

Inammissibile l'istanza di rimborso accise presentata all'Agenzia delle Entrate, invece che all'Agenzia delle Dogane

Annalisa Fuso

La [sentenza in commento](#) si è pronunciata sulla legittimità di una richiesta di rimborso delle accise su gasolio per autotrazione proposta, per errore, all'Agenzia delle Entrate invece che all'Agenzia delle Dogane. La SC ha sancito l'inammissibilità dell'istanza perché la stessa era stata presentata ad un ufficio incompetente. Il tema affrontato dalla cassazione, pur essendo di ordine generale, trae spunto da una vicenda che riguarda, da vicino, il mercato energetico e presenta, comunque, degli interessanti spunti di riflessione anche per questo specifico settore.

La recente interpretazione si pone a valle di un già consolidato orientamento, che, da svariati anni, esclude che il rapporto che intercorre tra Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzie fiscali possa essere qualificato come una immedesimazione organica (v. sul punto, *ex plurimis*, Cass. Sez.Un., 14/02/2006, n. 3116; Cass. Sez.Un. e, più recente, Cass. sez. 5, 06/12/2017, n. 29183, pure richiamate dalla sentenza in commento).

Generalmente, un rapporto tra due soggetti giuridici si può definire "organico", quando uno dei due, pur nella sua autonoma soggettività, assume il ruolo di "organo" dell'altro, nel senso che l'attività svolta dal primo è imputabile al secondo soggetto. Ebbene, nel caso di specie, pur essendo l'attività svolta da tutte le Agenzie fiscali funzionale al perseguimento dei medesimi interessi erariali, ciò non è sufficiente per definire le stesse come "organi" dello Stato

A queste conclusioni si giunge dopo un esame sistematico dell'impianto normativo su cui riposa l'organizzazione delle Agenzie fiscali e un'esegesi della *ratio* che ha animato questa riforma.

L'odierno modello organizzativo delle Agenzie fiscali è, infatti, stato introdotto con il d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, che disciplina tali enti agli artt. 57 ss., ricomprendendoli nella più ampia categoria delle «Agenzie amministrative» (artt. 8 e 9 del medesimo decreto).

L'intento della riforma è stato proprio quello di distinguere, per ragioni di efficienza ed imparzialità dell'azione amministrativa, tra funzioni politiche, di indirizzo e di controllo, da un lato, e funzioni amministrative e di gestione, dall'altro.

Più in dettaglio, all'esito della riforma le Agenzie fiscali hanno cominciato ad esercitare poteri tecnico - operativi in materia di imposizione fiscale, mentre il Ministero, in quanto ente dello Stato, ha continuato a riservarsi la titolarità dell'obbligazione tributaria

In quest'ottica, alle Agenzie sono stati trasferiti i rapporti giuridici, i poteri e le competenze che prima erano dei Dipartimenti del Ministero, ma con lo scopo di promuovere una esternalizzazione di tali servizi e competenze secondo la (nuova) organizzazione interna a ciascuna Agenzia (art. 57).

A tale proposito, le Agenzie sono state dotate di «personalità giuridica di diritto pubblico» (art. 61, comma 1) nonché di «autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa contabile e finanziaria» (art. 61, comma 2).

Già dalla struttura del d.lgs. 300/1999 si comprende, quindi, che le agenzie non fanno più parte dell'organizzazione dei Ministeri (alla quale è dedicato il Titolo I del decreto), né dell'amministrazione periferica che fa capo ai medesimi (art. 11, comma 5), ma sono "esterne" rispetto ad essa. Non a caso, infatti, alla loro disciplina è dedicato un diverso Titolo del decreto (il II), che le definisce apertamente come strutture che *«svolgono attività a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, in atto esercitate da ministeri ed enti pubblici ...»* (v. art. 8, comma 1).

In buona sostanza, con l'istituzione delle Agenzie fiscali si è verificata una successione a titolo particolare che ha riguardato solo una parte delle precedenti competenze del Ministero con lo scopo precipuo di consentire l'esternalizzazione delle (sole) attività funzionali allo svolgimento dell'azione amministrativa (primariamente l'accertamento e la riscossione).

Dalla netta separazione tra titolarità dell'obbligazione tributaria (riservata al MEF), ed esercizio dei poteri tecnico - organizzativi connessi all'imposizione (attribuiti alle Agenzie fiscali), emerge che né l'AdD né l'AdE possono essere considerate come organi dello Stato.

Nello specifico, poi, ciascuna Agenzia ha competenze sue proprie che esercita in ambiti ben distinti. Precisamente, per quanto di interesse alla presente trattazione:

- L'Agenzia delle Entrate ha competenze in materia di entrate tributarie e diritti erariali, per i quali si occupa delle funzioni relative alla gestione, all'accertamento e al contenzioso;
- L'agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha competenze in materia di tributi e

servizi doganali, giochi, tabacchi, prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari nelle aree di competenza.

La sentenza del 2020, negando la legittimità di un'istanza presentata ad Agenzia incompetente, si inserisce perfettamente in questo filone, rispetto al quale, però, compie un ulteriore passo avanti.

Esaminando, infatti, la natura del rapporto intercorrente tra due Agenzie che hanno pari posizione rispetto al MEF, ma competenze, per materia, diverse tra loro, i supremi Giudici concludono che le due strutture, esterne all'apparato ministeriale statale non possono essere ricondotte ad unità, proprio in virtù di quel difetto di immedesimazione organica e, pertanto, non possono essere fatti salvi gli effetti di un'istanza erroneamente presentata ad un'Agenzia piuttosto che a un'altra.

I Giudici, in altre parole, hanno implicitamente ammesso che non può essere invocato nel caso di specie un altro principio ormai consolidato nel diritto tributario, tale per cui, un ufficio di una determinata Agenzia fiscale cui sia stato recapitato, per errore, un atto amministrativo, ha l'onere di ritrasmetterlo all'ufficio competente della medesima Agenzia, per farne salvi gli effetti (v. Cass. civ., sez. trib., sent. del 3/7/2009, n. 15718; Cass. civ., sez. un., sent. del 14/2/2006, n. 3116 e Cass. civ., sez. trib., sent. del 20/4/2007, n. 9395).

Nel caso in commento, infatti, non siamo all'interno di due diramazioni locali del medesimo ente, quanto, bensì, in presenza di due soggetti distinti e con competenze non sovrapponibili.

Per questo motivo, pertanto e facendo applicazione degli appena riportati principi generali e consolidati sul difetto di immedesimazione organica di ciascuna Agenzia rispetto al (medesimo) MEF non resta che concludere, come hanno fatto i supremi Giudici, che l'atto erroneamente proposto ad un'Agenzia incompetente debba considerarsi non legittimamente presentato.