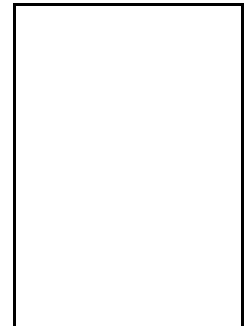


Civile Sent. Sez. 5 Num. 25244 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 11/09/2026



SENTENZA

sul ricorso 25279/2024 proposto da:

MAC PORT MACCHINE OPERATRICI PORTUALI S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. Antonio Vincenzi (P.E.C.: avv.vincenzi@legalmail.it), elettivamente domiciliata agli effetti del presente giudizio in Roma, via Brenta n. 2/A presso lo studio dell'Avv. Gianluca Brancadoro;

- ricorrente -

contro

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

- controricorrente -

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Emilia-Romagna n. 401/13/2024, depositata il 3.5.2024 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 24 febbraio 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Udite le conclusioni formulate dal Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Pasquale Serrao d'Aquino, nel senso dell'accoglimento del ricorso.

Udito per parte ricorrente l'Avv. Antonio Vincenzi.

Udito per l'Avvocatura dello Stato l'Avv. Laura Delbono e l'Avv. Greta Verbena.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Emilia-Romagna n. 401/13/2024 veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Ravenna n. 222/2/2023 con cui era stato accolto il ricorso introduttivo della MAC PORT MACCHINE OPERATRICI PORTUALI S.r.l., operante nel settore della commercializzazione, noleggio e manutenzione di macchine operatrici portuali. Oggetto del processo era il diniego opposto dall'Agenzia all'istanza contro la revoca, intervenuta il 17.6.2022 dell'agevolazione concessa il 22.5.2013 e prevista per la produzione di forza motrice di cui al punto 9 della Tab. A del d. lgs. N. 504/95 Testo Unico Accise con

attribuzione della qualifica di destinatario registrato ex art. 8 del TUA per la ricezione ad imposta ridotta del carburante necessario ad azionare due gru mobili portuali.

2. Si legge nella sentenza impugnata che l'Amministrazione finanziaria, ritenendo sussistenti nel caso di specie le condizioni oggettive e soggettive previste dalla normativa in materia, sul presupposto che la società richiedente avrebbe utilizzato direttamente le macchine operatrici, con provvedimento del 22 maggio 2013, autorizzava la contribuente a decorrere dal 15 ottobre 2012 a usufruire della riduzione dell'accisa al 30% per il gasolio utilizzato per la forza motrice prodotta da due gru portuali presso la sede operativa della società Bunge Italia S.p.a..

Il beneficio, dopo una proroga, veniva revocato in seguito ad una successiva verifica fiscale conclusa col P.V.C. del 2 febbraio 2022 e all'acquisizione del contratto di locazione "full service" stipulato in data 26 ottobre 2011 tra la contribuente e la Bunge, all'esito della quale l'Agenzia accertava la sussistenza di una situazione di fatto differente da quella prospettata in sede di presentazione della precedente istanza. Secondo il contratto "full service", la Mac Port concedeva in locazione senza operatore (cd. "nolo a freddo"), le macchine operatrici ammesse all'agevolazione, con l'impegno di fornire il carburante - in regime agevolato - e l'assistenza tecnica e quindi, perdendo la disponibilità materiale delle macchine operatrici.

3. La società impugnava il diniego invocando l'affidamento («la ricorrente per un lungo periodo di tempo, ha certamente fatto affidamento sulla concessione dell'autorizzazione richiesta ed ottenuta», v. pp.15 e 16 ricorso introduttivo) e il giudice di prime cure accoglieva il ricorso, ritenendo in primo luogo che il cd. nolo a freddo non fosse incompatibile con l'agevolazione fiscale già concessa, poiché la ricorrente aveva

mantenuto in capo a sé la manutenzione delle gru e la fornitura del gasolio agevolato. In secondo luogo, stabiliva che, comunque, la revoca dell'autorizzazione era stata disposta al di fuori dei casi tassativamente previsti dall'art.8 del d.lgs. n.504/95 (TUA).

4. Il giudice d'appello accoglieva il gravame dell'Agenzia nel merito, ritenendo che l'acquisizione del contratto di *full service* fosse un fatto nuovo che giustificava l'adozione della revoca e che la società Mac Port fosse estranea all'utilizzo delle macchine operatrici, non avendo detenuto il gasolio "agevolato" e non avendo svolto l'attività per la quale era stata accolta l'istanza di agevolazione poiché non era autorizzata a svolgerla. La contribuente rivestiva il mero ruolo di intermediario rispetto al soggetto realmente esercente l'attività connessa all'agevolazione richiesta. Secondo il giudice, l'estraneità al processo produttivo della Mac Port non era esclusa per il semplice fatto che la stessa avesse proceduto all'installazione delle macchine, ne curasse l'assistenza e l'acquisto del carburante agevolato, poiché tali attività restavano in concreto al di fuori del concetto di attività produttiva per lo svolgimento della quale era stata riconosciuta l'agevolazione. Nel caso di specie mancava quindi una condizione necessaria per il beneficio fiscale, ossia la coincidenza tra il soggetto autorizzato come destinatario registrato e il soggetto esercente l'attività connessa all'agevolazione richiesta.

5. Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per Cassazione la società, affidato a quattro motivi, che illustra con memoria ex art.378 cod. proc. civ., cui replica l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 21-quinquies, comma 1, L. 241/1990 da parte del giudice, per non aver

considerato che l'applicazione nella fattispecie dell'istituto della revoca del beneficio, intervenuta in data 22.5.2022 con effetto *ex tunc* a decorrere dal 22.5.2013, sarebbe improprio e comunque illegittimo anche per assenza di fatto nuovo sopravvenuto: non si sarebbe modificata alcuna situazione di fatto, né sotto il profilo soggettivo né oggettivo dal momento che il contratto di locazione "full service" stipulato con Bunge in data 26.10.2011 era già vigente al momento del rilascio dell'autorizzazione nel 2013. Inoltre, a differenza dell'annullamento con effetto solo *ex tunc*, la revoca avrebbe potuto dispiegare effetti esclusivamente *ex nunc*.

2. Con il secondo motivo la ricorrente, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art.112 cod. proc. civ. su una questione dirimente e risolutiva sollevata nel corso di giudizi di merito su di un punto decisivo della causa, per non essersi il giudice pronunciato sulla eccezione della società ricorrente di conoscenza o conoscibilità, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, della esistenza del contratto di locazione "full service", che regolava i rapporti economici fra la società, con particolare riferimento alla fruibilità degli impianti messi a disposizione della società ricorrente, fin dal momento dei primi accessi dell'Amministrazione doganale, avvenuti in data 26 settembre 2012 e 15 ottobre 2012, documentate nel Processo Verbale di Constatazione del 19 ottobre 2012 che espressamente fa riferimento al contratto in essere tra Mac Port e Bunge Italia con un'analisi dei rapporti in essere tra le due aziende. Non potrebbe così applicarsi la revoca ex art. 21 quinquies comma 1 della L. 241/1990, per avere accertato l'Agenzia, *ab origine*, una situazione di fatto sulla titolarità della parte ricorrente a beneficiare del regime di agevolazione fiscale, non modificata a distanza di circa dieci anni.

3. Il terzo motivo deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., anche l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, con riferimento alle medesime circostanze oggetto del motivo precedente, ossia il fatto che l'Amministrazione doganale aveva dato l'autorizzazione alla società a godere dei benefici fiscali proprio dopo aver conosciuto ed esaminato il contratto di locazione "full service" a seguito dei sopralluoghi documentati nel p.v.c. del 19.10.2012.

