



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: ACCISE –
ESENZIONE – artt. 21 e 22
d.lgs. n. 504 del 1995 –
direttiva 2003/96

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

TANIA HMELJAK	- Presidente -	
FRANCESCO FEDERICI	- Consigliere -	CC. 28/01/2026
LUCIO LUCIOTTI	- Consigliere Rel. -	R.G.N. 1216/2022
GIACOMO MARIA NONNO	- Consigliere -	Cron.
SALVATORE LEUZZI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1216-2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (pec:
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);

- *ricorrente* -

contro

[REDACTED] s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa, per procura speciale in atti, dall'avv.

[REDACTED] e dall'avv. [REDACTED]

[REDACTED];

- *controricorrente* -



e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE RISCOSSIONE, in persona del Presidente
pro tempore;

- *intimata* -

avverso la sentenza n. 909/12/2021 della Commissione tributaria regionale dell'EMILIA-ROMAGNA, depositata in data 05/07/2021;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 28/01/2026 dal Cons. Lucio Luciotti;

FATTI DI CAUSA

1. La [REDACTED] s.r.l. è società che svolge attività di lavorazione e trasformazione in prodotti energetici di sottoprodotti di origine animale (cd. SOA) in un impianto gestito in regime di deposito fiscale di accise. In particolare, la predetta società produce grassi animali fusi (prodotto energetico con codice accisa NC 1518 di cui all'art. 21, comma 1, n. 1, del d.lgs. n. 504 del 1995, di seguito anche TUA), in parte riutilizzati nel ciclo produttivo (quale combustibile per la produzione di energia termica, in forma di vapore saturo, sia per riscaldare il cuocitore utilizzato per la fusione dei grassi animali che per il mantenimento della loro fluidità, ottenuto attraverso il riscaldamento delle tubazioni di trasporto e dei serbatoi di stoccaggio del grasso fuso) ed in parte commercializzati, fino ad agosto 2011, a soggetti terzi; la stessa, macinando i residui proteici (ossa e carni), produce anche farine di carne (prodotto energetico non ricompreso tra quelli di cui all'elenco dell'art. 21, comma 1, TUA).

2. La società contribuente veniva sottoposta a verifica fiscale da parte dei funzionari dell'Ufficio doganale di Parma i cui esiti venivano compendati nel processo verbale di constatazione del 13 gennaio 2014 da cui emergeva che la predetta società, con riferimento al periodo d'imposta settembre 2011 – febbraio 2013, aveva utilizzato tutta la produzione di grassi animali per alimentare il proprio ciclo produttivo e per la produzione di farine di carne, non ricomprese tra i prodotti



energetici esenti da accise ex art. 21, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995, senza effettuare alcuna estrazione dal deposito fiscale.

3. Sulla base di tali risultanze, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli emetteva nei confronti della società contribuente gli avvisi di pagamento n. [REDACTED] del 09/12/2016 e n. [REDACTED] del 13/12/2016 per recuperare l'accisa complessivamente evasa, oltre indennità di mora ed interessi, e l'atto di irrogazione di sanzioni n. [REDACTED] del 13/12/2016, mentre l'agente della riscossione emetteva la cartella di pagamento n. [REDACTED] del 05/04/2017.

4. Tali atti venivano impugnati separatamente dalla società dinanzi alla CTP (ora Corte di giustizia tributaria di primo grado) di Parma che, riuniti i ricorsi, li accoglieva parzialmente con sentenza n. 207/02/2019.

5. L'appello proposto avverso tale sentenza dalla società contribuente veniva accolto dalla CTR (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) dell'Emilia-Romagna che nella sentenza in epigrafe indicata affermava: *«Orbene, appare evidente che la distanza esistente tra le diverse argomentazioni proposte dalle parti risiede nella qualificazione delle farine animali in quanto la riconduzione delle farine animali alla tipologia di prodotti energetici di cui al comma 4 dell'art 21 TUA risulta decisiva ai fini della presente controversia: assume infatti l'Agenzia che solo l'uso come carburante e/o come additivo per fare accrescere il volume di un carburante ne legittima la esenzione dell'imposta, laddove il suo impiego per la combustione renderebbe ragione della pretesa erariale avanzata.*

