

Lo stringente regime della responsabilità tributaria del depositario: la buona fede e l'estraneità alla frode non bastano

Nota Redazionale

1. Premessa: l'estraneità alla condotta fraudolenta non esime il depositario da responsabilità.

Con la sentenza n. 22851 del 7 luglio 2026 in esame, la Corte di Cassazione, pronunciandosi in materia di imposta di consumo sugli oli lubrificanti ex art. 61 del d.lgs. n. 504/1995 (Testo unico delle accise, di seguito anche "TUA"), è tornata ad affrontare l'annoso tema – già oggetto di approfondimento in precedenti contributi pubblicati su questa rivista^[1] – della responsabilità del depositario nell'ipotesi di irregolare immissione in consumo dei prodotti nel territorio nazionale, conseguente a condotte fraudolente poste in essere da soggetti terzi.

Attraverso un'efficace ricostruzione normativa che delinea una sostanziale analogia tra il regime di responsabilità in materia di imposte di consumo non armonizzate e quello, ben più rigoroso, in materia di accise armonizzate, la Suprema Corte ha nuovamente affermato la responsabilità oggettiva del depositario, chiarendo, da un lato, che il sequestro penale dei prodotti irregolarmente immessi in consumo non determina l'estinzione dell'obbligazione tributaria e, dall'altro, che lo svincolo illegittimo dei beni causato dalla condotta illecita di terzi non costituisce una "*perdita irrimediabile*" idonea a giustificare l'abbuono dell'imposta ai sensi dell'art. 4 del TUA.

2. Il caso di specie: l'irregolare immissione in consumo.

La pronuncia trae origine dall'impugnazione di alcuni avvisi di pagamento relativi all'omesso versamento dell'imposta dovuta per l'immissione in consumo di oli lubrificanti, emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nei confronti di una società titolare di licenza per attività di stoccaggio, miscelazione, denaturazione, confezionamento, spedizione per conto terzi di prodotti chimici, petroliferi e petrolchimici.

Tale società, che operava quale mera depositaria di prodotti di proprietà di due distinte imprese, ricorreva in giudizio deducendo che tra il 2019 ed il 2020 tali prodotti erano stati ceduti dalle rispettive proprietarie a soggetti siti in altri paesi dell'Unione europea e che di tale circostanza aveva ricevuto prova attraverso documentazione attestante il trasporto (c.d. CMR^[2]).

Nel corso di alcune indagini penali, tuttavia, i medesimi prodotti venivano rinvenuti e

sottoposti a sequestro^[3] in Italia e proprio tale circostanza induceva l'Amministrazione finanziaria a ritenere che gli stessi fossero stati irregolarmente immessi in consumo nel territorio nazionale e, conseguentemente, a contestare l'omesso versamento dell'imposta prevista dall'art. 61 TUA alla depositaria, la quale sosteneva di essere del tutto estranea alla condotta fraudolenta posta in essere dalle società terze, nei confronti delle quali dichiarava di aver persino presentato denuncia.

Così la società depositaria proponeva ricorso dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, che lo rigettava con una decisione successivamente confermata anche dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia. Quest'ultima, a sua volta, riteneva sussistente la responsabilità tributaria della ricorrente nonostante la regolarità della documentazione attestante il trasferimento dei prodotti all'estero e la dedotta estraneità alla condotta fraudolenta.

3. I motivi di impugnazione: insussistenza del presupposto impositivo e applicabilità dell'abbuono d'imposta ex art. 4 d.lgs. 504/1995.

Avverso la sentenza di secondo grado, la contribuente proponeva ricorso per Cassazione, formulando due specifici rilievi volti a contestare la debenza dell'imposta contestata.

Con il primo motivo di impugnazione, la ricorrente denunciava, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. la violazione e la falsa applicazione degli artt. 61, comma 1, lett. c), e 62, comma 1, lett. a), del TUA, nonché degli artt. 3 e 53 Cost., sostenendo che il Giudice di seconde cure avesse erroneamente ritenuto sussistente il presupposto dell'imposta, ossia l'immissione in consumo degli oli lubrificanti.

La società depositaria, infatti, dopo aver dedotto che nel caso di specie trovava applicazione la disciplina di cui agli artt. 61 e ss. del TUA sull'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e non quella sulle "accise armonizzate", sosteneva che il sequestro penale dei prodotti avrebbe impedito la loro effettiva immissione in consumo nel territorio nazionale e, per l'effetto, il sorgere dell'obbligazione tributaria. Tale misura avrebbe, infatti, precluso alla depositaria di *"realizzare la traslazione del tributo nei confronti del rivenditore o del consumatore finale, attraverso l'esercizio del diritto di rivalsa ex artt. 16, comma 3, e 61, comma 2, d.lgs. 504/1995, con la conseguenza che l'imposta finirebbe per gravare sullo stesso detentore, in violazione del principio di capacità contributiva"*.

Con il secondo motivo di gravame, inoltre, la ricorrente lamentava la violazione e la falsa

applicazione degli artt. 61, comma 2, lett. a) e 4, comma 1, del TUA, affermando che nel caso di specie avrebbe dovuto trovare applicazione l'istituto dell'abbuono dell'imposta previsto dalla seconda disposizione (espressamente richiamata dalla prima): *"in caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi (...) che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore"*.

Ad avviso della depositaria, infatti, anche la sottrazione fraudolenta dei prodotti avrebbe dovuto essere ricondotta a tale previsione, atteso che lo svincolo irregolare dal regime sospensivo era stato causato dalla condotta illecita dei proprietari degli stessi, di cui la società depositaria *"non poteva essere consapevole neppure con l'impiego della diligenza richiesta ad un operatore professionale"*.

4. La decisione: l'esigibilità dell'imposta e il limite dell'abbuono.

La Corte di Cassazione, con la sentenza qui in commento, ha ritenuto infondati entrambi i motivi di gravame, confermando la responsabilità tributaria della società depositaria.

Con riferimento al primo motivo, i giudici di legittimità hanno preliminarmente ricostruito il quadro normativo applicabile al caso di specie, analizzando il rapporto tra la disciplina delle accise previste dai titoli I e II TUA e quella delle altre imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi, disciplinate dagli artt. 61 e ss. (titolo III) del medesimo Testo unico, tra le quali rientra per l'appunto l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti.

Nello specifico, pur riconoscendo che l'art. 61 del TUA tratteggia una disciplina autonoma rispetto a quella delle "accise armonizzate", la Corte ha evidenziato che il concetto di "immissione in consumo" non presenti sostanziali differenze con quanto previsto in materia di accise dall'art. 2, comma 2, del TUA, secondo cui costituisce immissione in consumo anche *"lo svincolo irregolare di prodotti sottoposti ad accisa da un **regime sospensivo** (...)"*, e che, sebbene tale regime sospensivo non sia espressamente previsto dal citato art. 61, ad esso si fa riferimento nell'art. 4 del medesimo decreto, espressamente richiamato dal comma 2 della prima disposizione, sicché deve ritenersi che esso trovi comunque applicazione anche alle imposte di consumo in contestazione.

Ciò posto, la Suprema Corte, in linea con il consolidato orientamento della giurisprudenza nazionale^[4] e unionale^[5], ha ritenuto integrato nel caso in esame il presupposto impositivo dell'immissione in consumo, atteso che la fuoriuscita irregolare dei prodotti dal regime

sospensivo determina, di per sé, l'esigibilità dell'imposta, relativamente alla quale è del tutto irrilevante il sequestro dei beni, intervenuto quando l'immissione in consumo si era già verificata e, dunque, l'obbligazione tributaria era già sorta[6].

Quanto al secondo motivo di impugnazione, la Cassazione, dopo aver chiarito che il riconoscimento dell'abbuono dell'imposta di cui all'art. 4, comma 1, del TUA presuppone l'esistenza di una perdita irrimediabile dei prodotti che si trovano in regime sospensivo per effetto di caso fortuito o forza maggiore, ha escluso l'applicabilità dell'abbuono nel caso di specie, ritenendo che lo svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto derivante da un atto illecito imputabile a terzi non possa essere ricondotto alla nozione di *"perdita irrimediabile"* contemplata dalla disposizione.

E ciò in quanto, conformemente a quanto statuito dalla Corte di Giustizia UE nella causa C-323/22, *Kri S.p.A.*[7], il concetto di *"perdita"* deve essere inteso in senso materiale come privazione, totale o parziale, di un bene in godimento o in possesso, ossia come impossibilità fisica che tale prodotto possa essere immesso in consumo, con la conseguenza che il semplice svincolo irregolare dal regime sospensivo non ne impedisce la commercializzazione e non integra, pertanto, una perdita rilevante ai fini dell'esenzione dal pagamento dell'imposta.

La Corte ha così ribadito il principio secondo cui *"la responsabilità fiscale del depositario ha natura oggettiva e non derogabile se non appunto nel caso di perdita fisica del prodotto e quindi di materiale impossibilità che lo stesso venga immesso nel consumo unionale"*[8], per cui, il fatto illecito del terzo non esonera il depositario dal pagamento dei diritti d'accisa, anche se questi risulta del tutto estraneo alla condotta fraudolenta, qualora essa non ne abbia determinato la distruzione o la perdita irrimediabile.

In conclusione, la sentenza in commento conferma l'applicabilità, anche all'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, dei principi elaborati in materia di accise armonizzate, ribadendo che la responsabilità tributaria del depositario permane anche nell'ipotesi di irregolare immissione in consumo dei prodotti per effetto di condotte fraudolente poste in essere da terzi, senza che il successivo sequestro dei beni o l'estraneità del depositario all'illecito possano escludere l'esigibilità del tributo o giustificare l'abbuono dell'imposta.

5. Considerazioni conclusive.

La pronuncia degli Ermellini conferma il rigore del regime di responsabilità tributaria

applicabile al depositario autorizzato, la cui *ratio* risiede nell'esigenza di garantire l'efficacia del sistema di riscossione attraverso la concentrazione degli obblighi di controllo presso operatori qualificati (per l'appunto "autorizzati"), che hanno il compito di presidiare la regolarità della circolazione dei prodotti soggetti a imposizione indiretta^[9].

Il fondamento di tale responsabilità, dunque, non deve ricercarsi nel concorso del depositario alla realizzazione della condotta illecita, quanto piuttosto nel rischio d'impresa intrinseco all'attività dallo stesso esercitata e, soprattutto, nella funzione di garanzia che l'ordinamento gli attribuisce.

Alla luce di ciò, risulta particolarmente utile, per gli operatori del settore, adottare specifici strumenti di prevenzione e gestione dei rischi fiscali (primo fra tutti, il modello di organizzazione, gestione e controllo previsto dal d.lgs. n. 231/2001) che permettano di verificare l'affidabilità delle controparti commerciali, predisporre procedure di controllo e, soprattutto, monitorare la regolare movimentazione dei prodotti.

Non si può, tuttavia, non notare come la particolare severità del sistema, pur giustificata da esigenza di tutela dell'Erario e di contrasto alle frodi, finisca per addossare al depositario le conseguenze economiche di condotte illecite altrui, anche quando questi abbia operato in buona fede e adottato tutte le cautele ragionevolmente esigibili da un operatore professionale: una simile impostazione solleva non trascurabili interrogativi circa la ragionevolezza e la proporzionalità di tale regime di responsabilità, che sembra paradossalmente punire sul versante fiscale chi sia rimasto vittima della frode, piuttosto che chi la pone in essere.

^[1] Ex multis, V. Blasi Xella, *Accise e rischio d'impresa: la responsabilità del depositario tra frode del terzo, buona fede e controllo della circolazione*, in *Fiscalità dell'Energia*, 28/07/2026.

^[2] Le lettere di vettura "CMR", disciplinate dalla *Convention relative au contrat de transport international de Marchandises par Route*, costituiscono documenti attestanti il contratto di trasporto internazionale su strada (c.d. ddt) e contenenti l'indicazione del mittente, del vettore, del destinatario e del luogo di consegna della merce.

^[3] In ambito penale, il sequestro consiste nell'assoggettamento di determinati beni a un vincolo di indisponibilità nell'ambito di un procedimento penale. Può assumere (i) valore probatorio, ai sensi dell'art. 253 c.p.p., qualora sia diretto ad acquisire il corpo del reato e le cose pertinenti al reato "necessarie per

l'accertamento dei fatti"; (ii) valore conservativo, ai sensi dell'art. 316 c.p.p., al fine di evitare che vengano a mancare o si disperdano beni destinabili al pagamento delle pene pecuniarie, delle spese di giustizia e delle obbligazioni civili nascenti dal reato; (iii) oppure valore preventivo, ai sensi dell'art. 321 c.p.p., quando *"la liberà disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati"*.

[4] Cass. civ., sez. V, 29 novembre 2023, n. 33144.

[5] CGUE, 5 aprile 2001, causa C-325/99, *Van de Water c. Staatssecretaris van Financiën*, e 24 febbraio 2021, causa C-95/19, *Agenzia delle Dogane c. Silcompa S.p.A.*

[6] CGUE, 7 aprile 2022, causa C-489/20, *Kauno teritorinė muitinė c. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos*.

[7] Punti 48 a 52.

[8] Cass. civ., sez. V, 2 agosto 2024, n. 21918.

[9] Cass. civ., sez. V, ord. 12 novembre 2019, n. 29203.