La ricorrente ritiene che la revoca (v. p.11 ricorso) «costituisce certamente violazione dei fondamentali principi stabiliti dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000) e, segnatamente, del principio di "tutela dell'affidamento e della buona fede" previsto dall'art. 10 dello Statuto, posto che la ricorrente, per un lungo periodo di tempo, ha certamente fatto affidamento sulla concessione dell'autorizzazione richiesta ed ottenuta e sugli effetti economici».

3.1. Inoltre, il corpo della censura lambisce anche la denuncia di motivazione apparente: da un lato si legge che non sarebbe percepibile il fondamento della decisione sul punto, in quanto non reca argomentazioni obiettivamente idonee a far conoscere il ragionamento seguito del giudice, per negare rilievo ad una circostanza di fatto decisiva e risolutiva. Dall'altro, l'esistenza del contratto di locazione visionato dall'Amministrazione finanziaria, sarebbe del tutto incompatibile, sotto il profilo logico, con il responso della sentenza sulla legittimità della revoca dell'iniziale provvedimento di autorizzazione, profilo dunque in cui la motivazione viene censurata come perplessa.

4. Il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 24 d.lgs. n. 504/1995, 5, comma 3, D.L. 124/2019, 8 del Testo Unico Accise, poiché, a differenza di quanto ritenuto nella sentenza impugnata,

l'agevolazione fiscale relativa agli impieghi di oli minerali ha una natura oggettiva e non soggettiva. Al contrario, osserva la ricorrente, il giudice afferma che la società risulterebbe estranea all'utilizzo delle macchine operatrici, perché non avrebbe in detenzione il gasolio agevolato e non svolgerebbe l'attività che fruisce dell'agevolazione per il semplice motivo che non sarebbe stata autorizzata a svolgerla. In pratica, secondo la valutazione del giudice di appello, la ricorrente rivestirebbe il mero ruolo di intermediario, rispetto al soggetto realmente esercente l'attività connessa all'agevolazione richiesta. Sulla base dell'interpretazione del giudice l'estraneità al processo produttivo della contribuente originerebbe dal fatto che l'attività prestata dalla medesima, di installazione delle macchine, di curare l'esistenza e di acquistare il carburante agevolato, sarebbe al di fuori del concetto di attività produttiva per lo svolgimento della quale viene riconosciuta l'agevolazione.

5. Anteriormente alla disamina delle singole censure, dev'essere scrutinata la questione pregiudiziale, sollevata dalla società ricorrente nella memoria ex art.378 cod. proc. civ. depositata anteriormente all'udienza, relativa all'esistenza di un giudicato esterno che, ai sensi degli artt. 2909 cod. civ. e 324 cod. proc., spiegherebbe i suoi effetti nel presente procedimento, in forza della sentenza definitiva della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna n. 956/2024 depositata il 24.10.2024.

6. La questione è sollevata dalla stessa ricorrente e, dunque, non è un'eccezione in senso tecnico, ma pone al Collegio la necessità di pronunciarsi sul ricorso, ed è fondata.

Il presente giudizio verte sul diniego circa l'istanza avente ad oggetto la revoca nel 2022 dell'autorizzazione al beneficio, e non sul recupero del tributo, oggetto dell'avviso di pagamento n. 2023/A/1574 per il

recupero di quanto ha fruito la società per indebita agevolazione dell'accisa per i periodi di imposta 2017-22. L'avviso è stato separatamente impugnato dalla contribuente dinanzi alla Comm. Trib. Prov. di Ravenna che, con sentenza n. 94/2024 ha accolto il ricorso.