Orbene, ritiene la Commissione che la distanza indicata risulta solo apparente in quanto come affermato dalla Suprema Corte anche in forza di una interpretazione costituzionalmente orientata, deve ritenersi lo stabilimento [REDACTED] realizza comunque prodotti energetici, in quanto la produzione dello stabilimento consiste in prodotti energetici, nella interpretazione della disposizione che ha dato



la Corte di Cassazione con giurisprudenza ormai consolidata, poiché il grasso animale quale prodotto energetico, veniva impiegato come combustibile nel processo produttivo, mentre le farine animali sono vendute ad impianti di biomasse per la produzione di' energia elettrica e termica ed a cementifici come combustibile, muovendo dal presupposto che anche alla luce del rilievo che sia il vecchio che il nuovo art 21, TUA (comma. 5 prima ed ora comma 4,) non è necessario che il prodotto venga commercializzato come carburante, essendo sufficiente la sua utilizzazione come tale.».

6. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle dogane proponeva ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo cui replicava l'intimata con controricorso e memoria.

7. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott.ssa Olga PIRONE in data 17/09/2024 depositava memoria conclusionale chiedendo il rigetto del ricorso.

8. All'esito della pubblica udienza questa Corte, con ordinanza interlocutoria n. 2038/2025, rinviava la causa a nuovo ruolo ordinando l'integrazione del contraddittorio nei confronti dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, che era stata parte dei giudizi di merito, cui la ricorrente ha provveduto nel termine fissato.

9. L'Agenzia delle entrate – Riscossione è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 5, 21, 22 del d.lgs. n. 504 del 1995 e 21 della Direttiva 2003/96/CE, sostenendo che in base a tali disposizioni normative «sono esenti da accisa energetica i prodotti energetici consumati per produrne altri, nel caso delle farine di carne, prodotti non energetici notoriamente adoperabili tanto per la produzione di biodiesel quanto come fertilizzanti o elementi di mangime, sono esenti solo i grassi animali usati per produrre farine destinate al primo di tali



usi, su prova del contribuente, in difetto della quale l'esenzione non spetta».

Osserva che «le farine animali, codice NC 2301, non figurano tra i prodotti energetici indicati dell'art. 21, comma 1, TUA. Le farine, quindi, potrebbero essere considerate prodotti energetici solo qualora, ai sensi dell'art. 21, comma 4 TUA, fossero utilizzate *"come carburante per motori o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti."* O se fossero ex art 21 co5, idrocarburi».

1.1. Precisa la ricorrente:

- che «la CTR [...] taceva sulla mancata produzione dei grassi animali e riteneva dirimente la questione relativa alla qualificabilità delle farine di carne quali prodotti energetici, come tali esenti da accisa»;

- che la CTR aveva erroneamente ritenuto, con riferimento alle farine di carne, che operasse l'esenzione di cui all'art. 22, comma 1, TUA in quanto le stesse erano vendute a terzi come combustibili, mentre quello che assume rilevanza è l'utilizzazione di esse come carburanti per autovetture (o come additivi o per accrescere il volume finale dei carburanti) e non la commercializzazione quali combustibili, come invece sostenuto in sentenza;

- che, infatti, diversamente da quanto affermato dalla CTR, affinché le farine di carne potessero essere considerati prodotti energetici non era sufficiente la loro commercializzazione come combustibile (nella specie, ad impianti di biomasse per la produzione di energia elettrica e termica ed a cementifici), richiedendo l'art. 21, comma 4, TUA la commercializzazione o l'utilizzo come carburante (che è diverso dal combustibile) o come additivo di carburante, altrimenti verificandosi una violazione del principio della riserva di legge in materia tributaria;

- che doveva ritenersi, sulla scorta della pronuncia della Corte di giustizia UE del 3 dicembre 2020 in causa C-44/2019 che l'esenzione



dalle accise opera soltanto là dove il consumo di un prodotto energetico «venga effettuato ai fini della fabbricazione di prodotti energetici che siano a loro volta sottoposti al regime di tassazione armonizzato istituito dalla direttiva 2003» (così nella sentenza della CGUE);

