



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sig.ri Magistrati

Giuseppe Fuochi Tinarelli	Presidente	<i>Rimborso accisa - agevolata volo didattico - domanda ammissione - termine - requisiti sostanziali - principi UE di proporzionalità ed effettività - rispetto diritto UE</i>
Francesco Federici	Consigliere	
Lucio Luciotti	Consigliere	
Salvatore Leuzzi	Consigliere	
Pierpaolo Gori	Consigliere	
	Rel.	Ud. 11.12.2024 pu Cron. R.G.N. 8536/2021

**SENTENZA**

sul ricorso 8536/2021 proposto da:

ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa, anche disgiuntamente fra loro, dall'Avv. (p.e.c.: e dall'Avv. (p.e.c.: domiciliata presso il loro studio in Roma,



- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

proposto avverso la sentenza n. 2079/7/2020 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia depositata in data 29.9.2020 e non notificata;

Udita la relazione svolta alla pubblica udienza in data 11/12/2024 dal Consigliere PIERPAOLO GORI.

Udite le conclusioni formulate dal Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Tommaso Basile, nel senso del rigetto del ricorso.

Udito per parte ricorrente l'Avv. [REDACTED]

Udito per l'Agenzia delle dogane e dei monopoli l'Avv. dello Stato Francesca D'Ambrosio.

### **Fatti di causa**

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 2079/7/2020 rigettava l'appello principale proposto dall'associazione sportiva dilettantistica [REDACTED] e l'appello incidentale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale della Lombardia n.4509/4/2018, la quale a sua volta aveva rigettato il ricorso introduttivo della contribuente. Alla base di tale ricorso vi era il provvedimento di diniego con cui l'Agenzia disattendeva l'istanza di rimborso in materia di accise gravanti sul carburante impiegato dalla ASD nel primo semestre 2017



per l'utilizzo di velivoli adibiti ad attività didattica di volo, rigetto motivato con la mancata presentazione tempestiva da parte della ricorrente della domanda di ammissione al beneficio dell'esenzione ex artt.2 e 3, comma 2, D.M. n. 692/1996 entro il mese di settembre 2016.

Il giudice di prime cure prima e poi il giudice d'appello confermavano la legittimità del diniego da parte dell'Agenzia delle Dogane. In particolare, la sentenza impugnata in questa sede riteneva indispensabile la preventiva autorizzazione annuale espressamente prevista dal D.M. n. 692/1996 al fine di poter richiedere il rimborso per i consumi afferenti al periodo di interesse.

L'ammissione al beneficio fiscale, concessa in data 29.11.2017 a seguito di istanza tardiva, non poteva avere efficacia retroattiva perché non era possibile una verifica dei parametri ammessi al beneficio dopo che i consumi erano già stati effettuati. La sentenza, inoltre, stabiliva che non era stato violato il principio di collaborazione e buona fede a danno della ASD, che il procedimento di autorizzazione al beneficio e quello di rimborso dell'accisa erano distinti e l'autorizzazione era vincolata alla tempestiva presentazione l'anno precedente della richiesta di accesso al beneficio. Il giudice disattendeva infine l'appello incidentale dell'Agenzia, confermando la compensazione delle spese di lite.

Avverso tale sentenza propone ricorso per Cassazione la contribuente, affidato a quattro motivi, che illustra con memoria ex art.378 cod. proc. civ., cui replica l'Agenzia con controricorso.

### **Ragioni della decisione**

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) cod. proc. civ., viene dedotta l'illegittimità della sentenza per la violazione dell'art. 24 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n.504 (testo unico accise - TUA), della Tabella A, n. 2, allegata al Testo Unico delle Accise nonché dell'art. 14, della Direttiva CEE 27/10/2003, n. 2003/96/CE,



Direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, nella parte in cui il giudice ritiene che la preventiva autorizzazione al beneficio sia con condizione necessaria *ex lege* per poter richiedere il rimborso per i consumi afferenti il periodo di validità della stessa.

2. Con il secondo motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., deduce l'illegittimità della sentenza per la violazione dell'art. 24 TUA, degli artt. 2, comma 4, 3, comma 2, e degli artt. 6 e 7 del D.M. 692/1996. L'istante sostiene che, anche nella ipotesi in cui si intenda attribuire al D.M. 692/1996 natura integrativa delle fonti primarie (art. 24 del TUA e Tabella A, n. 2, ad esso allegata nonché art. 14, della Direttiva n. 2003/96/CE), la lettura che ne ha fornito il giudice di secondo grado sarebbe erronea in quanto non considererebbe che gli artt. 2, comma 4, 3, comma 2, e gli artt. 6 e 7 del suddetto D.M. non precluderebbero il diritto all'esenzione laddove i requisiti per la stessa siano accertati poco dopo la trasmissione dell'istanza di rimborso.

3. La terza censura, senza indicazione del pertinente paradigma processuale, individuabile nell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., prospetta, in via subordinata, la contrarietà della pretesa impositiva ai fini delle accise alla normativa europea, chiede la sospensione del giudizio e la trasmissione degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea affinché si pronunci in via pregiudiziale sulla compatibilità degli artt. 24 del Testo Unico Accise con l'art. 2, comma 4, l'art. 3, comma 2, e gli artt. 6 e 7 del D.M. 692/1996, così come interpretati ad applicati dall'Agenzia delle dogane, con la normativa comunitaria laddove subordina la non applicazione dell'imposta, tramite la procedura del rimborso, al rispetto di requisiti formali, in particolare il mancato rispetto del termine di presentazione della domanda di ammissione al beneficio per il semestre fissato dalla normativa nazionale secondaria.



Tale interpretazione, secondo la ricorrente, violerebbe il principio di proporzionalità, e la Direttiva 2003/96/CE secondo la quale i prodotti energetici per giurisprudenza della Corte di Giustizia devono essere tassati in relazione al loro effettivo utilizzo e gli Stati membri non potrebbero subordinare l'applicazione di un regime agevolativo fiscale all'assolvimento di condizioni supplementari rispetto a quelle fissati dalla direttiva.

4. I tre motivi possono essere esaminati congiuntamente in quanto interconnessi, e sono infondati.

4.1. È opportuno prendere le mosse dalla ricostruzione del quadro normativo applicabile alla fattispecie.

L'art. 14 della Direttiva 2003/96/CE nel ristrutturare il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, per quanto qui interessa prevede: «1. In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE, relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi: a) (...); b) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto. (...)».

Dunque, l'art.14 cit. riconosce espressamente che gli Stati membri fissano a livello interno condizioni al fine precipuo di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni e di evitare frodi, evasioni o abusi.

4.2. Sul piano nazionale, l'art. 24 del Testo unico accise del 26/10/1995 n. 504 (TUA), rubricato "Impieghi agevolati", nel dare attuazione alla suddetta normativa comunitaria, prevede ai primi due commi: «1. Ferme restando le disposizioni previste dall'art. 17 e le altre norme



comunitarie relative al regime delle agevolazioni, i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella tabella A allegata al presente testo unico sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista. 2. Le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata; la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14.».

4.3. La necessità di presentare ogni anno, anticipatamente, l'istanza per accedere al beneficio, nel quadro delle condizioni di applicazione e controllo di cui all'art.14 della Direttiva 2003/96/CE, è prevista dal D.M. n. 692 del 16 dicembre 1996, regolamento recante norme concernenti le modalità per la concessione dell'esenzione dall'accisa e dall'imposta di consumo sui carburanti e sugli oli lubrificanti consumati dagli aeromobili per i voli didattici. L'art. 2 in particolare, rubricato "Adempimenti per l'ammissione ai benefici fiscali" dispone: «1. Le scuole civili di pilotaggio aereo, per essere ammesse alle agevolazioni previste dall'articolo 1, comma 1, devono presentare apposita istanza in duplice esemplare alla circoscrizione doganale nel cui ambito territoriale la scuola svolge la sua attività contenente i seguenti dati: a) denominazione, codice fiscale, sede legale e base operativa della scuola; b) tipo e marche degli aeromobili utilizzati per i voli didattici, nonché numero dei motori installati negli stessi e la relativa potenza totale disponibile. Per ciascun aeromobile deve essere indicato altresì il consumo orario di carburante e di lubrificante espresso in chilogrammi; c) deposito fiscale o deposito di oli minerali liberi da tributo, da indicare in numero non superiore a tre impianti, della società petrolifera presso la quale la scuola intende prelevare i prodotti ad imposta assolta; d) attività scolastica prevista per l'anno cui si riferisce l'istanza; e) indicazione dell'ufficio in cui s'intendono custodire il "registro dei voli" e il "libretto delle attestazioni di volo" di cui all'articolo 4; f) dichiarazione del responsabile della scuola attestante l'uso per attività esclusivamente aeroscolastica dei carburanti e dei



lubrificanti per i quali è rivolta l'istanza di ammissione ai benefici fiscali. La dichiarazione deve espressamente contenere la personale assunzione di responsabilità, a tutti gli effetti, verso l'amministrazione finanziaria di tale regolare uso. (...) 4. Per la concessione dell'agevolazione negli anni successivi a quello della prima ammissione, le scuole civili di pilotaggio aereo devono presentare annualmente alla competente circoscrizione doganale, entro il mese di settembre dell'anno precedente, apposita istanza in duplice esemplare contenente, oltre ai dati di cui al comma 1, anche l'indicazione del numero degli allievi che hanno partecipato ai corsi aeroscolastici nei dodici mesi precedenti alla data di presentazione dell'istanza medesima e di quelli che hanno effettivamente conseguito licenze o anche abilitazioni in tale periodo; alla predetta istanza deve essere allegato il documento previsto nel comma 2. 5. Altri due esemplari dell'istanza di cui al comma 4 devono essere trasmessi, entro lo stesso termine del 30 settembre, dalla scuola al Ministero dei trasporti e della navigazione - Direzione generale dell'aviazione civile - Servizio navigazione aerea, che provvede agli adempimenti di cui al comma 3 entro il medesimo termine ivi stabilito.».

Il successivo art. 3, dettaglia poi la "Procedura per l'ammissione ai benefici fiscali" stabilendo: «1. La circoscrizione doganale, ricevuto il prescritto parere e riconosciuta la validità dell'istanza, ammette la scuola civile di pilotaggio aereo a fruire, per l'anno di riferimento, dei benefici fiscali previsti dall'articolo 1, comma 1, mediante autorizzazione (...) 2. Se l'istanza di rinnovo della concessione dell'agevolazione viene presentata dopo il termine prescritto, il rinnovo viene accordato dalla data in cui si rilascia l'autorizzazione prevista dal comma 1. (...)».

La normazione secondaria nazionale regola, perciò, gli adempimenti rimessi all'aspirante al beneficio al fine di agevolare gli Uffici doganali



nell'attività di controllo della regolarità della destinazione del carburante.

In sintesi, è prevista una prima fase amministrativa, nella quale il contribuente chiede all'Agenzia delle Dogane e all'ENAC di essere ammesso al beneficio dell'esenzione ai sensi degli artt. 2 e 3 D.M. 692/1996 Tale richiesta, dopo il primo anno, ai fini del rinnovo va presentata entro il 30 settembre di ciascun anno precedente a quello del quale si intende fruire dell'esenzione (art.2, comma 4). È espressamente previsto il caso di una presentazione tardiva dell'istanza di rinnovo della concessione dell'agevolazione, regolato nel senso che la richiesta non è viziata per l'inosservanza del termine suddetto, ma il beneficio dev'essere accordato a partire dalla data in cui si rilascia l'autorizzazione (art.3, comma 2).

4.4. La normativa secondaria specifica, inoltre, agli artt. 6 e 7 D.M. 692/1996, l'ulteriore fase amministrativa relativa al rimborso. L'art. 6 "Istanza di rimborso delle imposte", al primo comma prevede che: «La restituzione dell'accisa e dell'imposta di consumo pagate sui carburanti e sugli oli lubrificanti consumati per l'attività aerodidattica si ottiene mediante autorizzazione all'estrazione, in esenzione d'imposta, di quantitativi di oli minerali fino alla concorrenza delle imposte pagate. A tal fine ciascuna scuola deve presentare, per ogni semestre dell'anno solare, ed entro il mese successivo alla scadenza del semestre stesso, alla circoscrizione doganale nel cui ambito territoriale svolge la sua attività (...).». Il successivo art. 7 dettaglia poi la procedura di rimborso eseguito dalla circoscrizione doganale.

In buona sostanza, nella seconda fase amministrativa il contribuente presenta rispettivamente entro il 31 luglio dell'anno di riferimento (primo semestre) ed entro il 31 gennaio dell'anno successivo (secondo semestre) l'istanza di rimborso dell'accisa assolta nei due semestri precedenti.



Infine, interviene la procedura di accredito, prevista dal richiamato art.14 del Testo unico del 26/10/1995 n. 504.

5. Orbene, dal quadro di disciplina positiva sopra ricostruito emerge che le condizioni di applicazione del beneficio e il controllo ai sensi dell'art.14 della Direttiva 2003/96/CE individuano due distinti procedimenti amministrativi, l'uno di ammissione al beneficio e l'altro di presentazione della domanda di rimborso, scanditi cronologicamente al fine di consentire un effettivo controllo delle condizioni di fruizione sia del beneficio sia del diritto al rimborso. Con riferimento al primo, se il contribuente non ha presentato entro il termine del mese di settembre dell'anno antecedente l'istanza di rinnovo della concessione al regime di esenzione - non solo all'Agenzia delle Dogane ma anche all'ENAC, ossia all'autorità di regolazione tecnica, certificazione, vigilanza e controllo nel settore dell'aviazione civile in Italia - l'art. 3, comma 2, D.M. 692/1996 ammette la possibilità di presentare un'istanza tardiva, ma in questo caso il rinnovo è accordato solo dalla data di rilascio dell'autorizzazione a fruire dell'esenzione.

Gli atti delle parti confermano univocamente che in data 31 luglio 2017, entro il mese successivo alla scadenza del semestre, la ASD ha indirizzato all'Amministrazione doganale direttamente l'istanza di rimborso e, contestualmente, ha riconosciuto di non aver presentato tempestivamente istanza di ammissione al beneficio fiscale per il semestre confessando un'«incomprensibile dimenticanza» (cfr. p.6 ricorso e p.2 controricorso) e così di averla presentata tardivamente.

In data 4.10.2017 l'Amministrazione ha comunicato il mancato accoglimento dell'istanza concedendo termine per osservazioni, che la società presentava; il 23.10.2017 l'Agenzia formalmente ha respinto l'istanza di rimborso, provvedimento impugnato con il ricorso alla base del presente processo.

È irrilevante «che nelle more della procedura di rimborso (...) - prima che le fosse notificato l'atto formale di diniego - aveva prodotto



l'istanza tardiva di ammissione al rinnovo dell'agevolazione in forza dell'art. 3, comma 2, del D.M. 692/1996» (cfr. p.31 ricorso), poiché con provvedimento del 29.11.2017, l'Agenzia ha riconosciuto l'agevolazione dei benefici fiscali per le scuole civili di pilotaggio accordandola a decorrere dalla data della autorizzazione.

È, dunque, stato rispettato il primo procedimento amministrativo di ammissione al beneficio tardivo sopra descritto, né la lettura dell'art. 24 del TUA, il cui testo è stato sopra riportato avvalsa l'interpretazione della ricorrente, da ultimo rielaborata anche in memoria, secondo cui gli effetti avrebbero dovuto prodursi retroattivamente.

6. Non coglie nel segno la difesa della ricorrente secondo la quale la normativa secondaria nazionale, con riferimento alle conseguenze giuridiche dell'inosservanza della previsione di cui all'art.2, comma 4 del D.M., non sarebbe rispettosa del dettato della Direttiva 2003/96 e dello stesso TUA con necessità di sospendere il giudizio e rimettere gli atti alla Corte di Giustizia per un'interpretazione pregiudiziale. La Corte di Giustizia UE (v. CGUE, 30 gennaio 2020, in causa C-513/18, *Autoservizi Giordano*, punto 26) ha chiarito che, «per quanto riguarda l'impianto sistematico della Direttiva 2003/96, dal considerando 3 e dall'articolo 4 della medesima risulta che essa non ha proceduto ad un'armonizzazione totale delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità, ma si limita a fissare livelli minimi di tassazione armonizzati» Non vi è dubbio dunque che il legislatore dell'Unione ha lasciato un certo margine di discrezionalità agli Stati membri in materia di accise, di cui la Repubblica italiana si è valsa attraverso la disciplina recata dai summenzionati articoli del D.M. 692/1996.

Infatti, per quanto riguarda gli obiettivi perseguiti dalla Direttiva 2003/96, dai considerando 9 e 11 della stessa risulta che la stessa si propone di lasciare agli Stati membri un certo margine per definire e attuare politiche adeguate ai rispettivi contesti nazionali e che la scelta dei regimi da applicare in relazione all'attuazione della direttiva in



parola spetta a ciascuno degli Stati membri (cfr. CGUE, sentenza del 18 gennaio 2017, in C-189/15, *IRCCS – Fondazione Santa Lucia*, punto 50).

7. Inoltre, nella ricostruzione dei principi applicabili in materia, da un lato va tenuto conto del principio di stretta interpretazione delle esenzioni o agevolazioni, le quali costituiscono un'eccezione alla regola, particolarmente in materia di rimborso dell'imposta armonizzata. Infatti, «il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione, i quali possono essere concessi soltanto a determinate condizioni ed in casi specificamente previsti, costituiscono un'eccezione rispetto al normale regime delle importazioni ed esportazioni e, di conseguenza, le disposizioni che prevedono siffatto rimborso o sgravio devono essere interpretate restrittivamente.» (CGCE, ordinanza 1° ottobre 2009, in causa C-552/08, *Agrar*, punto 53).

8. Dall'altro, il principio di stretta interpretazione delle agevolazioni e del rimborso in materia va conciliato con i principi eurounitari di proporzionalità ed effettività.