7. La decisione è stata confermata dal giudice d'appello con la sentenza n. 956/2024, prodotta dalla società, che ha così motivato la sua decisione finale: «Occorre in primo luogo ricordare che la contribuente ha usufruito dell'agevolazione tributaria per il consumo di gasolio fino alla revoca del suo impiego fiscalmente agevolato e ciò per almeno un decennio. Tale autorizzazione prevedeva, oltre al consumo del carburante, anche altre obbligazioni di facere quali l'installazione e la manutenzione della gru oltre che la somministrazione del carburante per la trazione della macchina: naturale ritenere che fino al momento della revoca l'agevolazione esisteva e produceva normalmente i propri effetti. In aggiunta a ciò, va anche detto che l'agevolazione stessa aveva effetto dal momento della sua adozione e per il futuro escludendosene perché non prevista dalla legge qualsiasi portata retroattiva. E' così evidente che in questo modo si può configurare uno *spatium* temporale nel corso del quale l'agevolazione ha prodotto normalmente i suoi effetti fino alla revoca e, per l'effetto, è lecito ritenere che i costi del gasolio per autotrazione oltre che i corrispettivi per le altre obbligazioni di facere contestualmente previsti se ne avvantaggiassero: in questo modo, ritiene questa Corte, viene meno la causa in senso tecnico del recupero fiscale in quanto, come correttamente ritenuto dalla Commissione Provinciale, dell'agevolazione ha usufruito un soggetto debitamente autorizzato».

8. Orbene, il Collegio rammenta l'insegnamento di Cass. Sez. U. n. 26242 del 2014, secondo cui l'accertamento contenuto nella sentenza

passata in giudicato estende i suoi effetti non solo alla statuizione relativa al bene della vita chiesto dall'attore, ma anche a tutte quelle inerenti all'esistenza e alla validità del rapporto dedotto in giudizio, in quanto accertamenti necessari e indispensabili per pervenire a quella pronuncia (giudicato implicito), perché emergenti da atti comunque prodotti nel giudizio.

Il principio del "dedotto e deducibile" - in virtù del quale l'efficacia del giudicato si estende, oltre a quanto dedotto dalle parti (giudicato esplicito), anche a quanto esse avrebbero potuto dedurre (giudicato implicito) - concernere le ragioni non dedotte che si pongano come antecedente logico necessario rispetto alla pronuncia, così che deve ritenersi precluso alle stesse parti proporre, in altro giudizio, qualsivoglia domanda avente ad oggetto situazioni giuridiche soggettive incompatibili con il diritto accertato.

9. Tale principio è di sicura generale applicazione nel sistema e, dunque, vige anche nel processo tributario, in quanto l'autorità della cosa giudicata sostanziale ex art.2909 cod. civ. tende a impedire un *bis in idem* e così un eventuale contrasto di pronunce ed è perciò che copre il dedotto e il deducibile, ossia non solo le ragioni giuridiche dedotte in quel giudizio, ma anche tutte le altre, proponibili in via di azione o di eccezione, le quali, benché non dedotte specificamente, sono caratterizzate dalla loro inerenza ai fatti costitutivi delle pretese anteriormente fatte valere.

La creazione giurisprudenziale del principio si fonda sulla forza della logica secondo cui, se il giudice si è pronunciato su di un determinato punto, allora ha risolto in senso non ostativo tutti quelli il cui esame è preliminare a quello esplicitamente deciso.

Parte della dottrina precisa che le questioni pregiudiziali di merito sono coperte dal giudicato solo se, per legge o per volontà delle parti, il

giudice vi abbia esteso la sua diretta cognizione, mentre, in caso contrario, si tratterebbe di valutazioni rilevanti *incidenter tantum*.

Un ulteriore filone interpretativo ritiene che sarebbe sempre e comunque coperta dal giudicato la cd. "pregiudizialità logica" che, a differenza di quella "tecnica" o pregiudizialità in senso stretto, comprende tutte le questioni, anche quelle di merito, le cui soluzioni non coerenti con la decisione sul merito ne avrebbero impedito la pronuncia.

Tuttavia, non sempre il rispetto dell'ordine logico nella trattazione delle questioni esprime una scelta di efficienza e di coerenza processuale, in quanto l'efficienza, la stabilità e la definitiva strutturazione di una decisione dipende dal tipo di controversia e dal tipo di decisione che il giudice intende adottare, e costituisce un valore pregnante, ma non assoluto, delle decisioni stesse.

