Sentenza del 05/11/2020 n. 24728 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accise - Carburante per la navigazione - Contratto di noleggio - Esenzione.

Massima:

L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nei relativi registri di iscrizione, con l'indicazione delle attività svolte e dei proprietari o armatori delle unità, imprese individuali o società, esercenti le suddette attività commerciali e degli estremi della loro iscrizione, nel registro delle imprese della competente camera di commercio. Qualora tali attività siano svolte con unità da diporto battenti bandiera di uno dei Paesi dell'Unione europea, l'esercente presenta all'autorità marittima o della navigazione interna con giurisdizione sul luogo in cui l'unità abitualmente staziona una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che attribuisce la disponibilità della stessa, nonché gli estremi della polizza assicurativa a garanzia delle persone imbarcate e di responsabilità civile verso terzi e della certificazione di sicurezza in possesso. Le unità da diporto possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite, mentre le ipotesi di cui all'art. 2, comma 1, lettera b) e c), CND riguardano un concreto impiego del bene per uno scopo commerciale (per l'insegnamento professionale dell'uso da diporto e per l'utilizzo quali unità d'appoggio per centri di immersione e addestramento per i praticanti immersioni subacquee) e l'art, 2, comma 1, lettera a), CND riconosce lo scopo commerciale all'uso delle unità da diporto per il solo fatto che esse siano oggetto di contratti di locazione e di noleggio, senza attribuire alcun rilievo alla concreta destinazione del mezzo nell'attività di navigazione. Invece, la disciplina unionale riconosce carattere solo strumentale al titolo grazie al quale si consolida il potere di utilizzo sul mezzo nautico (art. 14, § 1, lett. c), seconda proposizione, della direttiva n. 2003/96/CE che prevede che un beneficio di esenzione del carburante avvenga in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi titolo cui deve seguire la concreta utilizzazione del bene per scopi commerciali da parte del titolare del potere di fatto. Pertanto, in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lettera a), del 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, § 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, a seguito di verifica operata dalla Guardia di Finanza, contestava alla società R.I. s.r.I., esercente l'attività di fornitura di carburante per imbarcazioni, di aver effettuato, nel corso degli anni dal 2008 al 2012, rifornimenti in regime di esenzione d'accisa a molteplici natanti da diporto, anche battenti bandiera extra UE.

2. Veniva, tra l'altro, accertato che le imbarcazioni extracomunitarie V., battente bandiera delle Isole Cook (UK), e K., battente bandiera di St. Vincent and The Grenadines, arcipelago delle Antille, avevano ricevuto in data 30/06/2010 e 06/08/2010 due rifornimenti di gasolio denaturato in esenzione di accisa e, dunque, in asserita violazione delle disposizioni legislative vigenti.

3. La contestazione veniva rivolta, con avviso di pagamento n. xxxx/RU del 18/06/2015, alla R.I. s.r.l. (di seguito RI) quale soggetto intermediario commerciale, obbligato in solido con la società fornitrice.

4. RI impugnava l'avviso di pagamento emesso dall'Ufficio e deduceva: a) il difetto di motivazione dell'avviso di pagamento; b) la violazione degli artt. 20 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. Con modif. nella l. 29 ottobre 1993, n. 427 e 24 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico accise - TUA), del punto n. 3 della Tabella A allegata al Testo unico accise e del d.m. 16 novembre 1995, n. 577; c) l'insussistenza della violazione di quest'ultimo decreto ministeriale con riferimento ai noleggi effettuati nei periodi antecedenti e strumentali alle attività commerciali; d) l'applicazione dei principi concernenti il legittimo affidamento.

5. La Commissione tributaria provinciale di Imperia (di seguito CTP) accoglieva il ricorso con riferimento al motivo sub d), ritenuto assorbente.

6. La sentenza era confermata dalla Commissione tributaria regionale della Liguria (di seguito CTR), oltre che con riferimento alla violazione dei principi del legittimo affidamento anche affermando che qualunque operazione di navigazione in acque unionali per scopi commerciali era esente da accise, senza esclusione delle imbarcazioni battenti bandiera extra UE.

