Sentenza del 23/10/2020 n. 23226 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Tributi erariali diretti - In genere (tributi anteriori alla riforma del 1972) - Tributi doganali (diritti di confine - Dazi all'importazione ed alla esportazione - Diritti doganali) - Esenzioni ed agevolazioni esenzione d'accisa - Carburante per la navigazione - Normativa nazionale - Disapplicazione - Prestazione di servizi a titolo oneroso - Accertamento - Necessità - Onere della prova.

Massima:

In tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, limitandosi a prevedere che "l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggio", va disapplicato perché in contrasto con l'art. 14, n. 1, lett. c), della direttiva n. 2003/96/CE, dovendosi accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso.

CED, Cassazione, 2020

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Dogane, a seguito di verifica operata dalla Guardia di Finanza, contestava alla societa' (XXXXX) Srl, esercente l'attivita' di fornitura di carburante per imbarcazioni, di aver effettuato, nel corso del 2009 e 2010, rifornimenti in regime di esenzione d'accisa a molteplici natanti da diporto extraEuropei.

La societa' impugnava gli inviti di pagamento emessi dall'Ufficio e deduceva l'irrilevanza, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, dell'origine extraUE delle imbarcazioni da diporto, tutte utilizzate per scopi commerciali in quanto oggetto di contratti di noleggio, non essendo ricavabile dalla normativa alcuna limitazione di tipo soggettivo all'applicazione del beneficio.

Eccepiva, inoltre, la violazione dei principi del legittimo affidamento di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10, commi 1 e 2, non avendo l'Ufficio, in passato, mai mosso un simile rilievo, nonche' il

difetto di motivazione degli avvisi per mancata considerazione delle memorie depositate.

La CTP di Imperia accoglieva il ricorso ritenendo la sussistenza del legittimo affidamento. La sentenza era confermata dal giudice d'appello, che riteneva altresi' la conformita' del riconoscimento dell'esenzione ai sensi dell'articolo 8, n. 1, lettera c, direttiva 92/81/CEE.

L'Agenzia delle Dogane propone ricorso per cassazione con tre motivi; resiste la contribuente con controricorso.k.044frocua-.

Con ordinanza del 13 giugno 2019 la causa veniva rinviata alla pubblica udienza in relazione alla questione della determinazione della natura commerciale dell'uso dell'unita' da diporto per il solo fatto che il bene era oggetto di contratto di noleggio a prescindere dalla sua effettiva e concreta utilizzazione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articoli 10 e 11 per aver la CTR erroneamente riconosciuto la sussistenza della buona fede della (XXXXX) Srl e violato il principio del legittimo affidamento.

Deduce l'Ufficio, in particolare, che la disciplina invocata limita gli effetti dell'affidamento alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi ma non incide sull'obbligazione tributaria, dipendente solo dall'obbiettiva realizzazione dei presupposti impositivi.

In ogni caso, nessuna esplicita o specifica indicazione era mai stata fornita dall'Amministrazione si' da ingenerare nella societa' il legittimo affidamento in ordine all'esenzione dell'accisa, privi di rilievo i pregressi controlli di natura tecnica, funzionali all'esecuzione dell'inventario e all'accertamento fisico dei prodotti detenuti.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, articoli 8 e 2 (Testo Unico Accise - TUA) per non aver la CTR ritenuto esigibile l'accisa dalla contribuente quale responsabile fiscale per l'imbarco del prodotto, effettuato a favore di soggetti sprovvisti dei requisiti per l'applicazione dell'esenzione.

1.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 504 del 1995, Tabella A, punto 3, e del Decreto Ministeriale n. 577 del 1995 per aver la CTR riconosciuto l'esenzione dalle accise per le imbarcazioni private da diporto, oggetto di contratto di noleggio, extraUE, beneficio che puo' essere attribuito, invece, solo successivamente alla modifica del Decreto Legislativo n. 171 del 2005, articolo 2, comma 3, introdotto dal Decreto Legge n. 1 del 2012.

2. Sui profili dedotti con il ricorso, questa Corte reputa necessario affrontare in via pregiudiziale la questione - di carattere preliminare - della regolamentazione normativa del carattere commerciale delle imbarcazioni da diporto.

La questione in giudizio, in uno con la correlata asserita esistenza di un legittimo affidamento, riguarda l'esistenza o meno di una connotazione soggettiva ai fini del riconoscimento dell'esenzione (Le. la condizione di imbarcazione da diporto utilizzata a scopi commerciali di nazionalita' extra UE).