10. Sulla base di tale analisi le Sezioni Unite chiariscono che oggetto del processo, oggetto della domanda giudiziale e oggetto del giudicato risultano cerchi concentrici, ma le cui aree non appaiono sempre perfettamente sovrapponibili. La reale portata del giudicato, soprattutto in caso di pronuncia di rigetto, è determinata dai motivi della decisione, ove la controversia abbia riguardato esclusivamente un segmento del più ampio rapporto sostanziale.

È principalmente la facoltà del giudice di definire il processo celermente, sulla base della ragione più liquida, a impedire la perfetta sovrapponibilità dell'oggetto del processo all'oggetto del giudicato. Ad esempio, la pronuncia di rigetto fondata esclusivamente su motivi attinenti a una limitata frazione del rapporto porta a ritenere che non si sia in presenza di alcuna statuizione vincolante sulla esistenza/inesistenza del rapporto sostanziale, restando tale più vasta questione "assorbita" nel limitato *decisum* a monte.

11. Nella presente fattispecie, viene in rilievo la sentenza della CGT2 Emilia-Romagna, resa sull'avviso di pagamento n. 2023/A/1574 per il recupero di quanto ha fruito la società per indebita agevolazione dell'accisa per i periodi di imposta 2017-22, ossia l'accisa a titolo di corrispettivo per il consumo di gasolio per autotrazione ricompresa entro l'intero termine prescrizionale quinquennale calcolato dalla revoca dell'agevolazione il 17.6.2022.

La sentenza prodotta con attestazione fa espressa menzione del fatto che «la richiesta si giustificava essendo stata revocata l'autorizzazione all'impiego fiscalmente agevolato del consumo di forza motrice portuale di cui all'art.24, comma 1, d.lgs. n.594/95», che, nella prospettazione della società, «la revoca del trattamento agevolativo non avrebbe potuto essere retroattiva con l'effetto che la richiesta di pagamento avrebbe potuto al massimo essere formulata con decorrenza dal dì della revoca» e che la CTP aveva tenuto conto nella sua decisione del fatto che «parallelamente ed in altra sede veniva anche annullato il provvedimento di revoca dell'agevolazione». La *ratio decidendi*, inoltre, considera la revoca idonea a circoscrivere lo «*spatium* temporale nel corso del quale l'agevolazione ha prodotto normalmente i suoi effetti».

12. Ci si deve chiedere allora innanzitutto se l'oggetto del giudicato copra interamente l'oggetto del presente processo e l'oggetto della domanda. Va al proposito considerato che non è dedotto nel giudizio il tema delle sanzioni e neppure del processo definito e, quindi, la questione della proiezione della statuizione del tributo sulle sanzioni non si pone.

L'invocato giudicato esterno discende dalla sentenza sull'avviso di pagamento dell'accisa 2017-22 che ha recuperato l'imposta a seguito della revoca del beneficio nel 2022. Il giudice non ha preso posizione

espressamente sul fondamento della revoca dell'agevolazione, né sulla sua legittimità, profili oggetto della domanda nel presente processo, ma ha considerato la revoca nel momento in cui si è pronunciato sul recupero di imposta entro il quinquennio di prescrizione calcolato a ritroso dalla revoca, ritenendo che il beneficio spettasse sino al 2022. Così facendo, per negare il fondamento della ripresa, ha implicitamente ritenuto legittima l'agevolazione per il quinquennio 2017-22 e ogni profilo di doglianza riguardo alla revoca rientra con certezza nel deducibile.

13. Infatti, in primo luogo la sentenza ha deciso espressamente, per tutti i periodi di imposta non prescritti anteriori alla revoca del 17.6.2022, che l'imposta in misura piena non spetta all'erario (giudicato esplicito), e il presupposto dell'accisa o c'è o non c'è.

In secondo luogo, va rammentato che, come sopra ricostruito, la decisione estende i suoi effetti non solo alla statuizione relativa al bene della vita oggetto della domanda, e il giudice, per stabilire in via definitiva che l'accisa in misura piena non è dovuta dal contribuente, implicitamente non può che aver ritenuto legittima la fruizione dell'agevolazione per tale arco temporale, in quanto antecedente logico necessario rispetto alla pronuncia della statuizione esplicita che ha annullato l'avviso di pagamento.

Il giudicato copre il dedotto e il deducibile e, perciò, l'efficacia del giudicato si estende, oltre a quanto dedotto dalle parti in quel processo e oggetto di giudicato esplicito, anche a quanto esse avrebbero potuto dedurre, ed è ormai precluso alle medesime parti ottenere la decisione sul presente ricorso, relativo all'impugnazione del diniego opposto dall'Agenzia all'istanza contro la revoca dell'agevolazione prevista per la produzione di forza motrice di cui al punto 9 della Tab. A del d. lgs. n. 504/95 Testo Unico Accise.

La discussione a valle sulla legittimità della revoca di una situazione giuridica soggettiva - la fruizione dell'agevolazione - è incompatibile con il diritto accertato dall'autorità giudiziaria, la quale ha annullato in via definitiva l'avviso di pagamento per gli anni di imposta 2017-22, e non è più possibile ritornare indietro.

14. Vi è poi un ulteriore passaggio, qualificante, da considerare, ossia l'effetto del giudicato nella particolare fattispecie dell'autorizzazione all'agevolazione, che non prevede una scadenza temporale precisa e che, quindi, genera in interesse in capo al fruitore che può essere assimilato a quello in un rapporto di durata che viene meno per il futuro per effetto della revoca, fermo restando che l'Amministrazione può rinnovare i controlli e, verificando se sono mutate nel tempo le condizioni per fruire della riduzione d'imposta, nuovamente autorizzarla.

Ci si deve concretamente chiedere se, dal momento che gli effetti pregiudizievoli sono già stati eliminati per effetto della sentenza passata in giudicato, residui in capo alla società un interesse ad agire con riferimento a quello che accade successivamente alla revoca del 17.6.2022, che possa valere per le annualità successive al 2022, non oggetto del processo definito.

Va anche detto che, sul punto, la sentenza della CGT2 n. 956/2024 adotta una succinta statuizione, affermando che «l'agevolazione stessa aveva effetto dal momento della sua adozione e per il futuro escludendosene perché non prevista dalla legge qualsiasi portata retroattiva».

15. Nell'interpretare tale espressione e gli effetti che ne discendono in questa sede, ossia se permanga un interesse attuale delle parti nel presente processo alla decisione sulla illegittimità della revoca a partire dal 2022, il Collegio osserva che l'interesse ad agire ha natura

dinamica, come hanno riaffermato le Sezioni Unite della Corte di cassazione con la sentenza n.26283 del 2022 a proposito dell'impugnazione dell'estratto di ruolo, poiché tale condizione dell'azione rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti (tra varie, Cass. n. 9094/17; sez. un., n. 619/21), e può assumere una diversa configurazione, fino al momento della decisione.

Sarebbe in contrasto con la funzione del processo una struttura di questo che fosse regolata in modo da consentire l'eventuale abuso delle misure giudiziarie ai fini dell'utile di una sola parte, mossa da intenti defatigatori e pertanto non meritevole di tutela giuridica (v. Corte cost. n. 113/63), in armonia col principio costituzionale del giusto processo, ex art. 111 Cost.. Inoltre, la Corte di cassazione non sindacava l'operato del giudice che ha reso la sentenza impugnata in questa sede, bensì la conformità della decisione adottata all'ordinamento giuridico, definito dalle norme applicabili quando la sentenza è resa (v. Cass., Sez. U., n. 21691 del 2016, punto 16).

16. Orbene, la domanda alla base del presente giudizio è certo correlata alla pretesa sostanziale, ossia il godimento dell'agevolazione, ma quest'ultima non è l'oggetto del processo, poiché l'impugnazione introduttiva ha investito l'atto di diniego all'istanza contro la revoca del beneficio.

Né, sotto il profilo processuale, ci sarebbe un interesse spendibile ex art.100 cod. proc. civ. ad impugnare il diniego *pro futuro*, poiché una simile domanda si risolverebbe in un'azione di mero accertamento che è incompatibile con il processo tributario. È chiaro in tal senso l'insegnamento delle Sezioni Unite (v. sentenza n.10999 del 1993), che esclude in assoluto la proponibilità di una domanda di accertamento dell'assenza di un debito d'imposta (v. anche Sez. Unite n.13793 del 2004; Sez. Unite n.18037 del 2008).

Il processo tributario è infatti di tipo impugnatorio (tra le tante, cfr. Cass. n.34349 del 2025, Cass. n.20433 del 2011, Cass. n.27065 del 2008, Cass. n.4125 del 2002) e, nel caso in esame, la società ha impugnato il diniego opposto dall'Agenzia all'istanza proposta dalla contribuente contro la revoca in data 17.6.2022 dell'agevolazione di cui ha goduto ininterrottamente a far data dal 22.5.2013. A ciò si aggiunge che, come già sopra considerato, non vi è un interesse con riferimento a sanzioni per il comportamento tenuto e che ha generato la revoca: sulla base di quanto emerge dalla sentenza e dal ricorso, non sono state irrogate.

17. È vero che la società ha impugnato in questo giudizio il diniego, anche, per come emerge dall'eccezione di giudicato e dalla formulazione della memoria illustrativa, in ragione degli effetti concreti sulla fruizione del tributo in misura agevolata già avvenuta sino al 2022. Tuttavia, la parte già ha avuto ragione su tale profilo ad opera della sentenza definitiva della CGT2 n. 956/2024, e ciò genera una manifesta ragione di carenza di interesse (sopravvenuta) ai fini dell'art.100 cod. proc. civ. ad ottenere la pronuncia sulla revoca del beneficio a riguardo.

Infatti, la sentenza passata in giudicata si occupa esplicitamente degli effetti non retroattivi della revoca e il giudicato, per le ragioni sopra viste, copre quanto dedotto nel giudizio definito e anche il deducibile (giudicato implicito). La Corte di cassazione, in presenza di tale sentenza definitiva, in questa sede non potrebbe mai annullare il diniego di revoca, poiché andrebbe ad incidere sulla revoca stessa e così a violare il principio del giudicato di cui all'art.2909 cod. civ..

18. Inoltre, la revoca non incide su alcuno *status*, non riguardando neppure la qualità di destinatario registrato ai sensi dell'art. 8 del TUA,

ossia «la persona fisica e giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione Finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti dal territorio di un altro Stato membro o dal territorio dello Stato», bensì solo la fruizione del beneficio sulle singole operazioni di cd. nolo a freddo.

E' la stessa contribuente, nell'illustrare gli effetti prodotti dalla sentenza passata in giudicato che produce, a riconoscere (v. pag. 3 della memoria) che «Per questo è lecito ritenere che dei costi del gasolio per autotrazione, la società MAC PORT se ne potesse avvantaggiare, per cui il provvedimento di revoca non può estendere i suoi effetti retroattivi sulla sfera patrimoniale del contribuente, per cui non può obbligare la parte ricorrente a versare alcuna accisa prima della notifica dell'atto di revoca».

La premessa logica, sia della statuizione della CGT2 n. 956/2024 sia della deduzione della società, è che la revoca sia legittima altrimenti non potrebbero affermare, rispettivamente, che «l'agevolazione stessa aveva effetto» sino al provvedimento amministrativo e che «il provvedimento di revoca non può estendere i suoi effetti retroattivi». Se ciò è vero, è precluso alla Corte ogni sindacato sull'annullamento del diniego di istanza di revoca, perché il giudice con sentenza definitiva ha già implicitamente compiuto un accertamento a riguardo come *supra* considerato a proposito degli effetti del giudicato che coprono anche le sue premesse logiche.

Ciò soddisfa anche il principio secondo il quale il giudice tributario non si può limitare a ragionare sul diniego, deve valutare il bene sostanziale della vita sotteso. Il giudizio tributario non è un processo di mera legittimità formale dell'atto, ma ha una natura, oltre che impugnazione, di merito (impugnazione-merito). È per questo che, ove l'atto

annullato sia un diniego di rimborso, la giurisprudenza della Corte (v. ad es. Cass. n.25668 del 2013) afferma che il mero venir meno dei suoi effetti non si traduce nella definitiva realizzazione dell'interesse del contribuente, giacché l'atto di annullamento non contiene l'accertamento relativo al rapporto tributario controverso e alla pretesa sostanziale vantata dall'interessato di siffatta realizzazione. Per rimuovere gli effetti di un silenzio-rifiuto, occorre un provvedimento espresso di riconoscimento dell'obbligazione tributaria o l'adempimento di essa (cfr. Cass. 10431 del 2011). Non basta perciò annullare il diniego dell'Amministrazione Finanziaria per vizi formali, il giudice deve accertare se il contribuente ha effettivamente diritto al rimborso richiesto (da ultimo, v. Cass. n. 1809 del 2026). Al Collegio è preclusa qualsiasi valutazione riguardo alla illegittimità della revoca poiché il profilo è oggetto del giudicato implicito discendente dalla sentenza definitiva.

19. Se la revoca è legittima, allora si deve concludere che la statuizione del giudice passata in giudicato ha effetto anche *pro futuro*, sino ad un'ulteriore verifica da parte dell'Amministrazione che, nel rivalutare le condizioni fattuali per godere dell'agevolazione, le quali possono sempre mutare nel tempo, porti a conclusione di un ulteriore procedimento amministrativo ad un nuovo provvedimento di autorizzazione al beneficio. Ma questo eventuale profilo sfugge ai cerchi concentrici del giudicato (v. *supra*): ai fini del presente giudizio la Corte constata che la ricorrente ha già ottenuto in forza della sentenza definitiva il risultato massimo ottenibile, sulla base della domanda di impugnazione del diniego, entro lo spazio del processo (ragionando da Cons. Stato n. 2135 del 2012; Cons. Stato n. 1413 del 2011).

20. Da quanto precede discende che, in tema di giudicato esterno, il sopravvenuto annullamento in via definitiva tra le medesime parti

dell'avviso di pagamento che recupera in misura piena l'agevolazione sino alla data della revoca, dal momento che implicitamente investe il profilo sostanziale della legittimità del provvedimento amministrativo, determina la sopravvenuta carenza di interesse alla decisione sulla ulteriore domanda giudiziale relativa al diniego opposto alla revoca del beneficio.

21. In conclusione, pronunciando sul ricorso, questo dev'essere dichiarato inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse, perché l'effetto sostanziale sotteso all'impugnazione del diniego di revoca dell'agevolazione è già stato ottenuto dalla società in forza della sentenza passata in giudicato prodotta dalla società con la memoria autorizzata.

22. Le spese di lite dell'intero giudizio sono compensate, in ragione, oltre che della complessità delle questioni trattate, della natura processuale della presente decisione, incentrata su un fatto sopravvenuto poco prima della presente decisione.

P.Q.M.

La Corte:

pronunciando sul ricorso, dichiara l'inammissibilità del ricorso per sopravvenuta carenza di interesse;

compensa le spese di lite dell'intero giudizio.

Roma, così deciso nella camera di consiglio del 24 febbraio 2026

Il Relatore est.
Pierpaolo Gori

La Presidente
Angelina-Maria Perrino