- che nel caso di specie non si poteva affermare che il consumo di grasso animale, effettuato dalla società contribuente per il funzionamento del proprio impianto, fosse stato destinato, alla produzione di altro grasso animale; ciò, in quanto, nel corso della verifica fiscale, con riferimento al primo periodo d'imposta oggetto di accertamento (settembre 2011 - febbraio 2013), dai registri aziendali erano emersi «degli scostamenti tra il grasso auto-consumato e quello stoccato [...] e non era risultata, altresì, alcuna movimentazione del grasso animale dal deposito fiscale», e ciò in spregio alle disposizioni di cui all'art. 5 TUA, mentre, per il secondo periodo d'imposta accertato (gennaio-marzo 2014) risultavano movimentazioni mensili di grassi animali in minime quantità, atteso che «la quasi totalità degli stessi era stata destinata alla produzione di farine animali»;

- che, pertanto, per il primo periodo di imposta, era stato accertato soltanto il consumo del grasso animale ma non era stato possibile accertare una qualche produzione di grasso animale connesso a quel consumo, mentre, con riguardo al secondo periodo di imposta, era stato possibile accertarlo soltanto per minime quantità, con la conseguenza che nella specie la CTR avrebbe dovuto escludere l'applicazione dell'esenzione anche in difetto di prova che la quantità dei prodotti energetici consumati era stata utilizzata per produrre altro prodotto energetico, il cui onere, trattandosi di beneficio fiscale, gravava sulla società contribuente che non lo aveva assolto, risultando invece che erano state prodotte farine animali che non costituivano prodotti energetici e che a questi non erano equiparabili ai sensi dell'art. 21, comma 4, TUA, non ricorrendone i presupposti.



2. Così riassunte le argomentazioni svolte dalla ricorrente, va preliminarmente precisato che l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso per difetto di specificità delle censure, «che non si risolvono in una critica puntuale dei passaggi della sentenza ritenuti meritevoli di cassazione, ma si basano su contestazioni di merito, nonché richiami normativi e giurisprudenziali inconferenti», sarà esaminata con riferimento alle singole censure dedotte nell'unico mezzo di cassazione.

2.1. Va, inoltre, rilevato che le stesse questioni poste nel presente giudizio sono state esaminate da questa Corte nei giudizi vertenti tra le medesime parti, ma con riferimento a diversi periodi di imposta, decisi con le sentenze n. 2037/2025 e n. 2039/2025, le cui argomentazioni, che il Collegio condivide, vanno qui richiamate.

3. Ciò posto, si rende necessario, preliminarmente, ricostruire il quadro normativo di riferimento.

3.1. Viene primariamente in rilievo l'art. 21, comma 1, TUA (d.lgs. n. 504 del 1995), secondo cui *«Si intendono per prodotti energetici: a) i prodotti di cui ai codici NC da 1507 a 1518, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori; ... [omissis]»*.

3.2. Pertanto, i grassi animali, che hanno codice accisa NC 1518, costituiscono prodotto energetico se destinati agli usi indicati nella citata disposizione.

3.3. Quanto all'aliquota applicabile a tali prodotti, il comma 3, seconda parte, del citato art. 21 prevede che, *«Qualora siano utilizzati, o destinati ad essere utilizzati, come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento ovvero siano messi in vendita per i medesimi utilizzi, i medesimi prodotti sono sottoposti ad accisa, in relazione al loro uso, secondo l'aliquota prevista per il carburante per motori o il combustibile per riscaldamento, equivalente»*.



3.4. L'art. 21, comma 4, prima parte, prevede che *«E' sottoposto ad accisa, con l'aliquota prevista per il carburante equivalente, ogni prodotto, diverso da quelli indicati al comma 1, utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come carburante per motori o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti»*.

3.5. Con i predetti commi 3 e 4 dell'art. 21 TUA è stato trasfuso nella legislazione nazionale il paragrafo 3 dell'art. 2 della direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, che ha analoghe previsioni («Qualora siano destinati ad essere utilizzati, siano messi in vendita o siano utilizzati come carburante per motori o combustibile per riscaldamento, i prodotti energetici diversi da quelli per i quali nella presente direttiva è specificato un livello di tassazione, sono tassati, in relazione al loro uso, all'aliquota applicabile al combustibile per riscaldamento o carburante per motori equivalente»; «Oltre ai prodotti tassabili elencati al paragrafo 1, è tassato all'aliquota dell'equivalente carburante per motori qualsiasi prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante per motori o come additivo, oppure per accrescere il volume finale dei carburanti per motori»).

3.6. In definitiva, le farine animali, che non sono ricomprese tra i prodotti energetici elencati al comma 1 dell'art. 21 TUA, costituiscono comunque prodotto energetico sottoposto ad accisa con l'aliquota indicata nel citato comma 4, ma, a differenza di quanto previsto per i grassi animali (e comunque per i prodotti elencati nel comma 1 dell'art. 21 TUA), solo se utilizzati, destinati ad essere utilizzati ovvero messi in vendita come carburante per motori (o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti) e giammai come combustibili per riscaldamento.

3.7. L'art. 22 TUA, nel testo risultante dal d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26 recante "Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e



dell'elettricità, in vigore dal 1.6.2007, disciplina gli «*impieghi di prodotti energetici negli stabilimenti di produzione*», stabilendo al comma 1 che «*Il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici non è considerato fatto generatore di accisa se il consumo riguarda prodotti energetici fabbricati sia all'interno che al di fuori dello stabilimento. Per i consumi non connessi alla produzione di prodotti energetici e per la propulsione dei veicoli a motore è dovuta l'accisa. Sono considerati consumi connessi con la produzione di prodotti energetici anche quelli effettuati per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici, effettuate nell'interno dei depositi fiscali*».

3.8. Pertanto, sulla base di tale ultima disposizione, non è soggetto ad accisa il consumo di grassi animali o di farine animali per produrre prodotti energetici, restando indifferente che quelli siano fabbricati all'interno o al di fuori dello stabilimento di produzione, o per le operazioni di riscaldamento specificate nella citata disposizione.

4. Sulla base di tale complesso normativo deve ora passarsi all'esame delle questioni poste nel ricorso.

5. La prima questione che viene in rilievo è di carattere esclusivamente probatorio. La ricorrente deduce, infatti, un difetto di accertamento da parte del giudice di merito del fatto della produzione di grasso animale, cioè di quel prodotto energetico che si è detto essere classificato con la voce doganale NC 1518, con il quantitativo dello stesso prodotto energetico che la società contribuente aveva prodotto nel proprio impianto di lavorazione di sottoprodotti di origine animale (SOA) nei periodi di imposta oggetto di verifica e deduce, altresì, la violazione da parte della società contribuente dell'onere, sulla stessa incombente, vertendosi in fattispecie di riconoscimento di una esenzione fiscale, di provare tale circostanza.

5.1. La censura è però inammissibile e, comunque, infondata.



5.2. Anche a voler prescindere dal rilievo che la ricorrente non deduce la violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., che pure viene in rilievo, la censura in esame è inammissibile per violazione del paradigma normativo censurato, essendo stata dedotta una violazione delle disposizioni dettate dal testo unico sulle accise che, in realtà, la stessa ricorrente ammette non sussistere allorquando sostiene che, ove fosse stata accertata e, comunque, provata la corrispondenza tra quantità di grasso animale prodotto nello stabilimento e quello consumato ai fini di quella produzione, la società contribuente per tale consumo avrebbe potuto beneficiare dell'esenzione dall'accisa di cui all'art. 22 TUA.

5.3. Al riguardo, allora, viene in rilievo il noto principio giurisprudenziale secondo cui il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta al sindacato di legittimità e ciò specie quando venga proposta una lettura alternativa delle risultanze di causa rispetto a quella fatta propria dal giudice di merito, in assenza di qualsivoglia censura dei criteri ermeneutici asseritamente violati (cfr. Cass. n. 24155 del 13/10/2017, Rv. 645538 - 03; Cass. n. 3340 del 05/02/2019, Rv. 652549 - 02).

5.4. Inoltre, la ricorrente fa riferimento nel motivo a «scostamenti tra il grasso auto-consumato e quello stoccato» risultanti «dai registri aziendali», di cui, in violazione del dovere di specificità, non offre evidenza documentale od altra diversa indicazione, salva la generica affermazione che tanto sarebbe emerso in sede di verifica fiscale.



5.5. In ogni caso il motivo, come sopra anticipato, è anche infondato in quanto la descrizione del ciclo produttivo effettuata nella sentenza impugnata, cui i giudici di appello hanno fatto espresso riferimento, rende evidente l'utilizzo di parte dei quantitativi di grasso animale prodotto dallo stabilimento della società contribuente ai fini della produzione di altro grasso animale, nonché a fini di riscaldamento per assicurare la fluidità dei grassi prodotti, con la conseguenza che la CTR, facendo applicazione dell'art. 22 TUA, ha correttamente ritenuto che tali consumi andassero esenti da accisa.

6. A diversa soluzione deve pervenirsi con riferimento alla questione posta nel motivo con riguardo alle farine animali, di cui ora ci si deve occupare, precisandosi, al riguardo, che è la stessa CTR a sostenere in sentenza (a pag. 9) che quella della «qualificazione delle farine animali», ovvero della loro riconduzione alla tipologia di prodotti energetici di cui al comma 4 dell'art. 21 TUA, è questione su cui maggiore era «la distanza esistente tra le diverse argomentazioni proposte dalle parti» ma che è «decisiva ai fini della presente controversia».

7. Ciò precisato, va preliminarmente rilevata l'ammissibilità della censura che è specifica, congruamente argomentata nonché ben centrata sulla questione esaminata e decisa dai giudici di appello con la sentenza impugnata e non si risolve nella richiesta di revisione del giudizio di merito compiuto dalla CTR, non essendo dedotta un'erronea ricostruzione della fattispecie concreta da parte dei giudici di appello, che la ricorrente non contesta, bensì l'erronea ricognizione astratta normativa, implicante un problema interpretativo della disposizione censurata, ovvero dell'art. 21, comma 4, TUA, correttamente dedotto come *error in iudicando* (cfr., *ex multis*, Cass. n. 19651 del 2024; Cass. n. 3340 del 2019).

7.1. In particolare, viene in rilievo la prima parte di tale disposizione che, come detto sopra, prevede che le farine animali



costituiscono prodotto energetico solo se utilizzate o destinate ad essere utilizzate o, comunque, messe in vendita come carburanti per motori.

7.2. Al riguardo osserva il Collegio che i carburanti altro non sono che i combustibili usati per alimentare motori a combustione sicché non è nel termine utilizzato dal Legislatore (carburante piuttosto che combustibile) che va ricercato il presupposto per la qualificazione di un prodotto non ricompreso tra quelli di cui al primo comma dell'art. 21 TUA come prodotto energetico, ma la sua utilizzazione per alimentare motori.

7.3. Invero, generalmente anche nel lessico comune, come in quello tecnico, ciò che alimenta i motori viene definito "carburante", indicandosi con il termine "combustibile" tutto ciò che alimenta e fa funzionare altro. Ad esempio, il prodotto energetico utilizzato per il riscaldamento viene correttamente definito combustibile ai commi 3 e 5 dell'art. 21 TUA, ma anche al comma 2 dell'art. 22 TUA.

7.4. Ma a prescindere dal termine lessicale utilizzato per definire un determinato prodotto energetico, quello che assume rilievo ai fini della sua qualificazione come "carburante" è la sua effettiva utilizzazione per l'alimentazione dei motori, e ciò si desume anche da quanto affermato dalla Corte di giustizia UE nella sentenza del 3 aprile 2014, nelle cause riunite C-43/13 e C-44/13, in ordine all'interpretazione da dare all'art. 2, paragrafo 3, della direttiva 2003/96, che, come detto, è disposizione che il Legislatore nazionale ha trasfuso nell'art. 21, commi 3 e 4, TUA.

7.5. In detta pronuncia la CGUE, dopo aver precisato:

- «che l'ordine logico-sistematico della direttiva 2003/96 si fond[a] sulla distinzione netta tra i carburanti per motori e i combustibili per riscaldamento in considerazione, segnatamente, del criterio dell'utilizzazione (par. 30);



- che «determinante» ai fini dell'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2003/96, «è il criterio dell'utilizzazione quale carburante per motori o combustibile per riscaldamento», che «consente di escludere eventuali distorsioni della concorrenza tra prodotti utilizzati per gli stessi fini» (par. 33);

ha affermato che «la condizione, prevista dall'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2003/96, secondo cui i prodotti energetici diversi da quelli per i quali la direttiva stessa precisi un livello di imposizione vengono tassati in funzione della loro utilizzazione, all'aliquota prevista per il combustibile per riscaldamento o carburante per motori equivalente, deve essere interpretata nel senso che occorre determinare, in un primo momento, se il prodotto di cui trattasi sia utilizzato come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori, prima di individuare, in un secondo momento, a quale dei carburanti per motori o dei combustibili per riscaldamento, a seconda dei casi, indicati nella corrispondente tabella dell'allegato I della direttiva medesima, il prodotto di cui trattasi si sostituisca effettivamente nella sua utilizzazione ovvero, in difetto, quale di tali carburanti per motori o quale di tali combustibili per riscaldamento risulti il più prossimo, in considerazione della sua natura e della sua destinazione».

7.6. Da quanto detto consegue, dunque, che la censura sotto il profilo esaminato è senz'altro fondata non avendo la CTR fatto corretta applicazione delle disposizioni in esame, in quanto, pur correttamente ritenendo che «non è necessario che il prodotto [energetico] venga commercializzato come carburante, essendo sufficiente la sua utilizzazione come tale» (sentenza pag. 10), ha affermato, mutuando quanto risultante dalla relazione tecnica di parte contribuente, che nel caso di specie le farine animali erano state «vendute ad impianti di biomasse per la produzione di energia elettrica e termica e a cementifici come combustibile», che, anche a voler soprassedere sul fatto che la



cessione di farine animali sembrerebbe essere stata effettuata ai cementifici come combustibile (come correttamente afferma il consulente di parte a pag. 7 della relazione e 5 della sentenza impugnata) piuttosto che come carburante, con conseguente necessaria sottoposizione ad accisa del grasso animale consumato per la produzione di quelle farine, non dà alcuna contezza dell'effettiva utilizzazione o destinazione all'utilizzazione di tali farine come carburante per motori e tanto meno della messa in vendita con tale destinazione. La CTR, quindi, in sede di rinvio, adeguandosi ai principi fin qui esposti, dovrà compiere le specifiche e scrupolose verifiche in punto di fatto per accertare se la società contribuente, su cui gravava il relativo onere probatorio, trattandosi di esenzione fiscale, abbia fornito in giudizio la prova della effettiva quantità di grasso animale consumato nello stabilimento per produrre farine animali, accordando l'esenzione di accisa su tale consumo solo una volta accertato che quelle farine siano state *utilizzate o destinate ad essere utilizzate ovvero messe in vendita, come carburante per motori* (e non come combustibile per riscaldamento).

8. Tale accertamento risulta rilevante anche ai fini della violazione, pure dedotta nel motivo in esame, degli artt. 5 e 23 TUA, dettati in materia di deposito fiscale.

8.1. Al riguardo, infatti, questa Corte nella sentenza n. 17513 del 28 giugno 2019, emessa in un giudizio del tutto analogo, e a cui anche le parti hanno fatto espresso riferimento, ha affermato che il consumo, sia per attività diretta che per attività connessa alla produzione di prodotti energetici, all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici, non è ritenuto per legge fatto generatore di accisa, per cui si è al di fuori del regime del deposito fiscale e della applicazione degli artt. 5 e 23 del TUA che riguardano "la fabbricazione, la lavorazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa ed in regime sospensivo": il che trova la sua ratio nella circostanza che, se il prodotto non è



soggetto per legge ad accisa, resta priva di senso logico la istituzione del deposito fiscale».

8.2. Ne consegue che, anche per la sussistenza o meno di tale violazione, va accertato se e quanto grasso animale sia stato consumato per attività di produzione di altro grasso animale o di farine animali, quando però queste ultime costituiscono prodotto energetico ex art. 21, comma 4, TUA, o per operazioni di riscaldamento necessari per assicurare fluidità ai prodotti energetici. Solo in tali casi, infatti, non essendo il prodotto energetico soggetto ad accisa, non potrà sussistere alcuna violazione delle disposizioni in materia di deposito fiscale.

9. In estrema sintesi, il motivo va accolto nei termini di cui in motivazione con conseguente cassazione della sentenza d'appello e rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado territorialmente competente che, in diversa composizione, riesaminerà la vicenda processuale attenendosi ai principi espressi e provvederà anche alla regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 28 gennaio 2026

La Presidente
Tania HMELJAK