L'apprezzamento di tale specifica problematica, peraltro, postula la ricorrenza delle condizioni oggettive per fruire del beneficio, ossia che l'unita' da diporto sia utilizzata a scopi commerciali, circostanza che, tuttavia, e': a) affermata dalla Commissione Tributaria, b) sostenuta dalla contribuente e c) non contestata dall'Agenzia delle dogane in base al solo fatto, conforme alla previsione del Decreto Legislativo n. 171 del 2005, articolo 2, comma 1, lettera a), che l'imbarcazione e' oggetto di un contratto di noleggio, senza che rilevi, ne' sia oggetto di accertamento (non richiesto dalla norma), la concreta ed effettiva utilizzazione del bene.

3. E' necessario, preliminarmente, delineare il quadro normativo pertinente.

3.1. L'articolo 14, n. 1, lettera c), della Direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricita' ed ha abrogato le direttive 92/81/CEE - il cui articolo 8, n. 1, lettera c), prevedeva una disciplina di identico contenuto - e 92/82/CEE dispone:

"1. In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE, relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi:

a) ...

b) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto.

Ai fini della presente direttiva, per "aviazione privata da diporto" si intende l'uso di un aeromobile da parte del suo proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarlo in virtu' di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, 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 autorita' pubbliche.

c) i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto, e l'elettricita' prodotta a bordo delle imbarcazioni.

Ai fini della presente direttiva per "imbarcazioni private da diporto" si intende qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla in virtu' di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, 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 autorita' pubbliche."

Giova sottolineare che gia' l'articolo 8, n. 1, lettera c), della direttiva 92/81/CEE prevedeva:

"1. Oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per un uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi:

a) ...

b) Ã)Æ'Ã(¢Ã)¢Ã¢EuroÅ¡Ã(¬Ã)â? Ã(¦

c) gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto.

Ai fini della presente direttiva, per "imbarcazioni private da diporto", si intende qualsiasi imbarcazione usata dal proprietario della stessa o dalla persona fisica o giuridica che puo' utilizzarla in virtu' di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, 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 autorita' pubbliche".

3.2. La disciplina unionale e' stata attuata nel nostro ordinamento con l'articolo 24 TUA (sul quale sono state riversate le disposizioni gia' introdotte con il Decreto Legge n. 331 del 1993, conv. nella L. n. 427 del 1993), nonche' con il punto 3 della Tabella A allegata, che, nei testi ratione temporis vigenti, prevedono:

"Articolo 24

1. Ferme restando le disposizioni previste dall'articolo 17 e le altre norme comunitarie relative al regime delle agevolazioni, i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella tabella A allegata al presente testo unico sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista.

2. Le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata; la restituzione puo' essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'articolo 14"

"Tabella A

3. Impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto, e impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti".

4. Il legislatore nazionale, peraltro, ha previsto una specifica disciplina per le unita' da diporto, in ispecie proprio con riguardo alla connotazione dell'uso commerciale delle stesse.

Il Decreto Legislativo 18 luglio 2005, n. 171, articoli 1 e 2 (Codice della Nautica da Diporto - CND), nel testo ratione temporis vigente, prevedono infatti:

"Articolo 1 - Finalita' e ambito di applicazione

1. Le disposizioni del presente decreto legislativo si applicano alla navigazione da diporto.

2. Ai fini del presente codice si intende per navigazione da diporto quella effettuata in acque marittime ed interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro.

3. Per quanto non previsto dal presente codice, in materia di navigazione da diporto si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, le disposizioni del codice della navigazione, approvato con Regio Decreto 30 marzo 1942, n. 327, e le relative norme attuative. Ai fini dell'applicazione delle norme del codice della navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi ed ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle dieci tonnellate, se a propulsione meccanica, ed alle venticinque tonnellate, in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di ventiquattro metri."

"Articolo 2 - Uso commerciale delle unita' da diporto

1. L'unita' da diporto e' utilizzata a fini commerciali quando:

a) e' oggetto di contratti di locazione e di noleggio;

b) e' utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;

c) e' utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unita' di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.

2. L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto e' annotata nei relativi registri di iscrizione, con l'indicazione delle attivita' svolte e dei proprietari o armatori delle unita', imprese individuali o societa', esercenti le suddette attivita' commerciali e degli estremi della loro iscrizione, nel registro delle imprese della competente camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura. Gli estremi dell'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione.

3. Qualora le attivita' di cui al comma 1 siano svolte con unita' da diporto battenti bandiera di uno dei Paesi dell'Unione Europea, l'esercente presenta all'autorita' marittima o della navigazione interna con giurisdizione sul luogo in cui l'unita' abitualmente staziona una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unita', il titolo che attribuisce la disponibilita' della stessa, nonche' gli estremi della polizza assicurativa a garanzia delle persone imbarcate e di responsabilita' civile verso terzi e della certificazione di sicurezza in possesso. Copia della dichiarazione, timbrata e vistata dalla predetta autorita', deve essere mantenuta a bordo.

4. Le unita' da diporto di cui al comma 1, lettera a), possono essere utilizzate esclusivamente per le attivita' a cui sono adibite"

4.1. Mentre le ipotesi di cui all'articolo 2, comma 1, lettera b) e c) riguardano un concreto impiego del bene per uno scopo commerciale (per l'insegnamento professionale dell'uso da diporto e per l'utilizzo quali unita' d'appoggio per centri di immersione e addestramento per i

praticanti immersioni subacquee), l'art, 2, comma 1, lettera a) riconosce lo scopo commerciale all'uso delle unita' da diporto per il solo fatto che esse sono oggetto "di contratti di locazione e di noleggio", senza attribuire alcun rilievo alla concreta destinazione del mezzo nell'attivita' di navigazione.

Va anzi evidenziato che, in tale ultima ipotesi, la concreta utilizzazione deve necessariamente essere a scopo ricreativo: il Decreto Legislativo n. 171 del 2006, articoli 47-49, difatti, definiscono il contenuto del contratto di noleggio, precisando - articolo 47, comma 1 - che con esso la parte si obbliga "a mettere a disposizione dell'altra l'unita' da diporto per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo".

Questa univoca conclusione, del resto, trova ulteriore conferma nel Decreto Legislativo n. 171 del 2005, articolo 49-bis - inserito con il Decreto Legge 24 gennaio, 2012, n. 1 e pur successivo alla vicenda qui in esame - che ha introdotto l'ipotesi del "Noleggio occasionale" prevedendo che "Tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unita'".

4.2. La prospettiva a fondamento della previsione di cui alla citata lettera a), dunque, e' che la stipula di determinate figure contrattuali - e, in ispecie, del noleggio - ha valore conformativo per tutte le attivita' conseguenti: la natura, commerciale, del rapporto di concessione dell'imbarcazione da diporto dal noleggiante al noleggiatore si estende anche alla successiva attivita' di navigazione di quest'ultimo.

Una simile conclusione, peraltro, appare frutto di una impropria confusione tra l'oggetto del rapporto contrattuale di concessione dell'imbarcazione (che verte tra noleggiante e noleggiatore) e utilizzazione del bene stesso (si considera solo l'uso, commerciale, che ne fa il noleggiante e non quello - di uso personale ovvero, a propria volta, commerciale - operato dal noleggiatore), rispetto al quale, invece, il contratto di noleggio non puo' che avere valenza solo strumentale (come, in alternativa, la proprieta' del bene stesso) ai fini della titolarita' della posizione di fatto sul natante.

Da tale assunto, tuttavia, deriva che non vi e' necessita' di distinguere tra le due situazioni, ne', quindi, di accertare quale sia l'effettivo uso del bene da parte del soggetto che ne ha la concreta disponibilita' ai fini del riconoscimento dell'esenzione.

In altri termini, in ordine alla concreta utilizzazione del natante nessun accertamento in fatto e' stato operato ne' esso puo' essere effettuato: e' la stessa norma che qualifica, in via generale, la natura commerciale dell'impiego del bene perche' oggetto di un contratto di noleggio, per cui l'accertamento giudiziale si risolve nella mera ricognizione dell'esistenza o meno di un simile rapporto.

5. Orbene, il Decreto Legislativo n. 171 del 2005, articolo 2, comma 1, lettera a), si pone in diretto e palese contrasto con la disciplina unionale.

La Corte di Giustizia, infatti, e' piu' volte intervenuta sull'esegesi delle norme e sulle condizioni che consentono, in deroga alla regola generale, l'esenzione delle accise per i beni, aeromobili od imbarcazioni, da diporto.

5.1. La sentenza 1 aprile 2004, in C-389/89, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG/Hauptzollamt Kiel, EU:C:2004:214, punti 23 e 29, relativa all'articolo 8, n. 1, lettera c, direttiva n. 92/81/CEE (ma rilevante perche' di contenuto identico all'articolo 14, n. 1, lettera c, della direttiva del 2003) ha posto in risalto che la norma deve essere interpretata nel senso che "la nozione di "navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto" ricomprende qualsiasi forma di navigazione, indipendentemente dall'oggetto del trasporto, quando sia effettuata a fini commerciali".

