



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Francesco Federici

Filippo D'Aquino

Gian Andrea Chiesi

Andrea Antonio Salemme

Pierpaolo Gori

Presidente -

Consigliere rel. -

Consigliere -

Consigliere -

Consigliere -

Oggetto: tributi -  
accise - navigazione  
aerea - esenzione -  
legittimazione - vettore  
aereo

R.G.N. 34208/2018

CC 07/03/2023

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 34208/2018 R.G. proposto da:

**AERIALBANNERS S.r.l.** (C.F.), in persona del legale rappresentante  
pro tempore, rappresentata e difesa dall

- *ricorrente* -

*contro*

**AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI** (C.F. 97210890584),  
in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege*  
dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in  
Roma, via dei Portoghesi, 12

- *controricorrente* -



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 3228/22/18 depositata in data 9 aprile 2018

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 7 marzo 2023.

#### RILEVATO CHE

1. La società AERIALBANNERS S.r.l. ha impugnato due dinieghi di rimborso di accise, corrisposte su prodotti energetici (carburante avio), utilizzati (come risulta dagli atti) nel periodo dal 2 agosto al 18 dicembre 2008. La società contribuente ha dedotto che la domanda di rimborso era fondata sulla sussistenza dei presupposti per il regime di esenzione proprio dell'impiego di oli minerali per la navigazione aerea diversa dalla aviazione privata aerea e da diporto ai sensi della Tab. A, punto 2 d. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA).

2. La CTP di Napoli, come risulta dalla sentenza impugnata, ha rigettato il ricorso sul presupposto che la società contribuente non possedesse una licenza di esercizio di trasporto aereo, né fosse stata autorizzata allo svolgimento di tale attività dall'ENAC; il giudice di primo grado aveva accertato che la società contribuente fosse unicamente titolare di un deposito di carburanti avio presso l'aeroporto di Pontecagnano, tramite i quali aveva rifornito aeromobili di una compagnia aerea.

3. La CTR della Campania, con sentenza in data 9 aprile 2018, ha rigettato l'appello della società contribuente, ritenendo che la stessa non svolgesse attività di navigazione aerea, avendo unicamente fornito il carburante a una compagnia che, a sua volta, aveva noleggiato gli aerei presso altro vettore aereo.

4. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a un unico motivo, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

#### CONSIDERATO CHE



1. Con l'unico motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 14 TUA e della Tab. A, punto 2, TUA, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la ricorrente non svolgesse l'attività caratteristica oggetto di esenzione (attività di navigazione aerea) e si fosse limitata a fornire il carburante a una compagnia che, a sua volta, aveva noleggiato gli aerei di altra compagnia aerea. Parte ricorrente osserva come l'esenzione spetti al contribuente che oggettivamente impieghi il carburante nell'attività di navigazione aerea indipendentemente dal requisito soggettivo che tale attività venga svolta dal soggetto che chiede il rimborso. Osserva, inoltre, il ricorrente come il rimborso spetti a chiunque abbia corrisposto indebitamente l'accisa, solo che dimostri di averla corrisposta.

2. E' stato accertato già con la sentenza di primo grado - con statuizione passata in cosa giudicata - che la ricorrente non svolgesse attività di trasporto aereo ma si fosse limitata, quale proprietaria di un deposito di carburanti avio, a cedere il carburante a una compagnia, non titolare di licenza di navigazione aerea, che a sua volta aveva preso a noleggio aerei di una terza compagnia, quest'ultima titolare di licenza di navigazione aerea. La società contribuente, odierna ricorrente, si colloca - pertanto - quale anello intermedio della catena distributiva (*supply chain*) del carburante fornito a una compagnia aerea, che a sua volta ha preso a noleggio gli aerei da altra compagnia.

3. La Direttiva 92/12/CEE, applicabile al caso di specie, all'art. 23 prevede alcune esenzioni dal regime delle accise in casi in cui ha rilievo la condizione soggettiva dell'utilizzatore finale (prodotti soggetti ad accisa destinati a relazioni diplomatiche o consolari, a forze armate, a organizzazioni internazionali), ovvero ove sussistano particolari accordi con Paesi terzi, ovvero ancora si verta in caso di vendita di prodotti in negozi sotto controllo doganale o a bordo di navi e aerei (art. 28). La



Direttiva prevede che l'esenzione venga riconosciuta al beneficiario con procedura di rimborso (art. 23, par. 1, comma 2, Dir. ult. cit.); l'accisa va, pertanto, corrisposta dal fornitore e successivamente rimborsata al beneficiario. Non vi sono nella Direttiva previsioni espresse di esenzione per l'utilizzo di carburanti per il rifornimento di navi e aeromobili; invero, questi casi sono assoggettati a una disciplina transitoria a termini dell'art. 25, par. 5 (*«fino al momento dell'adozione da parte del Consiglio, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione, delle disposizioni comunitarie relative al rifornimento delle navi e degli aeromobili, gli Stati membri possono mantenere le loro disposizioni nazionali in questo settore»*). Tali disposizioni sono riproposte nella Direttiva 2008/118/CE, precisamente all'art. 12 (per le esenzioni soggettive) e all'art. 41 per quanto previsto dall'art. 23, par. 5 Dir. 92/12/CEE.

4. Una disposizione espressa vi è, invece, nella Direttiva 2003/96/CE, avente ad oggetto la armonizzazione della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, che all'art. 14, lett. b) prevede, in aggiunta ai casi della Direttiva 92/12/CE, l'esenzione per *«i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto»*. Si si intende per *«aviazione privata da diporto»* l'uso di un aeromobile da parte del proprietario in virtù di un contratto di locazione o altro, *«per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche»* (art. 14, par. 1, comma 2, Dir. cit.).

5. In questo quadro si colloca la Tabella A d. lgs. 504/1995, che al n. 2 prevede l'esenzione per *«impieghi come carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto e per i voli didattici»*, disciplina non modificata dal d. lgs. 2 febbraio 2007, n. 26.



6. La scarna disciplina - la quale non chiarisce se legittimato all'esenzione è qualsiasi utilizzatore di carburante destinato alla navigazione aerea (e, quindi, in tesi qualsiasi intermediario non produttore nella catena distributiva del carburante) o se il solo vettore aereo che li utilizza sulla sua flotta - è stata oggetto della Circolare n. 1/D del 28 gennaio 2004. Tale circolare disciplina la materia delle agevolazioni su carburanti e lubrificanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto e riconosce l'esenzione (con procedura di rimborso) alle sole imprese titolari di licenza aerea. Secondo la suddetta circolare, l'Agenzia verifica, ai fini del riconoscimento del beneficio, la titolarità della licenza aerea dell'istante e l'effettivo esercizio della stessa da parte dell'istante (*«l'emissione, da parte dell'E.N.A.C., di un provvedimento con il quale l'impresa titolare di licenza viene autorizzata a svolgere l'attività oggetto della licenza con uno o più aeromobili, sui quali potrà quindi essere imbarcato prodotto in esenzione d'accisa»*).

7. Questa interpretazione è in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha ricostruito la storia e la *ratio* della disciplina in tema di esenzione da accise per la navigazione aerea (CGUE, 1° dicembre 2011, Systeme Helmholtz, C-79/10). Riprendendo le osservazioni della Commissione UE, la Corte di Giustizia ha ricordato che le esenzioni fiscali sui prodotti energetici destinati all'aviazione civile di cui beneficiano le compagnie aeree risalgono - oltre che alle specifiche Convenzioni bilaterali sottoscritte dagli Stati membri - alla Convenzione di Chicago del 7 dicembre 1944 (punto 25), entrata in vigore il 4 aprile 1947. Tale convenzione all'art. 24 prevede che *«il carburante, gli olii lubrificanti, i pezzi di ricambio, l'equipaggiamento normale e le provviste che si trovino a bordo di un aeromobile di uno Stato contraente, all'arrivo nel territorio di un altro Stato contraente e che restino a bordo fino alla partenza dal territorio di tale Stato,*



*saranno esenti da dazi doganali, da tasse di ispezione o da simili dazi ed oneri nazionali o locali».*

8. Secondo la Corte di Giustizia, la disciplina europea in materia di esenzione da accise per il carburante utilizzato per il rifornimento degli aerei ha assolto la finalità di non alterare la *«posizione competitiva delle imprese comunitarie»* rispetto a quella degli Stati terzi, che già usufruivano delle agevolazioni della citata Convenzione di Chicago. Alterazione che avverrebbe, sul presupposto che *«l'imposizione di un'imposta sui carburanti utilizzati per i voli intracomunitari o internazionali effettuati dalle compagnie aeree europee ridurrebbe la competitività di tali imprese in modo significativo rispetto alle imprese di trasporti aerei di Stati terzi»* (CGUE, Systeme Helmholtz, cit., punto 26). In termini del tutto analoghi, si è poi precisato che l'esenzione da accise per il carburante imbarcato per la navigazione aerea ha la finalità di conformare il diritto dell'Unione agli obblighi internazionali imposti dalla menzionata Convenzione di Chicago, nonché a quelli che incombono all'Unione e ai singoli Stati in forza degli accordi bilaterali internazionali sui servizi aerei da essa conclusi con alcuni Stati terzi (CGUE, 21 dicembre 2011, Air Transport Association of America e a., C-366/10, punti 90 – 91).

9. Appare, quindi, evidente la ragione per la quale le esenzioni da accise per il carburante imbarcato sugli aerei che svolgano voli commerciali godessero di deroga espressa nella Direttiva 92/12/CEE e in quella successiva, in quanto esenzioni (per i voli commerciali internazionali) preesistenti l'adozione delle direttive e già affermati dalle convenzioni internazionali.

10. Posta la questione in tali termini, deve ritenersi che l'esenzione da accise per utilizzo di carburante per navigazione aerea debba essere intesa in senso restrittivo. L'esenzione è riconosciuta alle compagnie aeree dell'Unione Europea che svolgano attività caratteristica di vettore



aereo e che utilizzino il carburante per attività direttamente funzionali alla prestazione di servizi aerei a titolo oneroso, allo scopo di non gravare di costi inerenti (le accise) l'attività di trasporto aereo, costi che altererebbero la posizione competitiva di queste compagnie rispetto a quelle di Paesi terzi, esentate da questo costo. In particolare, l'art. 14, n. 1, lett. b) Dir. 2003/96/CE va inteso nel senso che *«un'impresa (...) qualora conceda in locazione o noleggio un aeromobile ad essa appartenente, unitamente al carburante, ad imprese le cui operazioni di navigazione aerea non siano direttamente finalizzate alla prestazione, da parte delle imprese medesime, di servizi aerei a titolo oneroso, non può beneficiare dell'esenzione dalla tassa sui prodotti energetici forniti ai fini dell'utilizzazione quali carburanti o combustibili per la navigazione aerea diversa dall'aviazione di diporto privato, prevista da detta disposizione»* (CGUE 21 dicembre 2011 – Haltergemeinschaft LBL, C-250/10). E', pertanto, il solo vettore aereo che utilizza gli aeromobili per l'attività di navigazione aerea che beneficia dell'esenzione.

11. L'esenzione da accise per utilizzo di carburante spetta, pertanto, all'utilizzatore finale del carburante che, munito di licenza aerea, utilizza il carburante sugli aerei attraverso i quali svolge la propria attività caratteristica a titolo oneroso, in forza della propria particolare condizione soggettiva che lo legittima alla domanda di rimborso. Condizione soggettiva che giustifica, al pari delle condizioni soggettive di altri utilizzatori finali a termini dell'art. 23 Direttiva 92/12/CEE, la proposizione della domanda di rimborso.

12. Soluzione, questa, infine, coerente con il fatto che l'esenzione non potrebbe, in ogni caso, riconoscersi indiscriminatamente a tutti gli operatori (non produttori) della catena distributiva (come invece propugna il ricorrente), circostanza che genererebbe una pluralità di domande di rimborso della stessa imposta, benché versata una sola



volta. Essendo l'esenzione specificamente legata alla condizione soggettiva dell'utilizzatore finale, l'accisa corrisposta dal fornitore va, pertanto, rimborsata a colui che dimostri l'utilizzo del carburante sugli aerei con i quali esercita l'attività caratteristica di vettore aereo a titolo oneroso.

13. La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che la ricorrente non possa godere della suddetta esenzione in quanto sprovvista di licenza di vettore aereo, ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi. Il ricorso va, pertanto, rigettato. Le spese del giudizio di legittimità sono integralmente compensate per novità della questione. Sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

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

La Corte rigetta il ricorso; dichiara le spese processuali integralmente compensate tra le parti; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento di un 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.

Così deciso in Roma, in data 7 marzo 2023

Il Presidente  
*Francesco Federici*