7. L'Agenzia delle dogane proponeva ricorso per cassazione con due motivi; resisteva la società contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle dogane deduce la violazione e/o la falsa applicazione della direttiva n. 92/81/CEE del 19 ottobre 1992, del punto n. 3 della Tabella A del Testo unico accise e dell'art. 17, comma 1, lett. d), TUA, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. La difesa erariale sostiene che l'esenzione dall'accisa con riferimento ad unità da diporto extra UE non può essere riconosciuta indipendentemente dall'uso commerciale della stessa, in quanto detta esenzione riguarda le sole imbarcazioni comunitarie fatti salvi gli oli minerali destinati ad essere consumati nel quadro di un accordo stipulato con il menzionato Paese (art. 17 TUA). Con riferimento alle navi extra UE le stesse dovevano essere oggetto di nazionalizzazione al fine di beneficiare dell'esenzione.

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziandosi che, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, la menzionata disposizione incide eventualmente sulle sanzioni, ma non anche sul tributo.

3. Al fine di valutare la fondatezza dei motivi proposti appare preliminare la verifica della compatibilità del diritto interno con il diritto unionale, con particolare riferimento alla questione della regolamentazione normativa del carattere commerciale delle imbarcazioni da diporto; verifica che deve essere effettuata d'ufficio e sulla quale questa Corte ha appositamente sollecitato il contraddittorio delle parti all'udienza pubblica del 28/01/2020.

3.1. La questione dedotta in giudizio riguarda l'esistenza o meno di una connotazione soggettiva ai fini del riconoscimento dell'esenzione (vale a dire la condizione di imbarcazione da diporto di nazionalità extra UE utilizzata a scopi commerciali).

3.1.1. L'apprezzamento di tale specifica problematica, peraltro, postula la ricorrenza delle condizioni oggettive per fruire del beneficio, ossia che l'unità da diporto sia utilizzata a scopi commerciali, circostanza che è data per sussistente dalla CTR sulla base delle conformi affermazioni delle parti e fondata sul fatto che l'imbarcazione è oggetto di un contratto di noleggio, così come previsto dall'art. 2, comma 1, lett. a), del d.lgs. 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della Nautica da Diporto - CND), senza che rilevi, né sia oggetto di accertamento (non richiesto dalla norma), la concreta ed effettiva utilizzazione del bene.

3.2. Appare utile delineare preliminarmente il quadro normativo di riferimento, facendo naturalmente riferimento alla versione delle disposizioni applicabile ratione temporis.

3.2.1. L'art. 14, § 1, lett. c), della direttiva n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità abrogando le direttive n. 92/81/CEE - il cui art. 8, § 1, lett. c), prevedeva una disciplina di identico contenuto - e n. 92/82/CEE, entrambe del 19 ottobre 1992, 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 virtù 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 autorità 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'elettricità 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 virtù 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 autorità pubbliche».

3.2.2. Giova sottolineare che già l'art. 8, § 1, lett. c), della direttiva n. 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) (...);

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 può utilizzarla in virtù 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 autorità pubbliche".

3.2.3. La disciplina unionale è stata attuata nel nostro ordinamento con l'art. 24 TUA (sul quale sono state riversate le disposizioni già introdotte con il d.l. n. 331 del 1993), nonché con il punto 3 della Tabella A allegata al Testo unico accise.

3.2.4. Il menzionato art. 24 così recita:

«1. Ferme restando le disposizioni previste dall'art. 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 può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14».

3.2.5. La Tabella A così dispone:

«1. (...).

2. (...).

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».

3.3. Il legislatore nazionale, peraltro, ha previsto una specifica disciplina per le unità da diporto, nella specie proprio con riguardo alla connotazione dell'uso commerciale delle stesse. La disciplina è quella dettata dagli artt. 1 e 2 CND.

3.3.1. L'art. 1, rubricato "Finalità e ambito di applicazione", così dispone:

«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».

