

Sentenza del 22/03/2024 n. 7847 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTP di Messina rigettava il ricorso proposto dalla A.A. Combustibili Srl, contro l'avviso di pagamento n. (Omissis), notificato in data 26.01.2011, riguardante il recupero dell'accisa su prodotti energetici, in relazione ad un rifornimento di carburante, effettuato dalla società ricorrente nel porto di M il (Omissis) sull'imbarcazione "Force Blue".

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Sicilia - sezione staccata di Messina rigettava l'appello proposto dalla predetta contribuente, rilevando, per quanto qui interessa, che:

- era pacifico che l'imbarcazione "Force Blue", dopo avere effettuato nel 2007 un rifornimento di gasolio (bunkeraggio) presso il porto di Messina, si era diretta verso il porto di T e non verso un porto extracomunitario; la società non aveva dimostrato che detta imbarcazione era iscritta nel Registro Internazionale di immatricolazione delle navi adibite esclusivamente a traffici internazionali, come previsto dall' art. 1 del D.L. n. 457 del 1997 , non essendo sufficiente la copia del Certificato rilasciato dal "Cayman Island Shipping Registry", dal quale si evinceva solo che la "Force Blue" era classificata come "Commerciale vessel" e non si poteva desumere il tipo di attività commerciale cui l'imbarcazione era adibita;
- il regime di esenzione dal pagamento dell'accisa in materia di bunkeraggio è riservato, a norma del punto 3 della Tabella A del TUA alle sole imbarcazioni da diporto italiane e comunitarie ad uso commerciale;
- non potendosi classificare detta imbarcazione come nave mercantile, la stessa doveva essere considerata un natante da diporto, che non aveva titolo per beneficiare dell'esenzione prevista in materia di accisa, riservata ex art. 254 TULD alle sole unità da diporto, dirette verso un porto estero, a condizione che la partenza avvenga entro le otto ore successive all'imbarco.

La BLC Combustibili Srl impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, illustrati con memoria.

L'ADM resisteva all'impugnazione.

Il ricorso veniva rinviato a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza, vista la complessità delle questioni prospettate e per l'eventuale trattazione congiunta con altri ricorsi riguardanti questioni analoghe.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente va disattesa l'istanza, avanzata dalla parte ricorrente ai sensi dell' art. 274 cod. proc. civ., di riunione del presente ricorso con quelli iscritti ai nn. R.G. 15962/21, 348/22 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 dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per omessa pronuncia sul motivo di ricorso relativo alla violazione dell'art. 6 TUA, con il quale era stata eccepita la mancanza di responsabilità della società ricorrente per il pagamento della accisa, ascrivibile esclusivamente alla ENI Spa/Raffinerie B.B., in qualità di titolare del deposito fiscale mittente, rimasta in possesso del carburante sino alla sua introduzione nei serbatoi dell'imbarcazione.

2.1 Il motivo è infondato, posto che non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (Cass. 6.12.2017, n. 29191).

2.2 Nella specie, avendo la CTR ritenuto fondata la pretesa, si è implicitamente pronunciata anche sul motivo riguardante la errata identificazione del soggetto responsabile per il pagamento dell'accisa.

3. Con il secondo motivo, deduce la violazione dell'art. 6 del TUA, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che la società ricorrente, in qualità di proprietaria del prodotto, fosse anche responsabile del pagamento dell'accisa, mentre tale responsabilità gravava esclusivamente sul titolare del deposito fiscale mittente, non avendo la BLC prestato alcuna garanzia per il pagamento dell'imposta in relazione all'operazione di bunkeraggio contestata, in ordine alla quale, peraltro, la predetta società aveva svolto solo il ruolo di intermediario commerciale, avendo consegnato il prodotto direttamente al cliente finale, senza mai averne avuto la materiale disponibilità.

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione della tabella A, n. 3, del TUA, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., sostenendo che la CTR: 1) ha erroneamente escluso l'applicabilità del regime di esenzione dell'accisa, in quanto la "Force Blue" era iscritta nel registro navale delle Isole Cayman e non di uno Stato comunitario, mentre l'unica

limitazione per beneficiare di detta esenzione, come ha precisato anche la giurisprudenza unionale, è che l'imbarcazione non sia utilizzata a fini privati da diporto, non potendo essere previste ulteriori restrizioni, quali lo Stato di bandiera dell'imbarcazione rifornita; 2) ha errato nel qualificare detta imbarcazione come "nave ad uso privato da diporto, non destinata ad attività commerciale", sulla base di meri elementi formali e della mancanza di condizioni (iscrizione nel Registro Internazionale delle navi adibite a traffici commerciali internazionali) non previste dal TUA, mentre avrebbe dovuto fare riferimento esclusivamente alla nota n. 1 della Tabella A, n. 3 del TUA, che definisce l'imbarcazione privata da diporto quella utilizzata "per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso", effettuando un accertamento di fatto circa l'effettivo impiego della "Force Blue", di proprietà della società Autumn Sailing Limited, in attività commerciali, ampiamente dimostrato nei gradi di merito, con conseguente inapplicabilità dell' art. 254 TULD .

5. Per ragioni di priorità logica va esaminato prima il terzo motivo che è fondato.

5.1 La questione dedotta con la predetta doglianza attiene all'esistenza o meno di una connotazione soggettiva ai fini del riconoscimento dell'esenzione dal pagamento dell'accisa sul carburante e, cioè, della condizione di imbarcazione da diporto di nazionalità extra UE, utilizzata a scopi commerciali.

5.2 L'avviso di pagamento impugnato riguarda, come si è detto, l'accisa recuperata in relazione al rifornimento di carburante, effettuato nel porto di Messina in data (Omissis) sull'imbarcazione "Force Blue" dalla società ricorrente, in qualità di ultima cedente, in regime di esenzione di cui alla Tabella A n. 3, allegata al D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA).

5.3 Il quadro normativo applicabile trova il suo riferimento innanzitutto nell' art. 14 , della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, che prevede che gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburante per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto, stabilendo che "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".

La Direttiva 2003/96/CE ammette, dunque, il cd. "bunkeraggio" in esenzione per imbarcazioni da diporto utilizzate a scopo commerciale, mentre lo esclude per le "imbarcazioni private da diporto, ovvero quelle utilizzate "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".

La finalità della norma di agevolazione suindicata è quella di "facilitare il commercio intracomunitario, in particolare il traffico di merci e la libera prestazione dei servizi che possono svolgersi nelle acque considerate" (Corte di Giustizia UE, causa C-391/05, 1. marzo 2007).

5.4 La Direttiva cit. è stata recepita nell'ordinamento italiano dal D.Lgs. n. 26 del 2007 , che ha modificato alcune disposizioni del D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA), prevedendo l'esenzione per i prodotti energetici destinati a specifici impieghi, tra i quali "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" (Tabella A, punto 3) e ribadendo, alla nota n. 1, la stessa definizione di imbarcazioni private da diporto formulata nella Direttiva: "per imbarcazioni private da diporto si intende l'uso di un aeromobile o di una imbarcazione da parte del proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopo non commerciale 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".

5.5 Occorre poi citare il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 16 novembre 1995, n. 577, che, all'art. 1, commi 1, 4 e 5, dispone che "4. L'esenzione di cui al comma 1 (ovvero l'esenzione dall'accisa prevista dal punto 3 della tabella A allegata al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 , convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427) compete ai prodotti petroliferi impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci e per il dragaggio di vie navigabili e porti. Le acque marine comunitarie sono costituite, ai sensi dell' art. 3 , comma 3, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992, dalle acque territoriali e dalle acque marittime interne degli Stati membri, escluse quelle appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità. Lo stesso trattamento si applica agli oli lubrificanti destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni ammesse alla predetta esenzione, ai sensi dell'art. 30, comma 4, del decreto-legge. 5. Sono esclusi dall'esenzione i prodotti petroliferi destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni private da diporto, fermo restando il trattamento fiscale previsto dalle vigenti disposizioni doganali per le provviste di bordo destinate alle imbarcazioni con diretta destinazione ad un porto posto fuori dal territorio doganale della Comunità. Per "imbarcazioni private da diporto" si intendono le imbarcazioni che vengono utilizzate dal proprietario, dalla persona fisica o giuridica che può utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di

passaggeri o merci e dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche".

5.6 Al predetto regolamento ministeriale ha fatto seguito il D.M. 15 dicembre 2015, n. 225 , che in modo pressoché identico prevede, all'art. 1, commi 2, 3 e 6, che: "2. Il presente regolamento disciplina l'impiego dei carburanti esenti per la navigazione nonché degli oli lubrificanti esenti. L'esenzione è applicata ai prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, per la navigazione nelle acque interne, limitatamente alla pesca e al trasporto delle merci, nonché per il dragaggio di vie navigabili e porti. Le acque marine comunitarie sono costituite dalle acque territoriali e dalle acque marittime interne degli Stati membri, incluse quelle lagunari ed escluse quelle appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità. 3. Relativamente alla navigazione nelle acque marine comunitarie, l'esenzione di cui al comma 2 trova applicazione con riguardo alle imbarcazioni, in possesso delle specifiche autorizzazioni o licenze previste dalla normativa vigente, in navigazione diretta fra porti nazionali, incluso il caso in cui il porto di arrivo coincida con quello di partenza, o in navigazione diretta da un porto del territorio dello Stato verso porti comunitari, anche se la navigazione include acque non comunitarie. 6. Sono esclusi dall'esenzione di cui al comma 2 i prodotti energetici utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto, fatti salvi i rifornimenti alle unità adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio che effettuano la navigazione di cui al comma 3, sempreché ricorrano la necessaria assunzione dell'esercizio nonché l'utilizzazione della medesima unità direttamente da parte del soggetto esercente l'attività di noleggio".

5.7 Per le imbarcazioni da diporto, infine, è stata prevista una specifica disciplina con il D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della nautica da diporto), che dispone, nella versione *ratione temporis* vigente, all'art. 1, comma 2, che: "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 " e, all'art. 2, comma 1, lett. a), per quel che rileva, che: "L'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando: a) è oggetto di contratti di locazione e di noleggio".

6. Ciò premesso, non può non rilevarsi che, nelle ipotesi di bunkeraggio riguardante unità da diporto, la questione dell'"utilizzo commerciale" dell'imbarcazione o, meglio, dello "scopo commerciale" della navigazione (art. 2 del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171), assume caratteristiche peculiari quando il mezzo nautico è una unità da diporto, dove si uniscono uso commerciale e scopo sportivo o ricreativo.

6.1 L' art. 14 , lett. b), della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003, come si è già detto, definisce gli scopi non commerciali, come quelli "diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche" ed individua, dunque, lo scopo commerciale come quello diretto all'utilizzo per il trasporto di passeggeri o merci e per la prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

6.2 La Corte di Giustizia UE si era già pronunciata sulla questione con riferimento all' art. 8 , par. 1, lett. c), della direttiva n. 92/81/CEE (che ha un contenuto sostanzialmente sovrapponibile a quello di cui all' art. 14 , par. 1, lett. c), della direttiva n. 2003/96/CE), evidenziando come la

norma doveva 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", in quanto, se il legislatore comunitario "avesse inteso escludere dal beneficio dell'esenzione di cui trattasi talune categorie di navigazione a carattere commerciale, sarebbe stato necessario precisare espressamente tale limitazione" (Corte di Giustizia UE, causa C-389/02, 1 aprile 2004).

6.3 La stessa Corte di Giustizia aveva poi precisato "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 che "qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione dall'accisa armonizzata prevista da tale disposizione" (Corte di Giustizia UE, C-391/05, 1 marzo 2007), evidenziando che, ai fini dell'esenzione, rileva che "si tratti di navigazione che implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso" (Corte di Giustizia UE, causa C-79/10, 1 dicembre 2011, Corte di Giustizia UE, causa C-250/10, 21 dicembre 2011) e che "i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo" (Corte di Giustizia, causa C-418/14, 2 giugno 2016).

6.4 Infine, i giudici unionali avevano precisato, proprio con riferimento alla specifica fattispecie di concessione in locazione o noleggio del bene (nella specie, aeromobile ex art. 14 , Par. 1, lett. b), della direttiva n. 2003/96/CE), che, anche se non qualificato espressamente come unità da diporto, non è sufficiente l'esistenza di un contratto di noleggio per giustificare l'esenzione, occorrendo, invece, verificare come il mezzo viene utilizzato dal locatario (Corte di Giustizia UE, causa C-151/16, 13 luglio 2017; Corte di Giustizia, causa C-250/10, 21 dicembre 2011).

6.5 Con la recente sentenza del 16 settembre 2021, resa nella causa C-341/2020, la Corte di Giustizia UE ha accolto il ricorso per infrazione proposto dalla Commissione Europea e ha condannato l'Italia per violazione degli obblighi derivanti dall' art. 14 , par. 1, lett. c) della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, in materia di tassazione dei prodotti energetici e elettricità, in quanto la normativa interna contrastava con i principi comunitari perché concedeva il beneficio dell'esenzione da accisa ai carburanti per imbarcazioni private da diporto unicamente laddove tali imbarcazioni venivano impiegate nell'esecuzione di un contratto di noleggio e senza compiere un accertamento concreto in ordine all'uso a cui esse vengono effettivamente destinate. A giudizio della Corte, quindi, quando il mezzo è oggetto di un contratto di noleggio o di locazione, a nulla rileva che il noleggiante o il locatore eserciti indubitabilmente una attività commerciale, poiché la concessione o il rifiuto dell'esenzione dipendono esclusivamente dal modo in cui l'imbarcazione viene utilizzata dal noleggiatore o dal locatario (punto 35). Inoltre, non solo l'imbarcazione locata può essere utilizzata dal conduttore per fornire prestazioni di servizi a titolo oneroso, ma esistono rapporti contrattuali di altro tipo, i quali, pur essendo formalmente qualificati come contratti di noleggio, comprendono la prestazione di un insieme di servizi diversi dai servizi di navigazione, paragonabili a quelli che vengono proposti ai passeggeri di una nave da crociera, e di cui il contraente beneficia in quanto persona trasportata, senza avere il controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione, ed in questi casi l'unità da diporto è utilizzata dal noleggiante per prestare un servizio a contraenti che in realtà

sono soltanto passeggeri, privi di qualsiasi controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione stessa, e ciò potrebbe giustificare la concessione del beneficio (punti 42 e 43).

Secondo la Corte di Giustizia, dunque, la disposizione in materia di esenzione dalle accise contenuta nella Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, deve essere interpretata nel senso che il beneficio può essere riconosciuto anche in caso di utilizzo dell'unità da diporto in base ad un contratto di locazione o di noleggio, a condizione che si accerti, ovvero il conduttore provi, l'effettivo uso commerciale del mezzo. Il mancato riconoscimento dell'esenzione, senza che tale accertamento sia eseguito, si pone in contrasto con la normativa europea.

7. Questa Corte aveva già affermato sul punto 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 perché in contrasto con l'art. 14, p. 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" (Cass. 5 novembre 2020, n. 24728), evidenziando che occorre disapplicare la disciplina interna secondo la quale la riconduzione nell'alveo dell'esenzione, dettata dalla direttiva, avveniva in maniera automatica per le imbarcazioni impiegate sulla base di un contratto di noleggio, senza compiere un effettivo accertamento in ordine allo scopo finale per cui l'imbarcazione veniva impiegata dal noleggiatore.

7.1 La mera circostanza che il natante sia oggetto di un contratto di locazione o noleggio non è sufficiente a riconoscere l'esenzione, essendo necessario, appunto, un "accertamento sull'effettivo uso per scopi commerciali dell'unità da diporto da parte dell'utilizzatore" e "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 per il relativo accertamento" (Cass. 23 ottobre 2020, n. 23226).

7.2 Con riferimento, poi, ai casi in cui l'Agenzia delle dogane aveva chiesto il pagamento del tributo, ritenendo l'esenzione applicabile solo alle forniture di carburante effettuate nei confronti di imbarcazioni battenti bandiera di un Paese dell'UE e non anche in favore di commercial yacht battenti bandiera extra UE, poiché la disposizione regolamentare farebbe riferimento solo alle "imbarcazioni di nazionalità dei Paesi comunitari", è stato ritenuto assorbente l'esame preliminare sulla ricorrenza delle condizioni oggettive per fruire del beneficio, ovvero "l'effettivo uso per scopi commerciali dell'unità da diporto da parte dell'utilizzatore", affermando la necessità di accertare, con onere della prova a carico del soggetto che invocava l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implicasse una prestazione di servizi a titolo oneroso (Cass., 5 novembre 2020, n. 24728 , Cass., 23 ottobre 2020, n. 23226 , Cass., 27 ottobre 2020, nn. 23508 , 23509; n. 23510, 23511 e 23512; Cass., 3 novembre 2020, nn. 24290 , 24291 e 24728).

7.3 Questa Corte ha, quindi, rilevato che "la disciplina unionale riconosce carattere solo strumentale al titolo grazie al quale si consolida il potere di utilizzo sul mezzo nautico (art. 14 , par. 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" e che "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" (Cass., 5 novembre 2020, n. 24728 e Cass., 23 ottobre 2020, n. 23226 , citate).

7.4 In conclusione, occorre ribadire che l' art. 2 , comma 1, lett. a), del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della nautica da diporto), deve essere disapplicato, laddove 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 alcun accertamento sull'effettivo uso per scopi commerciali dell'unità da diporto da parte dell'utilizzatore.

8. La CTR non si è attenuta ai richiamati principi, avendo escluso che in relazione al rifornimento contestato si potesse riconoscere l'esenzione dal pagamento dell'accisa, a norma del punto 3 della Tabella A del TUA, solo perché dal Certificato di iscrizione del natante nel "Cayman Island Shipping Registry" non si evinceva il tipo di attività commerciale cui l'imbarcazione era adibita e perché detto beneficio sarebbe in ogni caso applicabile solo alle "unità da diporto italiane e comunitarie ad uso commerciale", senza prima accertare, sulla base dei principi sopra esposti, se l'imbarcazione fosse stata effettivamente utilizzata per scopi commerciali, da parte del titolare del potere di fatto sulla stessa, nello specifico periodo in cui era stato effettuato il rifornimento.

8.1 Con l'accoglimento del terzo motivo resta assorbito l'esame del secondo motivo, essendo preliminare l'accertamento sull'eventuale uso dell'imbarcazione per scopi commerciali.

9. In conclusione, va accolto il terzo motivo di ricorso, assorbito il secondo motivo e rigettato il primo; la sentenza impugnata va cassata con riferimento al motivo accolto e va rinviata alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbito il secondo e rigettato il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche sulle spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza