

Civile Ord. Sez. 5 Num. 29203 Anno 2019

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: TRISCARI GIANCARLO

Data pubblicazione: 12/11/2019

### ORDINANZA

6260  
2019

sul ricorso iscritto al n. 11975 del ruolo generale dell'anno 2014  
proposto da:

Q8 Quaser s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avv. Andrea Cimmino per procura  
speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliata in Roma,  
via delle Quattro Fontane, n. 31, presso lo studio dell'Avv.  
Francesco Fratini,

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del direttore  
generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura

generale dello Stato, presso i cui Uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, sono domiciliati;

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 366/45/2013, depositata in data 8 novembre 2013;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18 settembre 2019 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che l'Agenzia delle dogane aveva notificato a Q8 Quaser s.r.l. un avviso di pagamento per maggiori accise, sanzioni, interessi e indennità di mora, relativi al prelievo di combustibile a prezzo agevolato in eccesso rispetto ai limiti di assegnazione di cui al libretto UMA del soggetto titolare; avverso il suddetto atto impositivo la contribuente aveva proposto ricorso che era stato accolto dal giudice di primo grado; avverso la decisione aveva proposto appello l'Agenzia delle dogane;

la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello, avendo ritenuto che l'art. 6, comma 1, del Regolamento n. 454/2001, imponeva alla società contribuente un obbligo di verifica della quantità di combustibile a prezzo agevolato e del rispetto del limite di fornitura riconosciuto al titolare del libretto UMA, sicchè la stessa doveva essere considerata responsabile del mancato rispetto del suddetto limite;

avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso Q8 Quaser s.r.l. affidato a cinque motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui resiste l'Agenzia delle dogane con controricorso;

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione dell'art. 50, decreto legislativo n. 504/1995, nonché dell'art. 6, comma 1, regolamento n. 454/2001, per avere erroneamente ritenuto che sussiste a carico dell'esercente del deposito di

carburante l'obbligo di verificare il rispetto del limite di prelievo da parte dell'avente diritto all'agevolazione;

il motivo è infondato;

ai sensi dell'art. 2, comma 4, del TUA, è obbligato al pagamento dell'accisa: a) il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta; b) il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa); c) relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido, qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione;

il disposto normativo sopra individuato identifica i debitori dell'imposta non solo nei depositi fiscali, ma anche, quali coobbligati, in un'ampia serie di altri soggetti, tra i quali quelli che procedono o per conto dei quali si procede all'immissione in consumo dei prodotti sottoposti ad accisa;

nel caso delle accise, si assiste ad un disallineamento tra il tempo della realizzazione del presupposto d'imposta e quello della sua esigibilità: si tratta, infatti, di un'imposta a formazione progressiva, dal momento che il presupposto impositivo sorge al momento della fabbricazione od importazione del prodotto, mentre l'esigibilità è posticipata all'atto di immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato;

per identificare i soggetti debitori dell'imposta, pertanto, occorre procedere con una ricostruzione normativa che coinvolge, in primo luogo, la disciplina armonizzata comunitaria in materia di accise di cui alla Direttiva CE 2008/118 e, in secondo luogo, la relativa attuazione nazionale a mezzo del D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA); concentrando anzitutto l'analisi sul dato normativo unionale, si rileva che la Direttiva CE 2008/118, all'art. 8, individua chiaramente il "debitore dell'accisa divenuta esigibile" nelle ipotesi

di svincolo, anche irregolare, dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione; tale debitore è - semplificando - "il depositario autorizzato, il destinatario registrato o qualsiasi altra persona che svincola i prodotti sottoposti ad accisa dal regime di sospensione dall'accisa o per conto della quale tali prodotti sono svincolati dal regime di sospensione dall'accisa e, in caso di svincolo irregolare dal deposito fiscale, qualsiasi altra persona che ha partecipato a tale svincolo",;

il comma 2 del citato art. 8, poi, specifica espressamente che "qualora vi siano più soggetti tenuti al pagamento di un singolo debito dall'accisa, essi rispondono in solido di tale debito"; la portata della norma è chiara allorquando individua una serie di soggetti coobbligati al pagamento dell'imposta, tra questi esplicitamente facendo riferimento ai seguenti soggetti: i) il depositario autorizzato; ii) il destinatario registrato; iii) il soggetto che svincola i prodotti dal regime di sospensione dall'accisa; iv) il soggetto per conto del quale tali prodotti sono svincolati; v) qualsiasi altra persona che ha partecipato allo svincolo, nel caso di svincolo irregolare dal deposito fiscale;

quanto al profilo normativo nazionale, la Direttiva CE 2008/118 ha trovato attuazione nel nostro ordinamento, con riferimento al tema dell'individuazione dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, in particolare con il già richiamato comma 2 dell'art. 2 TUA;

secondo la predetta disposizione, infatti, l'accisa è anzitutto esigibile "all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato", considerata tale anche l'ipotesi di svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo;

soggetti passivi obbligati al pagamento dell'imposta sono individuati, *in primis*, nei depositi fiscali, responsabili in solido con "i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti dell'imposta";

il sistema, in buona sostanza, si fonda sulla riconoscibilità, sulla affidabilità e sulla legittimazione amministrativa degli operatori del settore;

per i prodotti ad accisa assoluta l'approccio del sistema è lo stesso: le detenzioni ed i trasferimenti restano appannaggio di operatori muniti di licenza, soggetti a controlli e rendiconti periodici e costanti, in grado di garantire una tenuta rafforzata ad un sistema che, unico nel settore impositivo, si presenta particolarmente rigido sia nella sua fisiologia, sia nella sua risposta sanzionatoria e/o repressiva;

sicché, la lettura coordinata dei testi unionali e nazionali, porta ad individuare, tra i coobbligati, il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta, ossia il fabbricante o produttore, l'intermediario tramite il quale viene immessa al consumo la merce, eventualmente compreso il trasportatore, e il soggetto per conto del quale si procede allo svincolo, nonché tutti i soggetti che concorrono a sottrarre il prodotto all'accertamento ed al pagamento dell'imposta;

in questo quadro sistematico, peraltro, l'art. 2, comma 3, TUA, prevede espressamente che l'accisa è esigibile anche quando viene accertato che non si sono verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di una esenzione;

pertanto, con specifico riferimento alla fattispecie, la circostanza che, come è pacifico in atti, la società contribuente, quale depositaria commerciale, ha ceduto prodotti energetici ad accisa assoluta destinati ad essere impiegati per finalità per le quali sussiste una particolare agevolazione, implica, in astratto, una responsabilità solidale della stessa ove si accerti che la norma di favore non è stata applicata atteso che sono stati superati i limiti, previsti dalla legge, per riconoscere il beneficio fiscale;

va quindi analizzata la portata dell'art. 6, comma 1, del Regolamento 14 dicembre 2001, valorizzato dal giudice del

gravame al fine di riconoscere la responsabilità della società contribuente;

la portata della disciplina introdotta con il regolamento in esame non può essere valutata alla luce della considerazione espressa dalla ricorrente, nel senso che il suddetto art. 6, comma 1, non porrebbe a carico dell' esercente il deposito di carburante alcun onere di verificare che i titolari del libretto UMA non superino i limiti loro assegnati dai competenti uffici;

invero, il suddetto regolamento è stato adottato in attuazione del punto 5 della tabella A allegata al predetto decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, al fine di fissare i criteri per la concessione dell'agevolazione;

è evidente, quindi, che la previsione regolamentare in esame non può avere valore incidente sulla individuazione del soggetto obbligato al pagamento, anche in via solidale, i cui presupposti, come visto, sono previsti nella normativa primaria;

sotto tale profilo, la disciplina regolamentare ha previsto il limite di utilizzo ai fini della concessione del beneficio ed ha, quindi, regolato le modalità di tenuta del libretto UMA, prevedendo che i soggetti titolari del libretto di controllo rilasciato ai sensi dell'articolo 3, comma 2, si riforniscono di prodotti petroliferi denaturati per l'agricoltura presso i depositi fiscali e presso i depositi commerciali di cui all'articolo 5, comma 1, nei limiti delle assegnazioni effettuate dall'ufficio regionale o provinciale, annotandone di volta in volta qualità e quantità sul libretto medesimo. Tali annotazioni sono convalidate, all'atto di effettuazione della fornitura, dall'esercente il deposito o da un suo delegato, con apposizione del proprio timbro e firma sul libretto stesso;

la previsione in esame, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa della ricorrente, non può essere letta nel senso della mancata imposizione a carico del deposito commerciale di un obbligo di controllo del superamento del limite, posto che, come visto, è la normativa primaria che dispone che proprio il

superamento di quel limite, concretando il parametro di riferimento per l'applicazione del regime di agevolazione, comporta la responsabilità solidale del deposito commerciale;

non rilevano, quindi, l'interpretazione sistematica fornita dalla ricorrente sull'art. 6, comma 1, Reg., né gli ulteriori profili evidenziati e sulla cui base si intenderebbe limitare la condotta esigibile alla sola apposizione del timbro al momento del consumo;

priva di rilievo è, peraltro, la ragione di censura, rubricata quale *II) sull'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'accisa*, con la quale è espressa la considerazione che il pagamento dell'accisa non potrebbe essere richiesto in quanto il superamento del limite da parte del beneficiario non significherebbe che il prodotto in eccesso sia stato utilizzato per scopi diversi;

in realtà, il regime dell'agevolazione è consentito dal legislatore, primario e secondario, a condizione che sia rispettato il limite, sicchè l'ulteriore consumo non può rientrare nell'ambito della previsione agevolativa;

con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per avere reso una motivazione apparente sulla questione del superamento del limite di consumo non riconducibile nell'ambito del regime di agevolazione, in quanto il giudice del gravame ha definito la questione facendo unicamente riferimento ad un modello astratto, peraltro non prodotto regolarmente, senza alcun esame concreto dei libretti degli utenti di volta in volta utilizzati e dai quali evincere se negli stessi era stato indicato il limite massimo ritenuto violato, se la ricorrente era stata posta nelle condizioni di verificare la sussistenza del limite e, infine, se la ricorrente aveva apposto su ciascuno di essi il timbro e la firma di convalida;

con il terzo motivo, in subordine, si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, e ssgg. cod. civ., per avere

considerato mezzo di prova idoneo un "modello" astratto di libretto, non quelli concretamente utilizzati;

i motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono infondati; l'apprezzamento dei suddetti motivi postula che parte ricorrente aveva espressamente contestato l'avvenuto superamento del limite, ma tale circostanza non risulta in alcun modo coltivata in questo giudizio riproducendo il contenuto degli atti dei giudizi di merito da cui evincere che parte ricorrente aveva espressamente prospettato la questione di cui, ora, si lamenta il difetto di motivazione;

il riferimento al modello astratto, quindi, non è stato compiuto dal giudice del gravame al fine di accertare la sussistenza del superamento del limite previsto per l'agevolazione, ma ai fini, affrontati specificamente nella decisione impugnata, della valutazione della responsabilità solidale della ricorrente, alla luce della previsione contenuta nel regolamento n. 454/2001;

per ragioni di ordine logico sistematico si ritiene, ora, di dovere esaminare il quinto motivo di ricorso, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per non avere statuito sulla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione e violazione del diritto di difesa;

il motivo è fondato;

la censura involge la questione del vizio di motivazione dell'atto impositivo impugnato, che parte ricorrente aveva prospetto con il ricorso in primo grado (pag. 14) e successivamente riproposto in sede di controdeduzioni all'appello proposto dall'Agenzia delle dogane;

su tale questione, tuttavia, il giudice del gravame non si è pronunciato, incorrendo, in tal modo, nella violazione dell'art. 112, cod. proc. civ.;

l'accoglimento del quinto motivo di ricorso comporta l'assorbimento del quarto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360,



comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, in particolare la totale mancanza di motivazione dell'avviso di pagamento in quanto fondato su documenti prodotti in fotocopia e non completi e indicante atti presupposti che recavano un data successiva a quella in cui si era chiusa la verifica;

in conclusione, sono infondati il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, va accolto il quinto, assorbito il quarto, con conseguente cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale per il motivo accolto anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

**P.Q.M.**

**La Corte:**

accoglie il quinto motivo di ricorso, infondati il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 18 settembre 2019.

*ni*

*99*