

Sentenza del 19/07/2023 n. 21206 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Secondo quanto si evince dalla sentenza impugnata, A.A. e B.B., quali ex soci della società cancellata Blue Eyes Srl , proprietaria di due imbarcazioni destinate al noleggio a terzi, hanno proposto ricorso contro due distinti inviti di pagamento emessi dall'Agenzia delle dogane e dall'Agenzia delle entrate, relativi ad accise evase per vari rifornimenti di gasolio effettuati nel periodo tra il 2004-2008 e nel 2010, sul presupposto che "ad aver noleggiato le due imbarcazioni erano in realtà pressochè sempre i due soci suddetti".

2. La Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di La Spezia ha rigettato i ricorsi.

3. Il A.A. e la B.B. hanno proposto appello, respinto dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Liguria che ha escluso che la Blue Eyes potesse godere del trattamento agevolativo invocato di cui all'art. 24 del TUA, in quanto l'utilizzo dei due natanti era stato di appannaggio pressochè esclusivo dei soci, come risultato anche nel diverso giudizio definito con sentenza n. 10473/19 di questa Corte che aveva accertato che la società era stata costituita dai coniugi A.A. - B.B. al fine di godere di vantaggi fiscali quali effettivi proprietari delle imbarcazioni intestate alla società.

4. Avverso questa sentenza i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione affidato a sette motivi, illustrati con memoria.

5. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve confermarsi il provvedimento presidenziale di rigetto dell'istanza di trattazione orale della causa avanzata dai ricorrenti.

1.1. Il decreto di fissazione dell'udienza pubblica era stato emesso anteriormente alla proroga della disciplina di cui al D.L. n. 137 del 2020, art. 23 , comma bis operata con il D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, art. 8 ; nel decreto medesimo mancava, quindi, l'avviso per cui l'udienza sarebbe stata con trattazione orale solo qualora fosse pervenuta entro venticinque giorni liberi prima dell'udienza una richiesta in tal senso da una delle parti o del PG; tuttavia, con decreto del Primo Presidente del 3 gennaio 2023, adottato a seguito della novella, si è precisato che i PG e le parti "si considereranno informati in forza della pubblicazione di questa direttiva nel sito internet della Corte", pubblicazione effettuata nella stessa data del 3 gennaio 2023. 1.2. In conclusione, la mancanza del suddetto avviso nel pregresso decreto di fissazione dell'udienza deve ritenersi

tempestivamente integrata, mentre va esclusa la sussistenza di ragioni per la rimessione in termini.

2. Passando al merito, con il primo motivo i ricorrenti deducono violazione e/o errata applicazione dell'art. 2909 c.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3., in quanto la CTR si era posta in contrasto con il giudicato, formale e sostanziale, costituito dalla sentenza della CTR di Ancona 26 marzo 2018 n. 156 tra le stesse parti (Agenzia delle dogane e Blue Eyes Srl) e relativa alla medesima contestazione avanzata nel presente giudizio, con la quale si era accertato che "lo svolgimento dell'attività di noleggio da parte della società ha avuto luogo principalmente nei riguardi di soggetti terzi e, in minima parte, dei soci, ma anche per questi ultimi sempre a canoni di mercato" e si era affermata la natura commerciale dell'attività di noleggio svolta dalla Blue Eyes.

3. Con il secondo motivo deducono, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 violazione dell'art. 112 c.p.c. e omessa pronuncia in relazione alla L. n. 212 del 2000, art. 11 , perchè la CTR non si era pronunciata sul motivo di gravame con cui, insistendo per l'illegittimità dei provvedimenti impugnati che non avevano rispettato il vincolo costituito dalle risposte fornite dall'Amministrazione all'interpello dei ricorrenti, si era censurata la sentenza di prime cure che aveva respinto la questione affermando che la risposta data dall'Agenzia delle entrate non era vincolante per l'Agenzia delle dogane.

4. Con il terzo motivo deducono violazione e falsa applicazione della Tabella A, punto 3, D.Lgs. n. 504 del 1995 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 5 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3., laddove la CTR aveva erroneamente affermato l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'esenzione dell'accisa solo perchè le imbarcazioni in questione erano state concesse in uso anche ai soci, mentre l'esenzione dall'accisa compete anche alle imbarcazioni private da diporto utilizzate per prestazioni di servizi attraverso contratto di noleggio.

5. Con il quarto motivo deducono violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. , art. 118 disp. att. c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3 e 4 per difetto di motivazione o motivazione apparente, perchè la CTR si era limitata a rinviare acriticamente alla sentenza n. 10473/19 di questa Corte che aveva ad oggetto un distinto rapporto giuridico con altri soggetti (INAIL) per una contestazione in materia previdenziale.

6. Con il quinto motivo deducono omesso esame di fatti decisivi per la risoluzione della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, e violazione e/o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. , perchè la CTR aveva statuito in maniera del tutto avulsa dalle circostanze pacifiche e non controverse e dalla risultanze probatorie, escludendo un utilizzo a fini commerciali dei natanti sebbene fosse stato documentalmente provato il requisito della commercialità attraverso la produzione dei contratti di noleggio stipulati con soggetti terzi e con i soci a canone congruo rispetto a quello di mercato.

7. Con il sesto motivo deducono violazione dell'art. 112 c.p.c. (corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato), in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 per omessa pronuncia in ordine al motivo, sollevato in primo grado e riproposto in appello, relativo al difetto di motivazione e di

prova dei provvedimenti impugnati che non avevano dimostrato l'assenza di commercialità nell'attività di noleggio svolta dalla società.

8. Con il settimo motivo deducono violazione della L. n. 212 del 2000, art. 10 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3., e lesione del principio di legittimo affidamento determinato dall'esito dell'interpello chiesto alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate della Liguria nel 2004, la quale aveva risposto che la commercialità non viene meno in presenza dell'utilizzo dell'imbarcazione da parte del socio se tale utilizzo è effettuato a titolo oneroso e a prezzi di mercato, come nel caso di specie.

9. Il primo motivo è inammissibile e comunque è infondato.

9.1. Va rammentato il principio fissato da Cass. sez. un. 13916 del 16/06/2006, secondo il quale qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il petitum del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente.

9.2. L'effetto vincolante del giudicato esterno concerne proprio i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente mentre non riguarda gli elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo (Cass. n. 25516 del 2019; Cass. n. 5766 del 2021).

9.3. La natura commerciale dell'attività svolta dalla Blue Eyes, accertata dalla CTR delle Marche con la sentenza invocata per il diverso anno di imposta 2009, non può considerarsi acclarata una volta per sempre, potendo variare da periodo a periodo in relazione alla concreta attività svolta; del resto, il giudicato invocato, secondo lo stralcio della sentenza riportato in ricorso, riguarda un lasso di tempo, "a partire dal 2009", che non è stato individuato precisamente e non coincide con quello in cui si sono svolte le prestazioni oggetto di recupero nel presente giudizio (relative al periodo tra il 2004 e il 2008 e al 2010).

9.4. Il secondo motivo può essere considerato unitamente al settimo, vertendo entrambi sull'interpello che nel 2004 la società aveva rivolto all'Agenzia delle entrate. Secondo i ricorrenti,

quella risposta costituiva un vincolo per l'Amministrazione che rendeva illegittimo il difforme atto emesso e, comunque, aveva giustificato nella società un legittimo affidamento, tale da impedire all'Agenzia di agire contra factum proprium; la CTR aveva omesso di decidere sul motivo di gravame proposto contro la decisione della CTP che aveva ritenuto non vincolante per l'Agenzia delle dogane la risposta all'interpello data dall'Agenzia delle entrate.

9.5. Trattandosi di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto, l'omessa pronuncia non comporta la cassazione con rinvio della sentenza impugnata potendosi decidere sulla questione allorquando questa risulta infondata (Cass. n. 16171 del 2017; Cass. n. 9693 del 2018), come nel caso di specie: infatti, l'interpello era stato rivolto in relazione "al regime IVA applicabile ai servizi di leasing e noleggio di nave adibita ad attività turistica" (v. pag.2 del ricorso), mentre in questo caso si verte in tema di accise, e l'art. 11 cit., al comma 2, nella versione applicabile ratione temporis, stabilisce che la risposta dell'Amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello. Parimenti, deve escludersi un legittimo affidamento dei contribuenti sulla spettanza dell'esenzione dalle accise, tanto più che nella sua risposta l'Amministrazione aveva precisato che i quesiti attenevano, più che all'interpretazione delle norme, ad "elementi di fatto" da verificarsi "in sede di attività di controllo".

10. E' infondato anche il terzo motivo, con il quale i ricorrenti invocano l'esenzione dell'accisa prevista dall'art. 24 e punto 3 dell'Allegato A del TUA (D.Lgs. n. 504 del 1995) per il carburante utilizzato per la navigazione nelle acque marine comunitarie con esclusione delle imbarcazioni private da diporto.

10.1. I ricorrenti osservano che l'art. 14 par. 1 della Direttiva 2003/96/Ce , da cui quella previsione deriva, ha chiarito che 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", aggiungendo che nell'ambito dell'ordinamento interno il D.Lgs. n. 171 del 2005, art. 2 lett. a) del ha stabilito che "L'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando: è oggetto di contratti di locazione e di noleggio". 10.2. Peraltro, questa Corte ha affermato 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" (Cass. n. 23226 del 2020).

10.3. Si è rilevato, infatti, che l'art. 2, comma 1, lett. a), cit., laddove riconosce lo scopo commerciale all'uso delle unità 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'attività di navigazione, e non pone la necessità di distinguere tra l'utilizzo del noleggiante e quello del noleggiatore nè, 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, è in contrasto con la normativa unionale e, in particolare, proprio con l'art. 14, n. 1, lett. c), della Direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità ed ha abrogato la direttiva 92/81/CEE. 10.4. Dal generale principio secondo il quale "i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo" (Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C418/14, ROZ-WIT, punto 33) deriva che il titolo grazie al quale si consolida il potere di utilizzo sul mezzo nautico ha carattere solo strumentale, dovendo seguire, per fruire del beneficio, la concreta utilizzazione del bene per scopi commerciali da parte del titolare del potere di fatto (Corte giust. 1 marzo 2007, C-391/05, Jan De Nul NV/Hauptzollamt Oldenburg, punto 24; 13 luglio 2017, C151/16, Vakarq Baltijos, punti 28-30 e 33).

10.5. La citata normativa interna, inoltre, è stata oggetto di ricorso da parte della Commissione Europea per la sua contrarietà all'art. 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003 davanti alla Corte di giustizia, che, con sentenza 16 settembre 2021, Commissione Europea, C-341/20, ha stabilito che "Concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati da imbarcazioni private da diporto esclusivamente nel caso in cui tali imbarcazioni costituiscano l'oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui esse vengono effettivamente utilizzate, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 14, paragrafo 1, lett. c), della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità".

10.6. La Corte, precisato che "il contratto di noleggio di un'imbarcazione è quello mediante il quale il noleggiante, a fronte del versamento di un prezzo, il nolo, mette tale imbarcazione a disposizione di un noleggiatore che la utilizzerà per le proprie esigenze. Il contratto di noleggio si distingue dunque dal contratto di trasporto, il quale non ha ad oggetto la messa a disposizione dell'imbarcazione in tutto o in parte, bensì una prestazione di servizi di trasferimento di beni o persone (v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punto 38)" (punto 29), ha osservato che dal "tenore letterale dell'art. 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96" risulta che "l'esenzione da essa prevista è subordinata al fatto che i prodotti energetici siano utilizzati come carburante per operazioni di navigazione nelle acque dell'Unione per scopi commerciali, vale a dire per utilizzazioni nelle quali un'imbarcazione serve direttamente alla prestazione di servizi a titolo oneroso (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 2017, Vakarq Baltijos laivu statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, punti 25, 26 e 29 nonché la giurisprudenza ivi citata)" (punto 34); conseguentemente, "la concessione o il rifiuto dell'esenzione prevista dall'art. 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96 dipendono dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata da quest'ultimo soggetto (locatario o noleggiatore), ossia a seconda che tale imbarcazione venga utilizzata per scopi commerciali o per scopi non commerciali. Pertanto, non si può ritenere che il noleggio di un'imbarcazione con il carburante, ovvero la sua dazione in locazione, in quanto attività commerciali del noleggiante o del locatore, diano luogo all'esenzione fiscale prevista da tale disposizione indipendentemente dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata dal locatario o dal noleggiatore (v., per analogia, sentenza del 21 dicembre 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862, punto 22)" (punto 35); "Pertanto, ad essere pertinenti ai fini della concessione del

beneficio dell'esenzione dall'accisa sono l'utilizzatore finale, locatario o noleggiatore, e l'utilizzazione finale dell'imbarcazione da parte di tale soggetto, ed è tale utilizzazione che deve servire "direttamente ai fini della prestazione di servizi a titolo oneroso" in vista di tale esenzione, ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 34 della presente sentenza" (punto 36).

10.7. La Corte ha, quindi, rilevato che l'art. 2 cit., laddove riconosce che il noleggio costituisce, secondo il diritto italiano, un'attività commerciale per il noleggiante, senza tenere nel debito conto le modalità di utilizzazione dell'imbarcazione da parte del noleggiatore, si pone in contrasto con l'art. 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte, che riserva l'esenzione dall'accisa alle utilizzazioni commerciali dell'imbarcazione da parte del suo utilizzatore (punti 38- 40).

10.8. In conclusione, le doglianze dei ricorrenti richiamano norme nazionali incompatibili con i prevalenti principi unionali, secondo cui, ai fini della concessione dell'agevolazione, rileva l'uso effettuato dall'utilizzatore finale dell'imbarcazione; nel caso di specie, è pacifico che si trattava di contratti di noleggio destinati al mero godimento delle imbarcazioni da parte dei noleggiatori (sia soci che terzi) restando escluso lo svolgimento da parte di costoro di una qualche attività commerciale.

11. Alla luce di questa cornice normativa, il quinto e il sesto motivo risultano inammissibili, in quanto pongono questioni inconferenti, e sono comunque infondati, perchè poggiano sull'affermazione della natura commerciale dell'attività di noleggio, in contrasto con i principi sopra riportati.

12. E' infondato, infine, il quarto motivo in quanto il riferimento al precedente di questa Corte non esclude la piena intelligibilità della sentenza della CTR, la cui ratio decidendi è coerente, nel suo nucleo essenziale, con la normativa applicabile, fondandosi sull'accertamento dell'utilizzo delle imbarcazioni per mero godimento da parte dei soci e, talvolta, di terzi attraverso contratti di noleggio con "difetto di un utilizzo a fini commerciali del natante".

13. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

condanna i ricorrenti al pagamento, in favore del/la controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.800,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti principali, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza