# Sentenza del 13/02/2020 n. 3576 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

T. Spa chiedeva il rimborso dell'agevolazione sull'accise corrisposta per la fornitura di gasolio per il trasporto ferroviario di merci e passeggeri per il periodo dal gennaio 2009 al dicembre 2010, che veniva negato dall'Agenzia delle dogane, limitatamente alla fattura del 17/02/2009, per tardività dell'istanza, presentata solamente in data 08/03/2011.

La contribuente impugnava il diniego deducendo l'inesistenza della relativa notifica e la tempestività della richiesta di rimborso; l'Ufficio replicava eccependo la tardività e l'infondatezza del ricorso.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Napoli. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione con due motivi. La contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 per non aver la CTR dichiarato inammissibile il ricorso di primo grado.

1.1. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza.

Questa Corte ha ripetutamente affermato che anche quando "si denunzia una violazione o falsa applicazione di norme processuali, la parte ricorrente è onerata ad indicare gli elementi fattuali condizionanti l'ambito di operatività di detta violazione, con la conseguenza che ove si asserisca la mancata valutazione di atti documentali è necessario procedere alla trascrizione integrale dei medesimi o del loro essenziale contenuto al fine di consentire il controllo della decisività delle operate deduzioni unicamente sulla base del solo ricorso (o del controricorso), senza che la Corte di legittimità possa ricorrere ad ulteriori indagini integrative" (Cass. n. 4840 del 07/03/2006; Cass. n. 12664 del 20/07/2012; Cass. n. 6014 del 13/03/2018).

1.2. Orbene, l'Agenzia delle dogane lamenta la tardività del ricorso perchè proposto il 26.01.2015 avverso il provvedimento del 24.11.2014, autorizzativo al pagamento parziale, mentre l'atto di diniego è stato emesso il 29.09.2014, deducendo che tale "provvedimento veniva notificato alla parte a mezzo pec in pari data".

Omette, peraltro, di riprodurre nel corpo del ricorso non solo il diniego originariamente emesso, ma, soprattutto, la notifica alla contribuente dell'atto medesimo, di cui lamenta l'omesso rilievo da parte del giudice di merito ai fini della valutazione della tardività del ricorso, neppure precisandone l'esatta collocazione nel fascicolo d'ufficio.

1.3. La censura, invero, è carente anche sotto altro profilo, ossia con riguardo all'avvenuta effettiva deduzione della doglianza in appello, necessaria atteso l'accoglimento del ricorso da parte del giudice di primo grado, nulla sul punto avendo l'Ufficio dedotto e riprodotto in ricorso, nè altrimenti risultando dalla CTR, che si limita a rilevare che "l'Agenzia delle dogane... sostiene la erronea motivazione e la sussistenza dei presupposti e requisiti per il formulato diniego".

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del TUA, artt. 14 e 24 e Tabella A, punto 4, per aver la CTR ritenuto che il termine biennale di decadenza per la domanda di rimborso dell'aliquota d'accisa versata decorresse dal "momento effettivo del pagamento" ovvero "dell'effettivo utilizzo", anzichè dalla fornitura ed emissione del documento di scorta dei prodotti petroliferi (DAS).

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Questa Corte, con reiterati e recenti interventi, ha statuito, in tema di agevolazioni sulle accise per i prodotti petroliferi forniti alle Forze Armate, che "il termine biennale per la presentazione dell'istanza di restituzione del credito per le agevolazioni decorre, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, dal momento in cui si è realizzato il presupposto costitutivo del beneficio, che non è assimilabile ad una causa di indebito dell'originaria obbligazione impositiva, sicchè non rileva la data di pagamento dell'accise di cui all'art. 14 TUA, comma 2, nel testo anteriore alla modifica operata con il D.L. n. 193 del 2016, art. 4 ter, conv. dalla L. n. 225 del 2016, che regola la diversa ipotesi del rimborso del versamento indebito" (Cass. nn. 24261-24262-24263 del 30/09/2019).

Nell'esaminare la questione, la Corte ha rilevato che il diritto agevolativo costituiva oggetto di una nuova obbligazione rispetto a quella sorta ed assolta al momento dell'immissione in consumo dei prodotti petroliferi, la cui esistenza rilevava come mero presupposto di fatto.

L'elemento fondante, infatti, era identificabile nella circostanza che i prodotti energetici fossero "utilizzati esclusivamente per i fini consentiti" e ciò, alla luce della disciplina regolamentare ivi applicabile, in base ad apposita attestazione da parte del Comando competente, che, in quanto tale, assurgeva a elemento costitutivo del diritto all'esenzione.

Il perfezionamento dei requisiti per l'attribuzione del diritto di esenzione non è, dunque, assimilabile ad una causa sopravvenuta di indebito, nè, ai fini della richiesta di pagamento della somma pretesa (determinato in relazione alla maggiore aliquota versata sull'obbligazione presupposta), trova applicazione l'art. 14 TUA, comma 2, dovendosi ricondurre la fattispecie al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2.

Quanto all'individuazione del dies a quo per la decorrenza del termine decadenziale biennale (ex art. 21 cit.), le citate sentenze hanno opportunamente precisato che la suddetta attestazione "è

usualmente contestuale all'acquisto (e dà luogo anche ad una fatturazione separata) quando esso sia stato operato presso i depositi petroliferi e determina l'immediata nascita del diritto di esenzione", mentre è successiva quando l'acquisto sia effettuato nell'ambito di convenzioni con le società petrolifere, da cui l'individuazione del momento di riconoscimento dell'esenzione.

3. I principi esposti trovano applicazione anche alla vicenda in giudizio, con la precisazione, peraltro, che non è previsto il rilascio di alcuna attestazione in relazione all'utilizzazione privilegiata.

Ne deriva che, ferma l'applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, all'istanza di corresponsione dell'agevolazione (Le. di "rimborso"), è necessario individuare il momento che segna l'insorgere del beneficio, da cui far decorrere il termine biennale per la proposizione della domanda.

4. Il diritto all'agevolazione de quo è riconosciuto per l'impiego dei carburanti "nei trasporti ferroviari di merci e passeggeri" (Tab. A, n. 4), impiego che, come precisato dalla Corte di Giustizia, deve essere effettivo (sentenza 2 giugno 2016, in C-418/14, ROZ-WIT, p. 33: "tanto l'impianto sistematico quanto la ratio della direttiva 2003/96 si basano sul principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo").

Tale nozione, peraltro, non si identifica, necessariamente, con la materiale erogazione del prodotto nei serbatoi dei trasporti ferroviari, dovendosi ritenere sufficiente che l'acquisto sia stato operato in funzione della specifica destinazione.

Il materiale rifornimento dei mezzi integra solo l'esecuzione e l'adempimento del vincolo di destinazione del prodotto ed assolve, semmai, ad una funzione probatoria ove sia contestata l'effettività del fine istituzionale.

Per inciso, va rilevato che, nella stessa vicenda esaminata nel precedente di questa Corte, era necessaria l'attestazione del Comandante competente ma non anche il concreto riscontro dell'erogazione ai singoli mezzi militari.

Assume rilievo, dunque, il momento della fornitura dal deposito al destinatario perchè è questo che segna il passaggio del prodotto petrolifero da una destinazione aspecifica ad una finalizzata, in concreto, al rifornimento di mezzi pubblici.

Tale conclusione rileva, a maggior ragione, ove si consideri la qualità soggettiva del destinatario (T. Spa), preposto in via strutturale e istitutiva alle attività di circolazione dei treni. Nè, per evidenti ragioni, è ipotizzabile che la destinazione del prodotto fosse mirata su altri compiti (ad es. per il riscaldamento degli edifici utilizzati dalla società) e ciò sia perchè, in una tale evenienza, il beneficio richiesto non sarebbe spettato (neppure ponendosi una questione di termini), sia perchè, in realtà, è incontroverso che il combustibile è stato impiegato esclusivamente per i fini pubblici.

Va infine sottolineato che il Documento di Accompagnamento Semplificato (DAS), previsto dall'art. 10 TUA in attuazione del Reg. n. 3649/92/CEE (e disciplinato dal regolamento n. 210 del 1996), è l'atto che deve accompagnare il trasporto e la circolazione del bene soggetto ad accisa

e, per le caratteristiche e funzioni che lo denotano, ha un rilievo probatorio sull'avvenuta fornitura ed immissione in consumo del bene.

4.1. La CTR, invece, ha ritenuto di identificare quale momento rilevante quello del pagamento.

Si tratta, tuttavia, di elemento che non rileva per l'insorgenza del diritto di agevolazione ma, come sopra evidenziato, incide solo come presupposto in fatto della pretesa (se il titolare del deposito non ha esercitato la rivalsa nei confronti del destinatario è evidente che non sussiste neppure l'agevolazione), e il cui apprezzamento rivela una non chiara distinzione tra richiesta di rimborso d'indebito (per la quale è decisiva la data di versamento) e di pagamento dell'agevolazione (che sorge per l'effettivo impiego del bene).

4.2. Ne deriva che, con riguardo alla fattispecie in esame, il momento di uscita del prodotto dal deposito petrolifero, ossia di immissione in consumo e di fornitura al destinatario, identifica anche quello in cui sorge, per quest'ultimo, il diritto a fruire del beneficio dell'aliquota agevolata e da cui, pertanto, decorre il termine biennale per la richiesta di pagamento della somma pari alla maggior imposta versata.

5. Nella concreta vicenda, è incontroverso che la richiesta della società contribuente, presentata in data 8 marzo 2011, riguardava anche la fornitura effettuata in data 16 febbraio 2009.

Il motivo va pertanto accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

La peculiarità della vicenda, che presenta elementi di novità, e il recente consolidarsi degli orientamenti della Corte, giustifica la compensazione integrale delle spese per ogni fase e grado.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 4 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 13 febbraio 2020

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza