, anche se questo non esclude in linea di principio che possa sussistere una loro abrogazione implicita o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e quelle precedenti oppure perché la nuova legge regola interamente la materia già regolata dalla normativa anteriore (cfr. art. 15 delle preleggi).

7. È problematico, però, che sussista incompatibilità tra le precedenti disposizioni, ivi compreso in particolare l'art. 1 del decreto legge del 1971 nella parte in cui manteneva fermo il beneficio per l'acquavite prodotta prima del novembre 1971, e la nuova disciplina introdotta con il decreto legge n. 331 del 1993.

Per la precisione quest'ultimo contiene al capo 1 del titolo 1 (artt. 1-16) la disciplina del regime generale dei prodotti sottoposti ad accisa, e specificamente al successivo capo 3 del medesimo titolo (artt. 21-26) quella del regime particolare per l'alcole e le bevande alcoliche, ma - come si è detto - non contiene né nell'una né nell'altra sede disposizioni, generali o speciali, che riguardino gli abbuoni e le esenzioni previste dalla legislazione precedente.

Altrettanto problematica è, in realtà, l'ipotesi di abrogazione dell'abbuono a seguito dell'introduzione di una nuova disciplina integrale della materia.

È vero che il decreto del 1993 contiene alcune disposizioni di contenuto specifico su certi abbuoni ed esenzioni in materia di accise (rispettivamente all'art. 5, ed agli artt. 15-16), ma questo non significa necessariamente che siano stati abrogati gli abbuoni e le esenzioni non espressamente richiamate, perché manca una disposizione di chiusura che escluda il permanere dell'efficacia degli abbuoni e delle esenzioni precedentemente previsti e non espressamente richiamati dalla nuova legge.

Allegare che la normativa del 1993 non consenta l'applicabilità residua, per fattispecie ancora non esaurite che abbiano iniziato a prodursi nella vigenza della legislazione pregressa, di abbuoni previsti da questa ultima, oppure - sotto un diverso angolo visuale - che disciplini compiutamente

l'intera materia escludendo così implicitamente l'applicabilità dei benefici previsti dalla normativa precedente si risolve, per la verità, in una petizione di principio, significa porre a fondamento del ragionamento proprio quello che si dovrebbe dimostrare.

È necessario, piuttosto, esaminare in dettaglio il nuovo regime introdotto appunto dal decreto legge n. 331 del 1993 (ed anticipato, per la verità, da una serie di precedenti decreti legge non convertiti) per accertare se in concreto sia concluso e chiuso in se stesso, e fino a che punto, e se, pure in concreto, sia compatibile con l'applicazione dell'abbuono previsto dal decreto legge n. 142 del 1950, e mantenuto in vita limitatamente all'acquavite prodotta prima del novembre 1971, dal decreto legge n. 854 del 1971.

L'affermazione, o la negazione, della persistenza del beneficio dipende, in realtà, dalla ricostruzione nel suo complesso del sistema di imposizione tramite accisa sugli spiriti.

8. Secondo la struttura tradizionale dell'imposizione tramite accisa, confermata per questa parte sia dal decreto legge n. 331 del 1993, che dalla legislazione successiva, "i prodotti ... sono assoggettati ad accisa al momento della fabbricazione o dell'importazione" (art. 2, primo comma, del decreto n. 331/1993, oggi, nello stesso senso, art. 2, primo comma, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504), ma "l'accisa è esigibile al momento dell'immissione in consumo del prodotto" (secondo comma del medesimo art. 2 del decreto n. 331/1993, oggi, nello stesso senso, art. 2, secondo comma, del decreto legislativo n. 504/1995).

Questo genere di imposizione è dunque caratterizzato dall'esistenza di una fattispecie a formazione successiva: il fatto generativa dell'imposizione si verifica con la produzione del bene, mentre il prelievo fiscale viene effettuato soltanto successivamente al momento dell'immissione al consumo.

Tra questi due momenti precisamente individuati dalla legge sussiste un intervallo di tempo più o meno lungo in relazione alle circostanze.

Nel caso specifico dell'accisa sui distillati l'intervallo poteva essere (ed era in concreto) molto ampio, anche perché non va dimenticato che l'acquavite viene invecchiata, per ottenere un prodotto di maggior pregio, anche per venticinque anni ed oltre: si spiega perciò perché acquavite prodotta prima del 1971 potesse non essere stata ancora immessa al consumo quando è entrato in vigore il decreto legge n. 331 del 1993.

In mancanza di disposizioni in senso contrario, si deve ritenere che ogni fase della fattispecie a formazione progressiva sia disciplinato dalla normativa allora in vigore, che l'imposizione in se stessa sia regolata dalle norme in vigore al momento della produzione (nel caso di specie, quelle che prevedevano l'abbuono percentuale dell'imposta) e che il momento del prelievo fiscale sia disciplinato, invece, da quelle successive in vigore quando il prodotto viene immesso nel mercato.

9. L'opposta opinione dell'amministrazione finanziaria, fatta propria dal giudice del merito, comporta, invece, l'applicazione indiscriminata della normativa successiva all'intera fattispecie, e perciò anche al presupposto di fatto dell'imposizione.

In questo modo la nuova disciplina del 1993 in parte qua, per quel che riguarda appunto la disciplina dei presupposti dell'imposizione, acquisirebbe sostanzialmente efficacia retroattiva.

10. La materia dell'efficacia temporale delle leggi tributarie è oggi regolata dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000 n. 212, in materia di disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, che, al primo comma, stabilisce inequivocabilmente, che - salvo i casi di eccezionali in cui è ammessa l'emanazione di norme interpretative - "le disposizioni tributarie non hanno effetti retroattivi."

Questa disposizione deve essere interpretata ed applicata alla luce di quanto affermato nell'art. 1 della stessa legge, che, al primo comma, afferma altrettanto che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

In questo modo la legge n. 212 del 2000 ha inteso attribuire alle proprie disposizioni il valore di "principi generali dell'ordinamento tributario".

Come già sottolineato da questa Corte (Cass. civ., 10 dicembre 2002, n. 17576) questa autoqualificazione "trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell'ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti."

A queste specifiche "clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni stesse deve essere attribuito, perciò, un preciso valore normativo ed interpretativo sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo statuto sia perché costituiscono "principi generali dell'ordinamento tributario".

Il legislatore, infatti, ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello statuto, o desumibili da esso una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia. Nella categoria dei principi giuridici è insita inoltre - come si desume dal secondo comma dell'art. 12 delle preleggi - la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto.

Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve perciò essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello statuto del contribuente, cui la legislazione tributaria, anche antecedente, deve essere adeguata anche al di là delle modificazioni, relativamente modeste, introdotte nella normativa previgente con il decreto legislativo 26 gennaio 2001, in applicazione di una delega contenuta nell'art. 16 della stessa legge, n. 212 del 2000.

Questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale dire virtualmente tutte le altre norme dell'ordinamento tributario. Come già sottolineato dalla Corte (Cass. civ., n. 17576/2002, già citata), questo valore ermeneutico dei principi statutari si fonda su due rilievi, "quello, secondo cui l'interpretazione conforme a statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate, che lo statuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario", e, quello, diretta

conseguenza del primo, "secondo cui (alcuni dei principi posti dalla legge n. 212 del 2000 - proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali - debbono ritenersi "immanenti" nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della "interpretazione adeguatrice" a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione."

Questo valore opera, peraltro, nei limiti del più generale principio dell'irretroattività della legge: nell'ambito delle disposizioni statutarie si devono distinguere quelle che sono espressione di principi già immanenti nel diritto o nell'ordinamento tributari e quelle che - pur dettate in attuazione delle norme costituzionali richiamate nello statuto del contribuente - presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto a quello della legislazione tributaria preesistente.

11. Anche l'art. 3 della legge n. 212/2000, in materia di irretroattività delle disposizioni tributarie, deve essere inquadrato - allo stesso modo di quanto già riconosciuto da questa Corte (Cass. civ., 3 marzo 2001, n. 4760) per l'art. 6, in materia di conoscenza degli atti destinati al contribuente - nell'ambito del principio enunciato dall'art. 1 della legge ed assume perciò un preciso valore interpretativo, quale criterio per consentire all'interprete di ricavare dalla lettera delle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali richiamati nello statuto.

Anche se, per la verità, quest'ultimo è successivo ai fatti di causa, e quella della irretroattività delle leggi tributarie costituisce una ulteriore garanzia attribuita ai contribuenti piuttosto che l'esplicitazione di un principio già immanente nell'ordinamento (tanto è vero che la costituzione prevede, all'art. 25, un divieto di irretroattività solamente per le disposizioni penali), il principio costituisce pur sempre un valido criterio interpretativo da applicare anche alla normativa preesistente ed anche con riferimento a fattispecie anteriori.

Ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotto con lo statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto.

Nel caso di specie, per la verità, il sistema di applicazione delle accise sugli spiriti dopo l'entrata in vigore del decreto legge n. 331 del 1993 non esclude affatto una sua interpretazione che consenta l'ulteriore applicabilità fino ad esaurimento del beneficio di abbuono parziale di imposta, previsto dalla normativa preesistente, per l'acquavite prodotta anteriormente al 1971 ed invecchiata per un certo numero di anni prima di essere immessa al consumo.

Al contrario, proprio l'opposta opinione secondo cui la nuova normativa avrebbe comportato l'esclusione del beneficio per abrogazione implicita delle norme che lo prevedevano si basa su di una petizione di principio, sull'allegata affermazione proprio di quella abrogazione implicita che si sarebbe dovuta dimostrare.

12. L'art. 3 dello statuto del contribuente sull'efficacia temporale, nel senso del divieto della retroattività, delle normative fiscali, si inquadra, del resto, all'interno di un principio più generale di



correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione e contribuente, e che trova espressione non solo nell'art. 10 che ha per oggetto la tutela dell'affidamento e della buona fede, ma anche una serie di altre norme dello statuto, vale a dire nell'art. 6 sulla conoscenza e la semplificazione degli atti, nell'art. 7 sulla chiarezza e motivazione degli atti stessi, nell'art. 5 sulle informazioni del contribuente, nell'art. 2 sulla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, ecc.

L'esame complessivo di queste disposizioni chiarisce che la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente debbono essere osservate non solo dall'amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all'atto dell'emanazione delle fonti normative, come emerge in particolare dall'art. 2 che detta i criteri di chiarezza e trasparenza che debbono essere osservati nelle disposizioni tributarie, e dallo stesso art. 3 sul divieto di attribuire ad esse efficacia retroattiva.

Ed una disposizione fiscale che abbia anche solo in parte efficacia retroattiva è palesemente contraria ai principi di correttezza nei confronti del contribuente.

Del resto il principio della tutela della ragionevolezza e dell'affidamento posto legittimamente sulla certezza dell'ordinamento giuridico ha trovato già riconoscimento non solo nella giurisprudenza di questa Corte (Cass. civ., 23 maggio 2003, n. 8146), ma anche in quella della Corte Costituzionale (sentenze n. 211/97, 416/99, 525/2000), ed in quelle della Corte di Giustizia C.E.E. (24 settembre 2002, C - 255/2000, Grundig Italiana S.p.A. c. Ministero delle Finanze) e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (30 maggio 2000, Carbonara e Ventura c. Italia).

13. Con riferimento specifico al caso in esame, l'affidamento nell'esistenza di un consistente abbuono fiscale può avere influito - quanto come meno motivo concorrente se non come motivo esclusivo - sulla decisione della società distillatrice di sottoporre l'acquavite ad un invecchiamento prolungato (con conseguenti costi ulteriori, e, soprattutto, con un lungo immobilizzo di capitali) piuttosto che immetterla anticipatamente al consumo, e - anche se sul piano economico il maggior pregio del prodotto può avere assorbito i costi e le spese conseguenti all'invecchiamento - non risponde certo a criteri di correttezza che il beneficio sia stato abolito (anche per il passato) nell'intervallo tra il momento della produzione e quello della immissione al consumo, mentre la fattispecie giuridica prevista dalla disciplina previgente non si era esaurita ed anzi era ancora in svolgimento.

In questo senso risulta fondata l'argomentazione, svolta dalla società contribuente nel terzo motivo di impugnazione, sulla violazione, oltre che del principio del divieto di retroattività delle leggi, di quello, peraltro sostanzialmente connesso al primo, di tutela dell'affidamento riposto dal contribuente nel sistema legislativo.

Anche la lesione di questo principio di tutela dell'affidamento comporta le stesse considerazioni già svolte in precedenza a proposito di quella dell'altro principio che vieta la retroattività delle disposizioni tributarie, ed anche le conclusioni sul piano interpretativo non possono che essere analoghe: sotto la vigenza dello statuto dei contribuenti e dei principi di ordine generale in esso affermati deve sempre essere privilegiata - ogni qual volta sia possibile, come lo è nel caso in esame - una interpretazione delle norme tributarie - anche se preesistenti, ed anche se da applicare a

fattispecie verificatesi anteriormente - che sia conforme ai principi di correttezza e buona fede che debbono essere osservati reciprocamente da entrambe le parti nei rapporti tra fisco e contribuenti.

14. In una ricostruzione complessiva del sistema non può essere dimenticato, infine, che la normativa contenuta nel decreto legge n. 331 del 1993 è stata emanata in attuazione di alcune direttive comunitarie.

In particolare, la parte che ora interessa, quella che riguarda le accise sugli spiriti, è destinata a dare attuazione nell'ordinamento interno alle direttive C.E.E. 19 ottobre 1993 n. 83, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e le bevande alcoliche, e 19 ottobre 1992, n. 84, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcole e le bevande alcoliche.

Il raffronto tra i testi di queste ultime e quello della normativa di attuazione ne dimostrano la sostanziale concordanza.

La Comunità ha adottato le due direttive perché era interesse comune dei paesi membri (molti dei quali, oltre l'Italia, sono produttori di acquavite di vino o di distillati analoghi) l'attuazione in materia di una politica fiscale comune, che evitasse sperequazioni di costi tra paese e paese e conseguenti distorsioni della concorrenza.

A sua volta l'Italia, come paese membro della comunità, si è impegnata nei confronti della comunità e degli altri paesi membri a dare attuazione alle due direttive nell'ambito del proprio ordinamento interno, e, tra l'altro, a stabilire una aliquota minima di tassazione, quella prevista dalla direttiva comunitaria n. 84/1992.

Indubbiamente la normativa comunitaria non consentirebbe più riduzioni sulle aliquote di imposta per l'acquavite destinata all'invecchiamento se esse comportassero un'imposizione complessiva inferiore al minimo previsto dalla stessa direttiva comunitaria n. 84/1992.

Ciò non toglie, peraltro, che - come qualsiasi normativa - in linea di principio anche le due direttive comunitarie valgono soltanto per l'avvenire.

Rimangono escluse perciò dalla loro applicazione le fattispecie, anche parziali (perché riferite ad una fase autonoma di una più ampia fattispecie a formazione progressiva), che si siano verificate prima di queste direttive, o più esattamente, prima che esse abbiano avuto attuazione nel diritto interno oppure che sia trascorso inutilmente il termine concesso agli stati membri per dare loro attuazione nel diritto interno.

Ciò significa che la normativa comunitaria non può incidere su un effetto giuridico già verificatosi in precedenza, come appunto la concessione dell'abbuono di imposta in favore dell'acquavite prodotta prima del 1971 (anche se l'immissione al consumo del prodotto e la conseguente riscossione d'imposta si sono verificate dopo il 1993, quanto, a seguito dell'emanazione della normativa di attuazione, la direttiva aveva acquisito efficacia obbligatoria anche nel diritto interno).

Va escluso, perciò, che gli obblighi assunti dallo Stato italiano in sede comunitaria ostino all'applicazione degli abbuoni su beni prodotti precedentemente, e ad una interpretazione del diritto interno che consenta una simile applicazione.

15. Il nuovo sistema risultante dalla normativa del 1993 va dunque interpretato complessivamente nel senso di consentire, e non di escludere, la sopravvivenza degli abbuoni previsti dalla legislazione antecedente al 1971 quando il presupposto di fatto dell'imposizione, vale a dire la produzione dell'acquavite (anche se non la sua immissione al consumo) si sia verificato prima di quell'anno.

Ciò significa che anche dopo il riordino della normativa sulle accise sugli spiriti avvenuto con il decreto legge n. 331 del 1993 (e successive modificazioni ed integrazioni) in attuazione delle direttive comunitarie nn. 83/1992 ed 84/1992 la società S. ha diritto al mantenimento degli abbuoni previsti dalla normativa antecedente al 1971 per l'acquavite prodotta prima di quell'anno, ma immessa al consumo dopo il 1993.

Il ricorso, perciò, deve essere accolto, e la sentenza d'appello cassata, con rinvio della causa ad altra sezione della medesima Corte d'Appello di Roma che provvederà a riesaminare la controversia alla luce dei principi di diritto espressi in questa motivazione, ed alla regolazione delle spese anche di questa fase di legittimità.

**P.Q.M.**

**Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Corte d'Appello di Roma.**

Così deciso in Roma il 6 novembre 2003.

DEPOSITATA IN CANCELLERIA IL 14 APRILE 2004.