In via sintetica, basta ai fini della presente decisione brevemente ricordare che il principio di proporzionalità, in quanto principio generale del diritto dell'Unione Europea (cfr. CGUE, sentenza del 13 luglio 2017, in causa C-151/16, *Vakaru Baltijos laivu statykla*, punto 45; 9 settembre 2021, *Hauptzollamt B*, in causa C-100/20, punto 31; 30 giugno 2022, in causa C-56/21, *ARVI*, punto 34), impone agli Stati membri di far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale, pregiudichino il meno possibile i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione (v. anche CGUE sentenza del 14 ottobre 2021, nelle cause C-45/20 e C-46/20, *Finanzamt N e Finanzamt G*, punto 62 e giurisprudenza ivi citata).

Il principio di effettività richiede inoltre che le procedure nazionali non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio



dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (si veda CGUE, sentenza del 9 settembre 2021, in causa C-294/20, *GE Auto Service Leasing*, punto 59).

Tali principi sono di particolare rilevanza in materia di esenzione dall'imposta gravante sui prodotti energetici o sull'elettricità, quanto alle condizioni formali e procedurali relative alla presentazione di una domanda, fondata su una normativa nazionale che attua una facoltà agevolativa, perché contribuiscono a delineare i margini di apprezzamento in capo allo Stato membro per l'esercizio della discrezionalità attuativa e dunque, nel caso in esame, per il regolamento dettagliato nelle citate disposizioni del D.M. 692/1996.

Orbene, la Corte di giustizia ha chiarito che spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire tali condizioni, in forza del principio dell'autonomia procedurale, purché tuttavia esse non solo non siano meno favorevoli di quelle che disciplinano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza), ma anche non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività), v. Corte di Giustizia 22 dicembre 2022, C-553/21, *Hauptzollamt Hamburg/Shell*, punto 25.

9. Un caso rilevante in cui proprio in materia di accise i menzionati principi sono stati calati in concreto è stato regolato dalla decisione della Corte di Giustizia del 2 giugno 2016, nella causa C-418/14, *Roz-Swit*. La fattispecie decisa aveva ad oggetto le conseguenze derivanti dalla mancata trasmissione di una comunicazione mensile, che la contribuente avrebbe dovuto inoltrare alle autorità doganali polacche entro il mese successivo al consumo, contenente l'elenco dei soggetti destinatari del bene, in quel caso del combustibile per riscaldamento. Anche in tale fattispecie – come nella presente – la procedura era prevista a livello nazionale quale condizione per la fruizione di un'aliquota ridotta dell'accisa sul carburante fornito a terzi suscettibili



di godere del beneficio, a evidenti fini di controllo. In assenza del tempestivo adempimento, le autorità doganali avevano disconosciuto il regime fiscale agevolato e applicato l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori. La Corte di Giustizia ha ritenuto tale interpretazione non proporzionata poiché «In tali circostanze, il fatto di applicare ai combustibili per riscaldamento di cui trattasi nel procedimento principale l'aliquota di accisa prevista per i carburanti per motori a causa di una violazione dell'obbligo, imposto dal diritto nazionale, di presentare un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti entro i termini stabiliti, qualora si sia constatato che non vi erano dubbi riguardo alla destinazione di tali prodotti a fini di riscaldamento, eccede quanto è necessario al fine di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale» (cfr. CGUE 2 giugno 2016, in causa C-418/14, *Roz-Swit*, punto 40 e, per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, C-146/05, *Collée*, punto 29).

E' interessante notare anche che il giudice del Lussemburgo ha precisato che in tale contesto niente avrebbe impedito allo Stato membro «di prevedere l'imposizione di un'ammenda per la violazione di un obbligo come quello consistente nel presentare alle autorità competenti un elenco riepilogativo delle dichiarazioni degli acquirenti del combustibile per riscaldamento venduto» (CGUE, *Roz-Swit* cit., punto 40), purché nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali, compreso il principio di proporzionalità.

10. Alla luce della disamina in diritto sopra condotta, innanzitutto non sono condivisibili le considerazioni difensive della ricorrente, da ultimo rielaborate in memoria, circa la presunta illegittimità della previsione normativa interna che fissa il termine di presentazione della domanda annuale per accedere al beneficio, per il semplice fatto di essere dettagliato in un decreto ministeriale.

È legittima l'integrazione normativa in materia di accise da parte di fonti regolamentari nazionali, per un verso trattandosi di questione già



vagliata da questa Corte, *mutatis mutandis*, con la sentenza n. 26487 del 2023 e, per altro verso, nello specifico ammessa dai richiamati considerando della Direttiva 2003/96 come interpretati dalla giurisprudenza Eurounitaria di cui si è sopra dato conto. Va così escluso che le disposizioni regolamentari costituiscano un vuoto formalismo, atteso che le norme regolamentari sono volte a consentire la corretta applicazione del meccanismo di esenzione, e va riaffermato che la violazione della disciplina regolamentare è di per sé ostativa alla non applicazione delle accise e, quindi, del rimborso. Del resto, tale spazio di integrazione normativa è confermato dallo stesso art.14 Direttiva 2003/96/CE il quale riconosce espressamente che gli Stati membri possano fissare a livello interno condizioni al fine precipuo di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni e di evitare frodi, evasioni o abusi, senza distinguere tra fonte normativa nazionale primaria e secondaria.

11. Inoltre, non coglie nel segno la deduzione della ricorrente secondo la quale il termine dell'art.2, comma 5, D.M. 692/1996 (30 settembre dell'anno precedente) sarebbe meramente ordinatorio e non decadenziale, da ultimo riaffermato in memoria, in quanto il superamento del termine per la presentazione della domanda di rinnovo del beneficio fiscale dell'accisa agevolata, oltre ad impedire nel caso specifico il concorrente necessario tempestivo controllo da parte dell'ENAC in una materia dettagliatamente regolamentata anche a fini di sicurezza e tracciamento delle attività di volo, non può essere considerato un adempimento formale, come si desume dall'univoca interpretazione di questa Corte, secondo la quale è anzi un requisito sostanziale per fruire del beneficio.

11.1. In particolare, la Corte (Cass. Sez. 5, sentenza n. 25970 del 15/10/2019), in tema di imposta di consumo sugli oli lubrificanti, ha statuito che, in caso di utilizzo di oli e combustibili in esenzione d'accisa, la restituzione, anche mediante acconto,



dell'imposta versata presuppone che il richiedente, ai sensi dell'art. 7, commi 1 e 2, del d.m. n. 557 del 1996, presenti denuncia all'Agenzia delle dogane e dei monopoli almeno sessanta giorni prima della data di inizio dell'impiego, indicando espressamente le modalità d'uso dei lubrificanti esenti, il quantitativo massimo che presume di impiegare in un anno, la qualità e quantità dei prodotti che intende ottenere. Il previo esperimento di suddetta procedura, volta all'ottenimento dell'autorizzazione all'impiego in usi agevolati, è altresì richiesto dall'art. 8 del d.m. cit. con riguardo agli oli lubrificanti denaturati (cd. "bianchi").

11.2. Ancora, in tema di accise sul gasolio per autotrazione, la Corte (Cass. Sez. 5, ordinanza n. 26869 del 20/09/2023) ha stabilito che il riconoscimento del beneficio previsto dall'art. 1 del d.P.R. n. 277 del 2000 presuppone la presentazione periodica della dichiarazione, prescritta dal successivo art. 3, la cui omissione rende illegittima la compensazione, ugualmente operata dal contribuente, di debiti, anche di altra pubblica amministrazione o non aventi natura fiscale, con un presunto credito d'imposta non dichiarato, comportando l'utilizzo di un beneficio mai maturato.

11.3. Da ultimo, in una recente controversia in cui si contestava alla società appellante, esercente l'attività di trasporti merci su strada, di essersi indebitamente avvalsa dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 3, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 277 del 2000, questa Sezione con la decisione n. 2755 del 2024 ha avallato la precedente giurisprudenza della Corte secondo cui «In tema di accise la presentazione periodica della dichiarazione prescritta dall'art. 3 del d.P.R. n. 277 del 2000 costituisce condizione formale ed essenziale per il riconoscimento del beneficio previsto dall'art. 1 della medesima disciplina, sicché, nel caso di omessa presentazione, la compensazione, eventualmente ed ugualmente operata dal contribuente, di un debito, anche non di natura fiscale o di altra pubblica amministrazione, con un presunto credito



d'imposta non dichiarato, importa l'utilizzo di un beneficio mai maturato» (Cass., 20 settembre 2023, n. 26869). Così, è stato ritenuto che «La presentazione di una dichiarazione incompleta, ovvero mancante dei documenti e dei dati prescritti per ottenere il beneficio di cui all'art. 1, comma 1, d.P.R. n. 277 del 2000, impedisce il riconoscimento dell'agevolazione fiscale. Il diritto a detta agevolazione non può, invero, ritenersi sussistente prescindendo dall'adempimento degli oneri volti al suo conseguimento, giacché detti oneri non hanno una natura soltanto formale, ma sono finalizzati alla dimostrazione della pretesa del contribuente» (Cass., 8 ottobre 2019, n. 25096).

12. Dunque, la giurisprudenza della Corte di cassazione in materia di accise, anche successiva alla sentenza della CGUE *Roz-Swit*, è convergente nel senso che la regolare presentazione della domanda è essenziale per l'ottenimento del beneficio e nel riconoscere che non si tratta di un adempimento meramente formale ma - al contrario - essenziale per la dimostrazione della pretesa del contribuente. Nella peculiare fattispecie in esame, inoltre, si aggiunge l'esigenza di porre l'ENAC nelle condizioni di esercitare il suo controllo.

A tale interpretazione questo Collegio aderisce anche ai fini del rimborso dell'accisa per carburante da volo didattico, pienamente rispettosa anche delle norme di diritto eurounitario oggetto dell'istanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, inclusi i profili attinenti ai principi di effettività e di proporzionalità, in quanto la Direttiva 2003/96 non disciplina in che modo debba essere fornita la prova dell'utilizzo dei prodotti energetici a fini che danno diritto all'esenzione. Al contrario, come risulta dal suo articolo 14, paragrafo 1, nell'interpretazione della stessa Corte di Giustizia, tale Direttiva affida agli Stati membri il compito di fissare le condizioni delle esenzioni previste da tale disposizione, al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi. Il giudice del Lussemburgo, nella sentenza 2 giugno 2016 in causa C-



355/2014, *Eood*, punto 58) ha al proposito stabilito: «Orbene, si deve ritenere che un requisito risultante dal diritto nazionale, come quello di cui al procedimento principale, che subordina l'esenzione dell'accisa all'indicazione, sui documenti fiscali, di un destinatario che soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per ricevere i prodotti energetici esenti, consenta di raggiungere l'obiettivo di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della Direttiva 2003/96, dal momento che è tale da facilitare, come giustamente sottolinea il governo bulgaro, il controllo dell'applicazione delle esenzioni dall'accisa, riducendo il rischio di un utilizzo dei prodotti che non dà diritto all'esenzione».

In altri termini, ciò che conta è che nell'esercizio del potere di cui dispongono di fissare le condizioni cui è sottoposta l'esenzione prevista all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/96, gli Stati membri rispettino i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, il principio di proporzionalità (v., per analogia, CGUE sentenza del 9 ottobre 2014, *Traum*, C-492/13, , punto 27 e giurisprudenza ivi citata e CGUE, sentenza *Eood* cit., punto 59). Nel caso di specie, l'esistenza di un congruo termine per la presentazione della domanda di ammissione al beneficio, fissato al 30 settembre dell'anno anteriore a quello del semestre in cui godere il beneficio dall'art.2, comma 4 del D.M. 692/1996, costantemente applicato negli anni, rispetta sicuramente il principio di proporzionalità.

13. Né elementi di segno contrario si traggono dalla più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia.

13.1. Nella sentenza del 25 aprile 2024, nella causa C-657/22, *Bitulpetrolium*, la Corte di Giustizia ha ricordato che tanto l'economia generale quanto la finalità della Direttiva 2003/96 si basano sul principio secondo cui i prodotti energetici sono tassati in funzione del loro effettivo utilizzo (punto 23), ma sempre nel quadro dei principi già tracciati e sopra sintetizzati.



Non porta a diverse conclusioni neppure l'esame della sentenza della Corte di Giustizia 22 dicembre 2022, C-553/21, *Hauptzollamt Hamburg/Shell*, relativa ad una fattispecie in cui le autorità doganali tedesche avevano riscontrato un'inosservanza delle procedure proprio quanto al termine di proposizione della domanda per il godimento del beneficio, ma per ragioni specifiche che rendevano concretamente impossibile alla parte il rispetto del termine per godere del beneficio. Secondo le disposizioni attuative tedesche, in quel caso, l'inosservanza del termine di presentazione della domanda comportava automaticamente e senza eccezioni il rigetto della domanda stessa, anche quando il termine di liquidazione dell'imposta — avente la stessa durata e il medesimo *dies a quo* del termine di presentazione della domanda e che poteva essere interrotto, sospeso o prorogato — non era ancora scaduto a causa, in particolare, di una verifica fiscale (cfr. punti 30-32 della decisione ult. cit.). Per tale ragione e a conclusione di un articolato iter argomentativo, la Corte del Lussemburgo ha stabilito che: «Il principio di effettività e il principio di proporzionalità, in quanto principio generale del diritto dell'Unione, devono essere interpretati nel senso che, nell'ambito dell'attuazione di una disposizione come quella di cui all'articolo 5, quarto trattino, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, che consente agli Stati membri di applicare, a determinate condizioni, aliquote d'imposta differenziate tra il consumo professionale e non professionale dei prodotti energetici e dell'elettricità di cui a tale direttiva, essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale le autorità competenti di uno Stato membro sono tenute a respingere, automaticamente e senza eccezioni, una domanda di esenzione fiscale depositata entro il termine di liquidazione dell'imposta di cui trattasi, previsto dal diritto nazionale,



per il solo motivo che il richiedente non ha rispettato il termine fissato da tale diritto per la presentazione di siffatta domanda.».

13.2. Il caso alla base del presente ricorso è all'evidenza ben diverso, in quanto non vi è un termine impossibile da rispettare, ma, al contrario, un termine fissato ex ante ampiamente conosciuto e costantemente applicato come del resto afferma la stessa ASD che ammette la sua inescusabile negligenza («incomprensibile dimenticanza»).

14. Tirando le fila da quanto precede, i primi tre motivi di ricorso devono essere rigettati e non va disposto il chiesto rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE. Infatti, ai fini dell'esenzione dall'accisa gravante sul carburante impiegato per l'utilizzo di velivoli adibiti ad attività didattica di volo, la presentazione della domanda del beneficio entro il termine di cui all'art.2, comma 4 del D.M. 692/1996 è un requisito non formale bensì sostanziale, alla luce dell'interpretazione della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, ed è rispettoso dei principi unionali di proporzionalità ed effettività.

Non sussistono neppure i presupposti per sospendere il presente giudizio e trasmettere gli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea al fine che si pronunci in via pregiudiziale sulla compatibilità dell'art. 24 del TUA in combinato disposto con l'art. 3, comma 2 e gli artt. 6 e 7 del D.M. 692/1996 con la normativa comunitaria perché, ai fini del principio di effettività, l'applicazione del beneficio dell'esenzione legato al rispetto del termine di presentazione della domanda non è un requisito formale privo di collegamento all'effettivo utilizzo del combustibile, ma sostanziale volto a consentire la determinazione dei parametri cui riferire la domanda di rimborso, non possibili dopo che i consumi sono stati effettuati.

È poi rispettato anche il principio di proporzionalità dal momento che il congruo termine anticipato rispetto al semestre di godimento del beneficio è necessario permettere la tempestiva attività di verifica da



parte dell'ENAC e da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli l'esecuzione dei controlli prima che il carburante oggetto dell'agevolazione sia consumato, al fine di evitare frodi.

15. Con il quarto motivo di ricorso, in riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., viene dedotta l'illegittimità della sentenza per la violazione dell'art. 10, comma 1, dello Statuto del Contribuente in quanto fornirebbe un'interpretazione non corretta dei principi di correttezza e buona fede di cui alla summenzionata previsione, avendo l'Amministrazione finanziaria nella fattispecie negato qualunque rilevanza alla condotta del contribuente che ha riconosciuto il proprio errore di aver omesso (occasionalmente dopo tanti anni) l'istanza di ammissione al beneficio (comunque presentata tardivamente il 5 ottobre 2017). La tardiva presentazione avrebbe consentito all'Ufficio di riconoscere l'applicabilità dell'esenzione il 29 novembre 2017 e, dunque, di ammettere che anche per il 2017 ne ricorressero i presupposti sostanziali costituiti dall'utilizzo del carburante per voli didattici, come da ultimo ribadito nella memoria illustrativa.

16. Il motivo è manifestamente infondato.

Ferme restando le considerazioni già sopra svolte sull'effettività dei controlli in capo all'ENAC e all'Agenzia delle Dogane anteriormente al consumo del carburante e nel rispetto del termine anticipato fissato dalla legge, secondo la costante interpretazione della Corte di Giustizia la buona fede costituisce un presupposto essenziale per poter chiedere un rimborso o uno sgravio dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione, e tale nozione viene di conseguenza ad essere necessariamente interpretata in modo che il numero dei casi di rimborso o di sgravio resti limitato (cfr, GGUE sentenze 11 novembre 1999, in causa C-48/98, *Söhl & Söhlke*, punto 52, e 20 novembre 2008, causa C-38/07 P, *Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading/Commissione*, punto 60).



Nel caso in esame la buona fede è esclusa in quanto il superamento del termine di cui all'art.2, comma 4 del D.M. 692/1996 è per ammissione stessa della ricorrente dovuto ad una svista inescusabile («incomprensibile dimenticanza»), e non è stato neppure addotto un impedimento di alcuna sorta al rispetto del termine.

17. Il ricorso è conclusivamente rigettato. Le spese di lite sono regolate come da dispositivo e seguono la soccombenza.

### **P.Q.M.**

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in euro 3.100 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Roma, così deciso in data 11 dicembre 2024

Il Relatore est.

Pierpaolo Gori

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