3.3.2. L'art. 2, rubricato "Uso commerciale delle unità da diporto", così recita:

«1. L'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando:

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

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

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

2. L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nei relativi registri di iscrizione, con l'indicazione delle attività svolte e dei proprietari o armatori delle unità, imprese individuali o società, esercenti le suddette attività 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 attività di cui al comma 1 siano svolte con unità da diporto battenti bandiera di uno dei Paesi dell'Unione europea, l'esercente presenta all'autorità marittima o della navigazione interna con giurisdizione sul luogo in cui l'unità abitualmente staziona una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che attribuisce la disponibilità della stessa, nonché gli estremi della polizza assicurativa a garanzia delle persone imbarcate e di responsabilità civile verso terzi e della certificazione di sicurezza in possesso. Copia della dichiarazione, timbrata e vistata dalla predetta autorità, deve essere mantenuta a bordo.

4. Le unità da diporto di cui al comma 1, lettera a), possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite».

3.4. Mentre le ipotesi di cui all'art. 2, comma 1, lett. b) e c), CND riguardano un concreto impiego del bene per uno scopo commerciale (per l'insegnamento professionale dell'uso da diporto e per l'utilizzo quali unità d'appoggio per centri di immersione e addestramento per i praticanti immersioni subacquee), l'art, 2, comma 1, lett. a), CND riconosce lo scopo commerciale all'uso delle unità da diporto per il solo fatto che esse siano oggetto «di contratti di locazione e di noleggio», senza attribuire alcun rilievo alla concreta destinazione del mezzo nell'attività di navigazione.

3.4.1. Si può anzi evidenziare che, in tale ultima ipotesi, la concreta utilizzazione deve necessariamente essere a scopo ricreativo: gli artt. 47-49 CND, difatti, definiscono il contenuto del contratto di noleggio, precisando (art. 47, comma 1) che con esso la parte si obbliga «a mettere a disposizione dell'altra l'unità da diporto per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo».

3.4.2. Questa univoca conclusione, del resto, trova ulteriore conferma nell'art. 49 bis CND - inserito con il d.l. 24 gennaio 2012, n. 1 e 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'unità».

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

4. 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 può che avere valenza solo strumentale (come, in alternativa, la proprietà del bene stesso) ai fini della titolarità della posizione di fatto sul natante.

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

4.2. Orbene, l'art. 2, comma 1, lett. a), CND si pone in diretto e palese contrasto con la disciplina unionale.

4.3. La Corte di giustizia, infatti, è più 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.

4.3.1. CGUE 1 aprile 2004, in causa C-389/89, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG/Hauptzollamt Kiel, punti 23 e 29, relativa all'art. 8, § 1, lett. c), della direttiva n. 92/81/CEE (ma applicabile anche all'art. 14, § 1, lett. c), della direttiva n. 2003/96/CE, di contenuto identico) 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».

4.3.2. Il medesimo concetto è ripreso e precisato da CGUE 1 marzo 2007, in causa C-391/05, Jan De Nul NV/Hauptzollamt Oldenburg: al punto 24 si sottolinea, infatti, «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, che «qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione dall'accisa armonizzata prevista da tale disposizione».

4.3.3. Significative, poi, appaiono CGUE 10 novembre 2011, in causa C-505/10, Partrederiet Sea Fighter/Skatteministeriet, CGUE 1 dicembre 2011, in causa C-79/10, Systeme Helmholz GmbH/Hauptzollamt NOrnberg, nonché CGUE 21 dicembre 2011, in causa C-250/10, Haltergemeinschaft LBL GbR/Hauptzollamt Dússeldorf (quest'ultima con testi ufficiali solo in tedesco e francese).

4.3.4. Le prime due sentenze - relative, rispettivamente, all'art. 14, § 1, lett. c), e all'analoga disciplina prevista per gli aeromobili all'art. 14, § 1, lett. b), della direttiva n. 2003/96/CE - 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 necessità 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).

4.3.5. 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).

4.3.6. Specifica sulla fattispecie di concessione in locazione o noleggio del bene (nella specie, aeromobile ex art. 14, § 1, lett. b), della direttiva n. 2003/96/CE) anche se non qualificato espressamente come unità da diporto è, poi, la sentenza Haltergemeinschaft LBL GbR/Hauptzollamt Dússeldorf, cit., laddove, al punto 22, si sottolinea che non è sufficiente l'esistenza di un contratto di noleggio per giustificare l'esenzione, occorrendo, invece, verificare come il mezzo viene utilizzato dal locatario.

4.3.7. La predetta sentenza si esprime nel modo che segue: «Il s'ensuit que, dans le cadre d'une location ou d'un affrètement d'un aéronef avec le carburant, comme c'est le cas dans l'affaire au principal, où il existe à la fois un loueur ou un fréteur de l'aéronef et un locataire ou un affréteur qui effectue des vols avec celuici, l'octroi ou le refus de l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96 dépendent de la manière dont l'aéronef est utilisé par ce dernier, à savoir si cet aéronef est utilisé à des fins commerciales ou pour l'aviation de tourisme privée. Dès lors, il ne saurait étre considéré que l'affrètement d'un aéronef avec le carburant, en tant qu'activité commerciale, donne lieu à l'exonération fiscale prévue à cette disposition indépendamment de la fagon dont l'aéronef est utilisé par le locataire ou l'affréteur».

4.3.8. I medesimi principi sono ribaditi, da ultimo, da CGUE 13 luglio 2017, in causa C-151/16, Vakarq Baltijos laivq statykla UAB/Valstybiné mokese'iq inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansq ministerijos, (si vedano, in particolare, i punti 28-30 e 33).

4.4. In sintesi, dunque, la disciplina unionale riconosce carattere solo strumentale al titolo grazie al quale si consolida il potere di utilizzo sul mezzo nautico (art. 14, § 1, lett. c), seconda proposizione, della direttiva n. 2003/96/CE: «dal suo proprietario o dalla persona ... autorizzata ad utilizzarla in virtù 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.

4.5. Con la menzionata disciplina si pone in evidente contrasto l'art. 2, comma 1, lett. a), CND, per il quale il natante da diporto è 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.

4.6. Non si reputa necessario, peraltro, sollevare una questione di interpretazione della disciplina unionale ai sensi dell'art. 267 TFUE: 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 in ragione della ripetuta, costante e specifica giurisprudenza della Corte di giustizia.

4.6.1. La Corte, del resto, 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 riferimento all'ordinamento di una pluralità di Stati membri, sicché si può ragionevolmente ritenere che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri ed alla stessa Corte di giustizia (si vedano, su tali profili, CGUE 6 ottobre 1982, in causa C-283/81, Cilfit, punti 16 e 21; e, recentemente, CGUE 9 settembre 2015, in cause riunite C-72/14 e C-197/14, X, punti 54 e ss.).

4.7. Non si può non sottolineare, del resto, che l'applicazione della disposizione interna prevista dal CND implica conseguenze paradossali e irragionevoli. È 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.

4.7.1. In tal modo, la stessa ratio della disciplina unionale è suscettibile di essere agevolmente aggirata, poiché il proprietario del bene può limitarsi a cedere a (o farla acquistare da) una società dal medesimo costituita e a lui riferibile (o da altro soggetto disponibile) per poi riottenerla, per il suo uso privato, con un contratto di noleggio, così fruendo del carburante in esenzione d'accisa per l'alimentazione dei motori e la navigazione.

4.7.2. Si tratta di esito in evidente distonia con la giurisprudenza della Corte sopra riportata e, comunque, con il principio, più volte affermato, secondo il quale «i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo» (CGUE 2 giugno 2016, in causa C- 418/14, ROZ-WIT, punto 33).

4.8. L'art. 2, comma 1, lett. a), CND va, quindi, disapplicato ove qualifica l'utilizzazione a fini commerciali dell'unità 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'unità da diporto da parte dell'utilizzatore.

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

4.10. Va quindi affermato il seguente principio di diritto: «in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lett. a), del 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, § 1, lett. 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».

5. In conclusione, la Corte, pronunciando sul ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Liguria, in diversa composizione, che si atterrà, per l'ulteriore esame, al principio di cui al superiore punto 4.10.

P.Q.M.

La Corte, pronunciando sul ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 28 gennaio 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza