Sentenza del 23/02/2022 n. 6029 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Toscana accoglieva l'appello proposto da C. Rifornimenti srl avverso la sentenza n. 87/2/15 della Commissione tributaria provinciale di Livorno che ne aveva parzialmente accolto il ricorso contro l'avviso di accertamento IVA 2008.

La CTR osservava in particolare che l'avviso di accertamento era infondato, non sussistendo in particolare gli obblighi documentali e di verifica della sussistenza della non imponibilità IVA delle cessioni di carburante a natanti da diporto oggetto della contestazione e comunque non ravvisandosi nemmeno la previsione impositiva nel caso di specie e nemmeno quella sanzionatoria.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo due motivi.

La società contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - l'agenzia fiscale ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per mancanza di motivazione (motivazione apparente).

La censura è infondata.

Va ribadito che "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01).

Orbene, la motivazione della sentenza impugnata non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale.

Pur vero che la gran parte delle argomentazioni riflettono, anche pedissequamente, quelle esposte dal patrocinio dell'appellante contribuente, tuttavia un nucleo di "valutazione autonoma" è comunque espresso nella motivazione della sentenza impugnata, con particolare riguardo alla critica della sentenza appellata.

In buona sostanza deve ritenersi che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U, 8053/2014).

Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 bis, L. n. 50 del 1971, art. 1, D.M. n. 577 del 1995, art. 4, art. 2697, c.c., poichè la CTR ha basato la propria decisione sulla insussistenza degli obblighi formali/documentali oggetto della contestazione erariale ai fini della prova della non imponibilità IVA delle cessioni di carburante nautico de quibus, in quanto non richiesta dalle disposizioni normative, primarie e secondarie, evocate.

La censura è fondata.

La contestazione dell'agenzia fiscale riguarda le cessioni di gasolio a natanti da diporto presso il deposito della C. Rifornimenti, sostenendo l'Ente impositore la non sussistenza dei presupposti di non imponibilità IVA in relazione alle cessioni medesime.

Ciò posto, va anzitutto illustrato il quadro delle disposizioni normative che risultano applicabili a tale fattispecie concreta.

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis, nel testo applicabile temporalmente, prevede "Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'art. 8: a) le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50; b) le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorchè dotati di personalità giuridica; c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali; d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento; e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonchè le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b). Le disposizioni dell art. 7, u.c., e quelle dell'art. 8, commi 2 e 3, si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa".

Dunque, per effetto dell'"assimilazione" normativa alle esportazioni, le operazioni indicate in tale disposizione legislativa devono considerarsi non imponibili IVA; nel caso di specie la società contribuente ha intesto applicare alle forniture di gasolio in contesto la specifica fattispecie astratta di cui alla lett. d).

Vi è tuttavia da osservare che la disposizione legislativa esclude dalla sua sfera applicativa "le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50", l'art. 1 della quale prevede "1. Le disposizioni della presente legge si applicano alla navigazione da diporto nelle acque marittime e in quelle interne. 2. E' navigazione da diporto quella effettuata a scopi sportivi o ricreativi dai quali esuli il fine di lucro. 3. Ai fini della presente legge le costruzioni destinate alla navigazione da diporto sono denominate: a) "unità da diporto": ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinata alla navigazione da diporto; b) "nave da diporto": ogni unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri, misurata secondo gli opportuni standard armonizzati; c) "imbarcazione da diporto": ogni unità con scafo di lunghezza da 10 a 24 metri, misurata secondo gli opportuni standard armonizzati; d) "natante da diporto": le unità individuate ai sensi dell'art. 13 della presente legge. 4. Le unità da diporto possono essere utilizzate mediante contratti di locazione e di noleggio e per l'insegnamento della navigazione da diporto, nonchè come unità appoggio per le immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo. 5. Ai fini della presente legge, per potenza del motore si intende la potenza massima di esercizio, come definita dalla norma armonizzata adottata con decreto del Ministro delle attività produttive ai sensi del D.Lgs. 14 agosto 1996, n. 436, allegato II, punto 4, e successive modificazioni. 6. Per ogni singolo motore il costruttore, ovvero il suo legale rappresentante o rivenditore autorizzato stabilito nell'Unione Europea, rilascia la dichiarazione di potenza su modulo conforme al modello approvato dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti".

A regolamentare l'attività dei distributori di carburante agevolato, anche destinato alla navigazione da diporto, è il dm 16 novembre 1995 n. 577, che in particolare all'art. 4, prevede che "1. L'esercente l'impianto di distribuzione dei prodotti petroliferi agevolati di cui all'art. 1 deve tenere un apposito registro di carico e scarico, previamente vidimato dall'UTF, nel quale sono annotate, giornalmente e per ciascun prodotto, nella parte del carico, le quantità introdotte con gli estremi dei relativi documenti di accompagnamento e, nella parte dello scarico, i singoli rifornimenti effettuati alle imbarcazioni che ne hanno titolo con gli estremi dei "memorandum" di cui al comma 2. Il registro è chiuso alla fine di ogni semestre e le rimanenze finali contabili sono riportate all'inizio del successivo semestre. Il registro può essere costituito da schede e fogli mobili, numerati progressivamente, oppure predisposto in modelli, idonei alla scritturazione mediante procedure informatizzate, previamente approvati dall'UTF. Il registro, con allegata la documentazione relativa alle operazioni di carico e scarico, è custodito per i cinque anni successivi a quello dell'esercizio finanziario cui si riferisce l'ultima registrazione. Il registro è scritturato secondo le modalità di cui all'art. 2219 c.c.. Giornalmente, l'inizio delle iscrizioni, a carico e scarico, è preceduto dall'indicazione della data. 2. L'imbarco dei prodotti petroliferi è effettuato dietro presentazione del libretto di controllo previsto dal comma 3 e mediante compilazione di un apposito "memorandum", debitamente numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto o da un suo delegato e dal marittimo o comandante dell'imbarcazione rifornita. Dal "memorandum" devono risultare le seguenti indicazioni: a) generalità della ditta esercente l'impianto di distribuzione; b) estremi dell'imbarcazione rifornita; c) quantitativo di prodotto rifornito (litri, densità reale, temperatura reale, valore, numerazione del contalitri, iniziale e finale); d) dichiarazione di aver effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione. Per le imbarcazioni di nazionalità dei Paesi comunitari, il rifornimento deve essere effettuato dietro presentazione della documentazione di bordo

dell'imbarcazione, i cui estremi sono riportati nel "memorandum". 3. Le imbarcazioni aventi titolo all'impiego dei prodotti petroliferi agevola i di cui all'art. 1 devono essere munite di un libretto di controllo nel quale sono annotati gli imbarchi ed i consumi dei prodotti petroliferi agevolati. Il libretto è composto di tre parti: a) nella prima parte sono annotate le caratteristiche dell'imbarcazione con riferimento alle relative carte di bordo ed i dati tecnici del rispettivo motore con indicazione del consumo medio orario in rapporto alla potenzialità del motore; b) nella seconda parte sono annotati gli imbarchi di prodotti petroliferi effettuati con indicazione degli estremi del "memorandum"; c) nella parte terza sono annotate le ore di moto ed i conseguenti consumi. Le annotazioni indicate nella prima parte devono essere autenticate dall'autorità marittima in base ai dati controllati dal Registro italiano navale (R.I.N. A.); gli imbarchi dei prodotti petroliferi, indicati nella parte seconda, sono annotati dall'esercente l'impianto di distribuzione; le annotazioni sulla parte terza sono apposte dal marittimo o dal comandante dell'imbarcazione. 4. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche per i rifornimenti D.M. 16 novembre 1995, n. 577 - Min. Finanze Pagina 4 effettuati direttamente dai depositi fiscali. Torna al sommario Articolo 5 - Verifiche e controlli. In vigore dal 28/01/1996 al 01/04/2016 1. Ogni sei mesi si esegue l'inventario dei prodotti petroliferi movimentati".

Dalla verifica fiscale pluriennale condotta dagli Enti impositori (prima Agenzia delle dogane e dei monopoli, poi Agenzia delle entrate) è appunto risultato che la società contribuente non aveva adempiuto agli obblighi formali impostile dalla previsione regolamentare.

Affermando il contrario il giudice tributario di appello ha dunque erroneamente interpretato/falsamente applicato le disposizioni normative, primarie e secondarie, citate.

Questa Corte ha peraltro recentemente affermato nella contigua materia delle accise, con orientamento cui si intende dare seguito, che "In tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, il D.Lgs. n. 171 del 2005, art. 2, comma 1, lett. a),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 perchè 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" (Sez. 5 -, Sentenza n. 23226 del 23/10/2020, Rv. 659341 - 01; conf. a Corte di giustizia UE C-341/20, Commissione vs Italia).

Ed all'assolvimento di tale onere era sufficiente che la società contribuente avesse scupolosamente osservato le prescrizioni di normazione secondaria citate.

Ne consegue che la pretesa erariale in oggetto risulta del tutto fondata sul mancato assolvimento dell'onere medesimo.

In conclusione, accolto il secondo motivo del ricorso, rigettato il primo, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito deve essere respinto il ricorso introduttivo della lite.

Le spese dei gradi di merito possono essere compensate stante l'esito alterno dei due gradi.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il secondo motivo del ricorso, rigetta il primo motivo, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito respinge il ricorso introduttivo della lite; compensa le spese dei gradi di merito; condanna l'intimata società contribuente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 2.300 oltre spese prenotate a debito Così deciso in Roma, il 10 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 23 febbraio 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza