L'onere dell'accisa oltre il rapporto d'imposta. L'adempimento della manleva contrattuale legittima al rimborso?

Nota Redazionale

Con l'ordinanza 7 maggio 2026, n. 13206, la Corte di cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di rimborso delle accise, soffermandosi sulla legittimazione del soggetto che, pur estraneo al rapporto d'imposta, abbia sopportato, in forza di un vincolo contrattuale, un esborso commisurato al tributo. La questione riguarda, in particolare, il depositario commerciale al quale, a seguito del perimento dei prodotti custoditi, sia stata riaddebitata l'accisa già assolta dalla società depositante.

Nel quadro fattuale ricostruito nella pronuncia, Sicilia Petroli S.r.l. (depositario commerciale) era titolare della licenza per l'esercizio dell'attività di deposito commerciale di oli minerali presso un impianto di sua proprietà. In tale veste, il 23 dicembre 2013 stipulava con Kuwait Petroleum Italia S.p.A. (KUPIT o depositante) un contratto di deposito, custodia e caricazione di prodotti petroliferi.

In forza di tale accordo, i prodotti provenienti dai depositi fiscali di KUPIT e destinati al deposito commerciale di Sicilia Petroli rimanevano di proprietà della prima, mentre Sicilia Petroli ne curava lo stoccaggio e la custodia sino alla consegna ai punti vendita indicati dalla committente e assumeva al contempo la responsabilità per gli ammanchi e le perdite derivanti da qualsiasi causa.

Il 3 agosto 2015, un incendio provocava la distruzione di tutti i combustibili custoditi nell'impianto, dando origine a un'indagine penale nei confronti dei legali rappresentanti della società depositaria, successivamente conclusasi con l'archiviazione.

In esecuzione delle previsioni contrattuali, KUPIT richiedeva alla depositaria il valore dei prodotti periti e ulteriori euro 1.164.425,00 a titolo di riaddebito dell'accisa già versata all'Erario al momento dell'estrazione dei beni dal deposito fiscale. La società depositaria provvedeva al pagamento delle somme richieste e, ritenendo di essere rimasta indebitamente incisa dal tributo, presentava all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli istanza di rimborso dell'accisa ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle accise, c.d. TUA).

Tale disposizione, nella formulazione applicabile *ratione temporis* ai fatti di causa, stabiliva al comma 2 che «*l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata*»[1], ponendo così

nel carattere indebito del versamento il presupposto oggettivo della restituzione in commento.

A tale iniziativa, l'Amministrazione opponeva un diniego sul duplice rilievo che l'accisa fosse stata debitamente assolta all'immissione in consumo e che l'istante fosse estranea al relativo rapporto d'imposta. Successivamente, investito del ricorso avverso il diniego *de quo*, il giudice di primo grado riconosceva invece alla società la legittimazione a chiedere il rimborso, ritenendo che l'istanza potesse essere presentata anche da un soggetto diverso dall'obbligato al pagamento, ma ne respingeva la domanda nel merito. Il rigetto, seppur confermato, trovava in appello un diverso fondamento nella qualificazione della domanda come richiesta di abbuono, del quale venivano esclusi i presupposti, nonché nel mancato riconoscimento delle condizioni per il rimborso *ex* art. 14 TUA. Avverso tale decisione Sicilia Petroli proponeva ricorso per Cassazione.

Il quadro normativo di riferimento muove dall'art. 2 TUA, che collega l'esigibilità dell'accisa all'immissione in consumo, comprensiva, ai sensi del comma 2, lett. a), dello svincolo (anche irregolare) dei prodotti dal regime sospensivo. Tale momento non coincide necessariamente con la vendita al consumatore finale, potendo precederla, come nel caso di specie. L'accisa, infatti, secondo Sicilia Petroli, era già stata assolta, al momento dell'estrazione dal deposito fiscale, da KUPIT in qualità di titolare del deposito fiscale e, pertanto, di soggetto obbligato al pagamento ai sensi del comma 4, lett. a).

Una volta individuati il momento di esigibilità dell'accisa e il soggetto obbligato al relativo pagamento, il tema della restituzione delle somme versate trova la propria disciplina nel già richiamato art. 14 del medesimo Testo Unico.

Sul piano della legittimazione si innesta la tesi difensiva di Sicilia Petroli, secondo cui l'estraneità al rapporto tributario non avrebbe dovuto precludere l'accesso al rimborso, avendo il riaddebito contrattuale posto definitivamente a suo carico l'onere economico corrispondente all'imposta.

In particolare, nel censurare la decisione del giudice d'appello, la ricorrente rivendicava lo *status* di "*interessato*" ai sensi dell'art. 11 della Direttiva 2008/118/CE[2], letto alla luce del principio di effettività e delle garanzie costituzionali della tutela giurisdizionale e del rispetto dei vincoli unionali, sancite rispettivamente dagli artt. 24 e 117, primo comma, della Carta. In via subordinata, ove non si fosse proceduto alla disapplicazione della norma interna, sollecitava un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia sull'interpretazione della disposizione

europea.

A sostegno di tale impostazione, la società deduceva di non poter agire in ripetizione nei confronti di KUPIT, essendo contrattualmente tenuta a sostenere il riaddebito, e osservava che, al contempo, neppure quest'ultima avrebbe potuto ottenere il rimborso dall'Erario, ostandovi l'art. 19 del D.L. 30 settembre 1982, n. 688[3], in ragione dell'avvenuto trasferimento dell'onere su un altro soggetto.

L'azione diretta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria rappresentava quindi, nella prospettiva della ricorrente, l'unico rimedio esperibile per ottenere la restituzione della somma.

Nel disattendere la prospettiva difensiva, la Corte muove dalla regola secondo cui «*la legittimazione a presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria, in caso di pagamento indebito, spetta al fornitore o comunque, nel caso in esame, al titolare del deposito fiscale dal quale è avvenuta l'immissione in consumo*». Su questa premessa, pur assumendo che la domanda avesse ad oggetto il rimborso anziché l'abbuono, il Collegio esclude la legittimazione della ricorrente, ritenendo tale profilo assorbente rispetto alle ulteriori questioni.

A diversa conclusione non conduce il richiamo alla legittimazione straordinaria del consumatore finale, riconosciuta dalla giurisprudenza unionale e nazionale, in determinate condizioni, per il recupero dell'imposta indebitamente riscossa e ripercossa[4]. L'accisa era stata infatti debitamente assolta da KUPIT, mentre l'esborso sostenuto da Sicilia Petroli non derivava dall'acquisto dei prodotti, ma dall'obbligo di manleva assunto per il loro perimento.

È dunque nella natura del pagamento che si rinviene la ragione della distinzione: l'importo corrisposto, osserva la Corte, «*non afferisce [...] al rapporto obbligatorio ex lege, ossia l'accisa, ma è semplicemente commisurato a questa*». Di qui l'esclusione di una traslazione dell'imposta secondo il meccanismo legale delle accise e, conseguentemente, l'inconferenza dei richiami al principio unionale di effettività e agli artt. 24, 53 e 117 Cost., risultando del pari privo di fondamento il richiesto rinvio pregiudiziale.

Quanto al perimento dei prodotti, la Corte considera pacifico che l'accisa fosse già divenuta esigibile e fosse stata assolta anteriormente all'incendio. In coerenza con la disciplina qui richiamata, il sopravvenuto perimento delle merci non incide sulla debenza del tributo assolto, né è idoneo a giustificare, nella fattispecie, la restituzione dello stesso.

In definitiva, la pronuncia conferma l'ordinario riconoscimento della legittimazione al rimborso al soggetto passivo dell'accisa, precisando i limiti entro i quali assume rilievo la sopportazione economica del tributo. Con riguardo al depositario commerciale, il riaddebito in esecuzione della manleva contrattuale non costituisce titolo per accedere al rimborso, poiché la mera coincidenza economica tra l'esborso sostenuto e l'accisa assolta non si traduce nella titolarità della relativa pretesa nei confronti dell'Erario.

---

[1] L'art. 14 TUA è stato successivamente sostituito dall'art. 4-*ter*, comma 1, lett. b), del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, introdotto dalla legge di conversione 1° dicembre 2016, n. 225, con effetto dal 3 dicembre 2016. La previsione richiamata nel testo è ora contenuta nel comma 1.

[2] La disposizione rimette agli Stati membri l'individuazione dei casi di rimborso o sgravio dell'accisa sui prodotti immessi in consumo e delle condizioni volte a impedire ogni possibile evasione o abuso. Il riferimento all'"*interessato*" non attribuisce, pertanto, un diritto incondizionato al rimborso a chiunque abbia sostenuto l'onere economico del tributo.

[3] A chiarimento del richiamo normativo, va precisato che la disposizione subordina il rimborso alla circostanza che «*l'onere relativo non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti*». Ancorché il punto esuli dalle questioni decisive della controversia, giova ricordare che, in caso di diniego di rimborso, la prova dell'avvenuta traslazione grava sull'Amministrazione finanziaria, per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 332 del 9 luglio 2002.

[4] Sul punto, l'ordinanza distingue le ipotesi in cui la restituzione dell'imposta indebitamente ripercossa risulti impossibile o eccessivamente difficile per la situazione del fornitore, come nel caso dell'insolvenza, dall'impedimento giuridico derivante dall'impossibilità di invocare una direttiva nei rapporti tra privati, esaminato da CGUE, 11 aprile 2024, C-316/22, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, e richiamato da Cass. 29 luglio 2024, n. 21154. Alla prima ipotesi la Corte riconduce CGUE, 20 ottobre 2011, C-94/10, *Danfoss e Sauer-Danfoss*, invocata dalla ricorrente, escludendone tuttavia la pertinenza alla fattispecie. Per un approfondimento v. G. Trasmondi, *La legittimazione "straordinaria" del consumatore ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle addizionali provinciali indebitamente versate*, in questa Rivista, 26 giugno 2024.