5.2. Il medesimo concetto e' ripreso e' precisato con la sentenza 1 marzo 2007, in C-391/05, Jan De Nul NV/Hauptzollamt Oldenburg, EU:C:2007:126, punto 24, dove sottolinea "che l'esenzione obbligatoria per gli oli minerali utilizzati come carburante per la navigazione nelle acque comunitarie ha lo scopo di facilitare il commercio intracomunitario, in particolare il traffico di merci e la libera prestazione dei servizi che possono svolgersi nelle acque considerate" e, al punto 36, "qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione dall'accisa armonizzata prevista da tale disposizione".

5.3. Significative, poi, appaiono le sentenze 10 novembre 2011, in C-505/10, Partrederiet Sea Fighter/Skatteministeriet, EU:C:2011:725, 1 dicembre 2011, in C-79/10, Systeme Helmholz GmbH/Hauptzollamt Niirnberg, EU:C:2011:797, nonche' 21 dicembre 2011, in C-250/10, Haltergemeinschaft LBL GbR/Hauptzollamt Du'sseldorf, EU:C:2011:862 (quest'ultima con testi ufficiali in tedesco e francese).

5.4. Le prime due sentenze - relative, rispettivamente, all'articolo 14, n. 1, lettera c) e all'analoga disciplina prevista per gli aeromobili all'articolo 14, n. 1, lettera b), della direttiva del 2003 - pongono in parallelo risalto (con richiamo da parte della seconda ai principi della prima) - che la norma (sentenza, Systeme Helmholz, punti 20 e 21) "definisce... la nozione di "aviazione da diporto" in termini negativi" e che l'impiego della locuzione ""diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso" fa emergere "che la navigazione aerea ricompresa nella sfera di applicazione di detta esenzione fa riferimento all'utilizzazione del carburante nel caso in cui l'aeromobile serva direttamente ai fini della prestazione di servizi aerei a titolo oneroso", da cui la necessita' che "la prestazione di servizi a titolo oneroso sia inerente allo spostamento" "della nave" (sentenza, Sea Fighter, punto 18) o "dell'aeromobile" (sentenza, Systeme Helmholz, punto 21).

Entrambe le decisioni, inoltre, pongono in risalto che, ai fini dell'esenzione, rileva che "si tratti di navigazione che implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso" (sentenza, Systeme Helmholz, punto 31; sentenza, Sea Fighter, punto 17).

5.5. Specifica sulla fattispecie di concessione in locazione o noleggio del bene (nella specie, aeromobile ex articolo 14, n. 1, lettera b) anche se non qualificato espressamente come unita' da diporto e', poi, la sentenza C-250/10, Haltergemeinschaft LBL GbR, punto 22, dove sottolinea "Il s'ensuit que, dans le cadre d'une location ou d'un affre'tement d'un ae'ronef avec le carburant, comme c'est le cas dans l'affaire au principal, ou' il existe a' la fois un loueur ou un fre'teur de l'ae'ronef et un locataire ou un affre'teur qui effectue des vols avec celui-ci, l'octroi ou le refus de l'exone'ration pre'vue a' l'article 14, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96 de'pendent de la manie're dont l'ae'ronef est utilise' par ce dernier, a' savoir si cet ae'ronef est utilise' a' des fins

commerciales ou pour l'aviation de tourisme prive'e. De's lors, il ne saurait e'tre conside're' que l'affre'tement d'un ae'ronef avec le carburant, en tant qu'activite' commerciale, donne lieu a' I'exone'ration fiscale pre'vue a' cette disposition inde'pendamment de la fagon dont l'ae'ronef est utilise' par le locataire ou l'affre'teun".

In altri termini, non e' sufficiente l'esistenza di un contratto di noleggio per giustificare l'esenzione, occorrendo, invece, verificare come il mezzo viene utilizzato dal locatario.

5.6. I medesimi principi, da ultimo, sono ribaditi dalla sentenza 13 luglio 2017, in C-151/16, Vakarq Baltijos laivq statykla" UAB/Valstybine' mokese'iq inspekcija Arie Lietuvos Respublikos finansq ministerijos, EU:C:2017:537 (v., in particolare, punti 28-30 e 33).

6. In sintesi, dunque, la disciplina unionale riconosce carattere solo strumentale al titolo grazie al quale si consolida il potere di utilizzo sul mezzo nautico (comma 2 della norma: "dal suo proprietario o dalla persona ... autorizzata ad utilizzarla in virtu' di un contratto di locazione o di qualsiasi titolo"), cui deve seguire, per fruire del beneficio, la concreta utilizzazione del bene per scopi commerciali da parte del titolare del potere di fatto.

Con essa si pone in contrasto il Decreto Legislativo n. 171 del 2005, articolo 2, comma 1, lettera a), per il quale il natante da diporto e' utilizzato a scopi commerciali per il solo fatto di essere oggetto di contratto di noleggio (derivandone il riconoscimento dell'esenzione per l'impiego del carburante) senza richiedere l'accertamento dell'effettivo concreto impiego del mezzo a scopi commerciali da parte del noleggiatore.

6.1. Non si reputa necessario, peraltro, sollevare una questione di interpretazione ex articolo 267 TFUE.

Difatti, la corretta applicazione del diritto dell'Unione si impone con tale evidenza da non lasciare adito a ragionevoli dubbi sulla decisione, trattandosi di acte claire per la ripetuta, costante e specifica giurisprudenza della Corte di Giustizia.

La Corte, del resto, come evidenziato, ha avuto occasione di affermare, in termini univoci, il principio dell'oggettiva ed effettiva utilizzazione a scopo commerciale del bene (che si deve risolvere in una prestazione di servizi a titolo oneroso) con riguardo ad una pluralita' di ordinamenti degli Stati membri, sicche' si puo' ragionevolmente ritenere che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri ed alla stessa Corte di Giustizia (v., su tali profili, sentenza 6 ottobre 1982, in C-283/81, Cilfit, EU:C:1982:335, punti 16 e 21; recentemente, sentenza 9 settembre 2015, nelle cause riunite C-72/14 e C-197/14, X, punti 54 e ss).

6.2. Non si puo' non sottolineare, del resto, che la disposizione interna si presta, in quanto tale, al conseguimento di risultati paradossali e irragionevoli.

E' sufficiente, infatti, che la nave venga data a nolo per fruire dell'esenzione anche se, poi, il noleggiatore la utilizzi esclusivamente a fini personali e/o ludici o ricreativi.

In tal modo, la stessa ratio della disciplina unionale e' suscettibile di essere agevolmente aggirata poiche' il proprietario puo' limitarsi a cedere il bene ad (o a farlo acquistare da) una

societa' dal medesimo costituita e a lui riferibile (o ad altro soggetto disponibile) per poi riottenerlo, per il suo uso privato, con un contratto di noleggio, cosi' fruendo del carburante in esenzione d'accisa per l'alimentazione dei motori e la navigazione.

Si tratta di esito in evidente distonia con la giurisprudenza della Corte su indicata e, comunque, con il principio, piu' volte affermato, secondo il quale "i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo" (sentenza Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C418/14, ROZ-WIT, EU:C:2016:400, punto 33).

6.3. Il Decreto Legislativo n. 171 del 2005, articolo 2, comma 1, lettera a), va, quindi, disapplicato ove qualifica l'utilizzazione a fini commerciali dell'unita' da diporto - con conseguente riconoscimento dell'esenzione d'accisa - in relazione alla mera circostanza che il natante sia l'oggetto di un contratto di locazione o noleggio, ossia per il solo fatto dell'avvenuta conclusione di un simile contratto, senza richiedere, invece, alcun accertamento sull'effettivo uso per scopi commerciali dell'unita' da diporto da parte dell'utilizzatore.

Tale condizione, la cui prova, secondo i criteri generali, incombe sul contribuente che invoca l'esenzione, e' indispensabile ai fini del riconoscimento del beneficio e per il relativo accertamento, precluso nella presente sede, la causa va necessariamente rimessa al giudice di merito.

6.4. Va quindi affermato il seguente principio di diritto:

"in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, il Decreto Legislativo n. 171 del 2005, articolo 2, comma 1, lettera a), limitandosi a prevedere che "l'unita' da diporto e' utilizzata a fini commerciali: a) quando e' oggetto di contratti di locazione e di noleggio", va disapplicato perche' in contrasto con l'articolo 14, n. 1, lettera c), della Direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE, dovendosi invece accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso"

7. In conclusione, la Corte, decidendo sul ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione che si atterra', per l'ulteriore esame, al principio di cui al punto 6.4.

P.Q.M.

La Corte decidendo sul ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Liguria, in diversa composizione, per l'ulteriore esame.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza