

Sentenza del 22/03/2024 n. 7814 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Messina accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla C.C. Srl, contro l'avviso di accertamento, riguardante il recupero dell'IVA, relativa al rifornimento di carburante (bunkeraggio), effettuato dalla predetta contribuente, in esenzione d'imposta, ai sensi degli artt. 68 , comma 1, lett. a) e 8-bis, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 , nel porto di Messina in data 18.06.2007 sullo yacht "Force Blue", di proprietà della D.D. Ltd, ritenendo non dovute le sanzioni.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Sicilia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e accoglieva quello proposto dalla società contribuente, annullando l'avviso di accertamento impugnato, anche nella parte relativa all'IVA, osservando che:

- la contribuente aveva dimostrato, mediante la produzione di contratti di noleggio, conclusi dalla D.D. Ltd, proprietaria dell'imbarcazione "Force Blue", in relazione ai quali non era stata contestata la mancata registrazione e, quindi, la mancanza di data certa, e di bonifici bancari per importi "di una certa entità e stabilità", effettuati in favore della predetta proprietaria, con causali indicanti il noleggio, che detta imbarcazione era stata utilizzata anche per scopi imprenditoriali, tra cui il noleggio con equipaggio e, quindi, legittimamente aveva beneficiato dell'esenzione d'imposta;

- la predetta attività di noleggio era stata provata in occasione del rifornimento oggetto di ripresa, in quanto dalla causale dei bonifici bancari, aventi data certa, si evinceva che la sosta nel porto di Messina era solo una tappa intermedia per effettuare il rifornimento di carburante, dopo la conclusione dell'attività di noleggio con equipaggio, della durata di 13 giorni, nel porto di Marmaris, a cui aveva fatto seguito un altro noleggio nel porto di Tropea.

L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

La società contribuente resisteva all'impugnazione con controricorso, illustrato con memoria.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente va disattesa l'istanza, avanzata dalla ricorrente ai sensi dell' art. 274 cod. proc. civ., di riunione del presente ricorso con quelli iscritti ai nn. R.G. 348/22, 6322/20 e 20631/22, in quanto si tratta di ricorsi che riguardano parti diverse e/o anni d'imposta differenti e/o imposte diverse, in relazione ai quali variano, quindi, i presupposti d'imposta e il regime delle agevolazioni previsto, rispettivamente, in materia di IVA e di accisa.

Occorre rammentare, peraltro, che nel giudizio di cassazione, le finalità di economia processuale e di uniformità delle decisioni relative anche a casi identici, cui è ispirato l'obbligo della riunione previsto dall' art. 151 disp. att. cod. proc. civ., come sostituito dall' art. 19 , lett. f), del D.Lgs. n. 40 del 2006 , possono utilmente essere perseguite, in mancanza di un espresso riferimento della predetta disposizione al giudizio di legittimità, anche attraverso la trattazione nella medesima udienza e davanti allo stesso giudice di più cause riunibili, verificandosi in tale evenienza una situazione sostanzialmente assimilabile a quella del "simultaneus processus" in senso tecnico (Cass., 30 novembre 2017, n. 28686 ; Cass., 23 febbraio 2010, n. 4357 del 23/02/2010), situazione nella specie sussistente, posto che le cause, per le quali la riunione è stata richiesta, sono state fissate per la medesima udienza innanzi a questa Sezione, con la conseguenza che, anche per ragioni di speditezza processuale, non appare necessario disporre la riunione dei procedimenti.

2. Ciò premesso, con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 111 Cost., 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , 132, comma 2, n. 4), 112 e 116 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., e per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., avendo la CTR motivato in modo apparente, recependo in modo acritico le conclusioni della contribuente, che, peraltro, non aveva provato che si trattava di imbarcazione destinata all'esercizio di attività commerciale, e non considerando quanto argomentato dall'Ufficio.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Occorre premettere che l'anomalia motivazionale denunciabile in Cassazione è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

Deve trattarsi, dunque, di un'anomalia che si esaurisce nella mancanza assoluta di motivazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

Solo in tali casi la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", in quanto, benché graficamente esistente, non rende percepibile il fondamento della decisione, perché reca argomentazioni obiettivamente 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. 3.11.2016, n. 22232).

2.3 Nel caso in esame, invece, la CTR ha esposto, sia pure in modo conciso, le ragioni della propria decisione, indicando, ai fini della sussistenza dei presupposti di non imponibilità IVA in relazione alla cessione di carburante all'armatore dell'imbarcazione "Force Blue", gli elementi sulla base dei quali ha ritenuto che il rifornimento riguardasse un'imbarcazione destinata all'esercizio di attività commerciale, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

2.4 Per quanto riguarda poi il vizio previsto dall' art. 360 , comma 1, n. 5, cod. proc. civ., occorre rilevare che, laddove non si contesti la inesistenza del requisito motivazione della provvedimento impugnato, il vizio di motivazione può essere dedotto solo in caso di omesso esame di un "fatto storico" controverso, che sia stato oggetto di discussione ed appaia "decisivo" ai fini di una diversa decisione, non essendo più consentito impugnare la sentenza per contestare la sufficienza della sua argomentazione sulla base di elementi fattuali ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit. e Cass. Sez. U. 22.09.2014, n. 19881).

2.5 E' stato poi precisato che il controllo previsto dal nuovo n. 5 dell' art. 360 , comma 1, cod. proc. civ. concerne l'omesso esame di un fatto "storico", principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

2.6 Si tratta di censura che, tuttavia, impone a chi la denunci di indicare, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma 1, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (ex multis, Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

2.7 La ricorrente ha, invece, denunciato il vizio sotto il paradigma previgente di cui all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., avendo censurato, nella sostanza, una motivazione insufficiente della sentenza impugnata.

3. Con il secondo motivo, deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 68, comma 1, lett. a), 8-bis, comma 1, lett. a) e d), del d.P.R. n. 633 del 1972 , 254 TULD, 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , da 7-ter a 7-septies del d.P.R. n. 633 del 1972 , 384 e seguenti del Codice della Navigazione, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato che la società contribuente, su cui gravava il relativo onere, non aveva dimostrato che l'imbarcazione, sulla quale era stato effettuato il rifornimento, fosse destinata all'esercizio di attività commerciale, atteso che la documentazione allegata alla bolletta doganale era insufficiente a tale scopo.

3.1 Il motivo è inammissibile.

3.2 Il quadro normativo di riferimento va individuato nella disposizione di cui all' art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 , nel testo applicabile *ratione temporis*, secondo il quale: "Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 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'ultimo comma dell'art. 7 e quelle del secondo e terzo comma dell'art. 8 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".

3.3 Le operazioni indicate, quindi, sono considerate non imponibili ai fini IVA, per effetto della loro assimilazione alle cessioni all'esportazione, in forza della disposizione prima richiamata.

3.4 Alla fornitura di carburante in esame è stata applicata la fattispecie prevista dalla lett. d), in quanto si è ritenuto che la fornitura fosse stata effettuata ad un'imbarcazione destinata all'esercizio di attività commerciale.

3.5 L'Ufficio contesta la decisione di considerare legittima l'emissione della fattura in esenzione d'imposta da parte della società contribuente, non avendo quest'ultima provato l'uso commerciale dell'imbarcazione rifornita che era, invece, adibita all'attività da diporto.

3.6 La CTR ha ritenuto, con un accertamento in fatto, incentrato sull'esame di alcuni contratti di noleggio e dei corrispondenti bonifici bancari, ritenuti di data certa, che, all'epoca del rifornimento, l'imbarcazione era adibita all'esercizio di un'attività commerciale di noleggio con equipaggio, con conseguente sussistenza dei requisiti di legge per l'applicazione della non imponibilità IVA, prevista dall' art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 (non essendo oggetto di contestazione, peraltro, la questione relativa alla destinazione alla navigazione in alto mare dell'imbarcazione - cfr. Cass. n. 7533 del 17/03/2021).

3.7 L'Agenzia ricorrente deduce, quindi, solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà mira alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito (Cass. n. 8758 del 4/07/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017).

4. Alla luce di quanto precisato, appare inconferente il richiamo, da parte dell'Agenzia, alla disposizione di cui all' art. 254 TULD , che richiede, ai fini dell'applicazione della disciplina dell'esenzione ivi prevista, che le unità italiane o straniere da diporto siano in partenza da un porto marittimo dello Stato con diretta destinazione ad un porto estero e che la partenza avvenga entro le otto ore successive all'imbarco, in quanto si tratta di disciplina che non si applica alle navi commerciali, comprese le navi da diporto adibite ad attività commerciale, ma solo, come si ricava dal secondo comma, alle navi da diporto non aventi natura commerciale.

Nella specie, invece, è stato accertato che, all'epoca del rifornimento oggetto della ripresa, l'imbarcazione era stata destinata ad attività commerciale.

4.1 Né appare pertinente il richiamo agli artt. da 7-ter a 7-septies del d.P.R. n. 633 del 1972 , in quanto il recupero non riguardava le prestazioni relative ai contratti di noleggio conclusi dalla società proprietaria del natante, ma l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA alla cessione del carburante, effettuato in data 18.06.2007 e destinato alla predetta imbarcazione.

5. Le doglianze riguardanti le sanzioni sono logicamente assorbite dalla conferma del disconoscimento della pretesa riguardante il tributo.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato e l'Agenzia delle entrate va condannata al pagamento delle spese liquidate in dispositivo in favore della società controricorrente.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento, in favore della società controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.500,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, agli esborsi liquidati in euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza