

COMMENTO

CONTRATTI

Spettanza del rimborso dell'accisa sul gasolio da autotrazione vincolata all'effettivo subentro nei contratti di leasing

di Marco Cramarossa – AIDC Bari | 8 OTTOBRE 2018

Nel settore degli autotrasporti, l'effettivo subentro, giuridico e fattuale, nei contratti di leasing da parte della società usufruttuaria del ramo d'azienda è condizione necessaria ed indispensabile per poter beneficiare del rimborso dell'accisa sul gasolio per autotrazione. Pertanto, la società dante causa in un contratto di usufrutto di ramo d'azienda non perde il diritto al predetto beneficio fiscale in assenza di esplicita e preventiva autorizzazione delle società locatrici al passaggio nell'utilizzo dei mezzi tra le parti contraenti. Quanto appena detto è corroborato, da un lato, da un orientamento giurisprudenziale autorevole, seppur risalente nel tempo, secondo cui l'eventuale clausola di incedibilità contenuta nel contratto è idonea a conferire allo stesso carattere personale, dovendosi quindi escludere l'automatica applicabilità dell'art. 2558, primo comma, del Codice civile. Dall'altro lato, invece, la conferma giunge tanto dall'interpretazione della dottrina quanto dagli stessi documenti di prassi dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Premessa

La spettanza del rimborso dell'accisa sul gasolio da autotrazione in relazione agli automezzi in leasing ceduti in forza di un contratto di usufrutto di ramo d'azienda intercorso tra due società di autotrasporti conto terzi è stato oggetto di un provvedimento di recupero, prima, e di sgravio parziale, poi, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Con il presente contributo analizziamo l'argomento e le considerazioni rese dall'Agenzia delle Dogane, facendo riferimento alla giurisprudenza, alla prassi e alla dottrina in materia.

Due **società di autotrasporti** conto terzi stipulavano un **contratto di usufrutto di ramo d'azienda** avente durata decennale. Tra i beni ed i rapporti giuridici oggetto del ridetto contratto erano contemplati, oltre ad impianti, attrezzature, rapporti commerciali con clienti e con fornitori, tanto gli **automezzi** ed i **veicoli di proprietà** quanto quelli detenuti in forza di contratti di **locazione finanziaria**. Nonostante le comunicazioni di **autorizzazione al subentro** inviate dalla dante causa a tutte le **società di leasing** i cui mezzi erano interessati dall'intervenuto contratto, non vi era stato **nessun riscontro** da parte delle medesime, almeno sino allo spirare del termine del periodo d'imposta in cui aveva cominciato ad avere efficacia il diritto all'usufrutto.

La vicenda

Nelle more delle autorizzazioni sopra richiamate, nel periodo intercorrente tra la data di stipula del contratto ed il 31 dicembre dello stesso anno, la **società dante** causa aveva concretamente continuato ad **utilizzare gli automezzi in leasing**, oggetto di usufrutto, per lo svolgimento della propria attività, sostenendone i relativi costi in termini di consumi di gasolio per autotrazione.

Al fine di dare trasparente contezza del proprio operato, la società riteneva peraltro opportuno depositare presso l'Ufficio delle Dogane apposita autocertificazione, resa ai sensi dell'art. 46 del D.P.R. n. 445/2000, con la quale si specificava che, atteso il mancato subentro della usufruttaria nei relativi contratti, avrebbe presentato, limitatamente ai mezzi in leasing, istanza di rimborso per l'accisa sul gasolio da autotrazione per il periodo in oggetto.

In ragione di quanto appena detto, la società protocollava **istanza di beneficio fiscale** per la riduzione dell'aliquota dell'accisa sul gasolio, con relativa richiesta di fruizione in compensazione del credito maturato.

Pertanto, l'**istanza** era **comprensiva**, come appena evidenziato, di tutti gli **automezzi in leasing** inseriti nel contratto di usufrutto, per i quali **non** era giunta alcuna **autorizzazione** da parte delle società locatrici al passaggio nell'utilizzo tra le due società parti del contratto.

L'**Ufficio delle Dogane**, a seguito di **verifica fiscale**, provvedeva a notificare il **verbale di constatazione**, con il quale rilevava il **mancato riconoscimento del beneficio** per il quantitativo di litri gasolio relativamente agli automezzi in leasing dichiarati dalla società per il periodo decorrente dalla data di stipula del contratto 1° agosto fino al 31 dicembre 2011.

L'Ufficio, a conforto della propria tesi, richiamava, da un lato, l'**art. 2558 del Codice civile**, a mente del quale "Se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale", atteso che l'ultimo periodo del secondo comma prevede che la disposizione si applichi anche nei confronti dell'usufruttuario e dell'affittuario per la durata dell'usufrutto e dell'affitto. Dall'altro lato, il convincimento dell'Ufficio si basava su quanto statuito dalla **Circolare 23 febbraio 2016, n. 4/D, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**, secondo cui – al paragrafo VI, rubricato "Esercizio attività in forma consortile e variazioni titolarità dell'azienda"- "la società conferitaria od incorporante, divenuta unico soggetto legittimato a richiedere il rimborso atteso che prosegue nei rapporti giuridici preesistenti assumendone i diritti e gli obblighi, presenterà la dichiarazione trimestrale sottoscritta dal proprio rappresentante legale o negoziale, sempreché iscritta nell'albo degli autotrasportatori (...)".

La difesa del contribuente: inapplicabilità dell'art. 2558, primo comma, c.c.

La **difesa del contribuente**, contenuta nelle **memorie illustrative** notificate all'Ufficio, si è incentrata proprio sui due principali rilievi motivazionali eccepiti dai verbalizzanti, vale a dire il richiamo all'**art. 2558 del Codice civile** e alla **Circolare n. 4/D/2016**.

Ebbene, quanto all'art. 2558 c.c. e agli effetti dispiegati in caso di contratti di leasing, si è evidenziato che un autorevole orientamento giurisprudenziale, seppur risalente, ha affermato, in relazione al tema della successione nel contratto di locazione dell'immobile nel quale era esercitata l'azienda, *mutatis mutandis* valevole per il contratto di usufrutto del ramo d'azienda e per i contratti di *leasing*, stabiliva che la **clausola di incredibilità** contenuta nel contratto fosse idonea a conferire ad esso **carattere personale**, dovendosi quindi **escludere l'applicabilità** dell'art. 2558, primo comma, c.c.

In proposito, si riporta quanto statuito dalla **Corte di Cassazione, sentenza n. 1633 del 27 giugno 1950**, secondo cui "l'acquirente di un'azienda non subentra nel contratto di locazione dei locali dell'azienda di cui esiste il **divieto di cessione dell'affitto**, giacché tale divieto imprime al contratto

un carattere personale, che impedisce la successione ope legis”, e dalla **Corte di Appello di Milano, sentenza del 19 aprile 1955**, la cui massima recita “[i]l cessionario di un’azienda non subentra, per il fatto stesso della cessione, nel contratto di locazione dell’immobile in cui l’azienda è gestita, qualora esista, nel contratto di locazione, il **divieto di cessione del contratto**. Tale divieto, pur se genericamente espresso, vale ad imprimere al contratto di locazione un carattere personale, onde all’applicazione dell’art. 2558 c.c. è di ostacolo l’art. 1594 dello stesso codice, che richiede, per l’efficacia della cessione, il consenso del locatore”.

Autorevole **dottrina** ha poi tenacemente confermato tale orientamento (cfr. F. Gazzoni, “Cessione di azienda e successione nel rapporto locativo”, in Giust. civ., 1980, II, 193-95 e A. Vanzetti, “Sulla successione nel contratto di locazione d’immobili in caso di alienazione d’azienda”, in Riv. dir. ind., 1965, I, 5 ss.).

In epoca più recente, consta una sola pronuncia della Suprema Corte (**Cass. 21 luglio 2011, n. 16041**), che, seppur con riguardo alla particolare fattispecie di un **contratto di licenza di software** contenente una **clausola** che **vietava** all’utente di **trasferire** a terzi i **diritti** di cui era **licenziatario**, utilizzando schemi logici abbastanza differenti da quelli elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza precedenti, è comunque giunta alla medesima conclusione poco più sopra già rappresentata.



Attenzione

Pertanto, **sembra potersi negare l’automatica applicabilità dell’art. 2558 c.c. a tutti quei contratti che contengano clausole di incedibilità degli stessi, seppur generiche.**

Con riferimento al caso di specie, la clausola di incedibilità a terzi, tipica dei contratti di leasing, attribuisce di fatto carattere personale al contratto, proprio ai sensi dell’art. 2558 c.c., rendendosi, quindi, necessaria l’espressa autorizzazione della società locatrice ai fini del subentro giuridico e fattuale dell’usufruttuario nei contratti in parola.

La difesa del contribuente: la Circolare n. 4/D/2016

Quanto, invece, al riferimento relativo alla Circolare n. 4/D del **23 febbraio 2016**, si precisava quanto segue.

L’Ufficio, come più sopra evidenziato, riportava un passaggio contenuto nel paragrafo VI, rubricato “Esercizio attività in forma consortile e variazioni titolarità dell’azienda”. Ebbene, quel **riferimento** è da ritenersi **errato** per diversi motivi e, soprattutto, in termini di riferimento soggettivo. Infatti, nello specifico caso in esame, non si è realizzata l’estinzione di un soggetto a seguito di conferimento d’azienda o di fusione societaria, ma le **due società** stipulanti il **contratto di usufrutto** del ramo d’azienda hanno **continuato ad esistere giuridicamente ed operativamente**.

Ben più calzante, invece, appare il riferimento al paragrafo IV della summenzionata Circolare, rubricato “Possesso di autoveicoli concessi in uso da esercente utilizzatore a titolo di locazione finanziaria”, secondo cui “Per la **certezza** del titolo di **possesso dell’autoveicolo**, la trasferita disponibilità del mezzo di trasporto all’esercente che presenta la dichiarazione trimestrale di rimborso presuppone il **consenso** prestato dall’**impresa di leasing proprietaria**, anche se espresso in forma preventiva nel medesimo contratto di locazione finanziaria”.



Attenzione

In termini più generali, sempre la Circolare 23 febbraio 2016, n. 4/D, evidenzia che la verifica del titolo di possesso indicato dall'esercente nella dichiarazione consente di individuare il **reale utilizzatore dell'autoveicolo**, unico soggetto legittimato a chiedere il rimborso.

Nel caso di specie, la società dante causa ha continuato ad utilizzare gli automezzi in leasing nelle more delle autorizzazioni delle società di locazione, sostenendone i relativi costi.

Le valutazioni dell'Ufficio

In **fase di riesame** del provvedimento emesso, la Direzione Interregionale – Ufficio delle Dogane, dopo aver acquisito copia delle fatture di leasing relative al periodo in considerazione intestate alla società dante causa, ha definitivamente accertato che il **beneficio fiscale** spettasse effettivamente a quest'ultima e **non** già **alla società usufruttuaria** del ramo d'azienda. Il provvedimento di **sgravi parziale**, rimanendo efficaci solo taluni rilievi formali minori, è stato, quindi, assunto alla luce delle seguenti motivazioni:

- i contratti di leasing contestati, prevedendo la clausola di incedibilità a terzi senza previa autorizzazione della società ceduta, attribuiscono ai medesimi carattere personale proprio ai sensi dell'art. 2558 c.c., subordinandone l'efficacia al consenso da parte delle varie società di leasing;
- le società locatrici, nonostante le comunicazioni di autorizzazione inviate al momento della stipula, non hanno effettuato alcun riscontro dell'avvenuto subentro nei relativi contratti;
- la società dante causa, nel periodo oggetto di verifica e accertamento, ha concretamente impiegato gli automezzi in leasing, sostenendone i relativi costi in termini di consumo di gasolio per autotrazione.

Conclusioni

Nel **settore degli autotrasporti**, l'**effettivo subentro**, giuridico e fattuale, nei **contratti di leasing** da parte della società usufruttuaria del ramo d'azienda è **condizione** necessaria ed indispensabile per poter beneficiare del **rimborso dell'accisa sul gasolio per autotrazione**. Infatti, i contratti di leasing, prevedendo, nella generalità dei casi, la **clausola di incedibilità** a terzi senza la **preventiva autorizzazione** della **società di locazione ceduta**, attribuiscono ai medesimi **carattere personale**, dovendosi, quindi, escludere l'automatica applicabilità dell'art. 2558, primo comma, c.c.



Riferimenti normativi

- Codice civile, art. 2558;
- Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 23 febbraio 2016, n. 4/D.