

# Sentenza del 25/03/2024 n. 8037 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La CTP di Genova rigettava i ricorsi riuniti proposti da B.B., dalla Autumn Sailing Ltd e da A.A. (comandante dello yacht), contro l'avviso di pagamento n. 712RU, emesso il 3.01.2013, riguardante il recupero dell'accisa su prodotti energetici, in relazione a diversi rifornimenti di carburante, effettuati negli anni dal 2005 al 2009 sull'imbarcazione "Force Blue", di cui era titolare la Autumn Sailing, ma ritenuta, di fatto, di proprietà del B.B..

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Liguria accoglieva parzialmente gli appelli riuniti proposti dalle parti contribuenti, rilevando, per quanto qui interessa, che:

- la tesi sostenuta dagli appellanti (secondo la quale le operazioni di rifornimento erano esenti dall'accisa, in quanto riconducibili all'ipotesi di cui al n. 3 della tabella A allegata al D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA), essendo l'imbarcazione adibita ad attività commerciale di noleggio a terzi con il relativo equipaggio) non era fondata, perché considerava l'uso, commerciale, che ne faceva il noleggiante e non quello, personale o commerciale, operato dal noleggiatore;
- la disposizione di cui all' art. 2 , comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 171 del 2005 (codice della nautica da diporto), richiamata dagli appellanti, andava disapplicata, in quanto era in contrasto con la normativa eurounitaria che riconosce il carattere solo strumentale al contratto di noleggio, come aveva recentemente statuito anche la Corte di Cassazione ( Cass. n. 24290 del 2020 );
- ai fini del riconoscimento dell'esenzione dall'accisa, quindi, non rilevava la mera circostanza che lo yacht "Force Blue" avesse formato oggetto di contratti di noleggio, in quanto era necessario verificare l'uso effettivo che ne era stato fatto da parte dei noleggiatori;
- poiché era pacifico che l'imbarcazione era stata usata dai noleggiatori in modo costante per uso ricreativo, l'esenzione non spettava;
- anche se si volesse sostenere la tesi che l'imbarcazione aveva assunto carattere commerciale per il solo fatto di avere formato oggetto di contratti di noleggio, non sarebbe spettata l'esenzione dall'imposta, in quanto era stato dimostrato, anche in base agli elementi acquisiti nel procedimento penale, che il B.B., mediante l'intestazione fittizia dell'imbarcazione alla Autumn Sailing, aveva simulato lo svolgimento dell'attività commerciale, in quanto la utilizzava per uso diportistico, essendone, peraltro, il reale proprietario, e l'attività di noleggio era del tutto residuale;

- a diversa conclusione non si poteva pervenire né sulla base dei pretesi pagamenti di alcuni noleggi dell'imbarcazione da parte del B.B., perchè si trattava di una "mera partita di giro in capo al medesimo soggetto persona fisica, simulanti pagamenti in favore della società, ma in realtà non sussistenti, trattandosi di operazioni interne all'unico patrimonio personale di B.B. che si avvaleva della società schermo per mascherare l'utilizzo personale del natante", né sulla base della restante documentazione prodotta dagli appellanti, in quanto non idonea ad escludere i molteplici elementi di prova valorizzati in sede penale;

- l'omessa instaurazione del contraddittorio preventivo non determinava l'invalidità dell'atto impositivo, in mancanza di una espressa previsione normativa in tal senso;

i contribuenti non avevano dimostrato, peraltro, che l'eventuale contraddittorio in sede procedimentale avrebbe determinato un esito diverso dell'accertamento tributario (cd. prova di resistenza); - era fondata, invece, la censura riguardante la parziale duplicazione della pretesa impositiva, in quanto due delle operazioni di rifornimento, effettuate, rispettivamente, in data 12.06.2008 nel porto di Trapani e in data 18.06.2007 nel porto di Messina, erano state già oggetto di distinti avvisi di pagamento, il primo emesso nei confronti della Eni Spa (titolare del deposito), in solido con la Ebomar Srl (esportatore) e con il comandante A.A., e il secondo nei confronti della La Cava Combustibili Srl, e le relative somme erano state già versate.

B.B., la Autumn Sailing Ltd e A.A. impugnavano la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, illustrati con memoria.

L'ADM resisteva all'impugnazione e proponeva ricorso incidentale, affidato a due motivi.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente va disattesa l'istanza, avanzata dai ricorrenti principali ai sensi dell' art. 274 cod. proc. civ., di riunione del presente ricorso con quelli iscritti ai nn. R.G. 15962/21, 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, i ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1995 - Testo Unico Accise (TUA), Tabella A n. 3 e dell' art. 14 , par. 1, lett. c), Direttiva n. 2003/96/CE , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR negato l'applicazione del regime di esenzione dall'accisa sui rifornimenti di carburante, effettuati

sull'imbarcazione Force Blue, escludendone automaticamente la spettanza in ragione dello scopo ricreativo ravvisabile in capo ai soggetti che avevano concluso con la Autumn Sailing i contratti per l'utilizzo di detta imbarcazione, disattendendo i principi secondo i quali l'applicabilità dell'esenzione va verificata in base all'identificazione in concreto del soggetto che agisce come dominus effettivo dell'imbarcazione e in base allo scopo, commerciale o meno, per cui detto dominus utilizza l'imbarcazione, e affermando, ad abundantiam, che l'agevolazione sarebbe comunque esclusa alla luce delle risultanze del procedimento penale che avrebbe dimostrato la natura di mero "schermo" societario della Autumn Sailing e il mancato esercizio parte della stessa di un'attività di impresa;

sostengono che, se la CTR avesse effettuato tali verifiche, sulla base dei documenti prodotti in atti e, in particolare, dei contratti di noleggio, avrebbe accertato che i noleggiatori non avevano l'effettivo potere di disporre dell'imbarcazione, essendo dei meri passeggeri, assibilabili ai crocieristi, e che il dominus era la Autumn Sailing la quale forniva ai passeggeri un complesso di servizi, ulteriori rispetto alle prestazioni connesse alla navigazione, per cui l'imbarcazione era utilizzata a scopo commerciale;

sollecitano sul punto, in subordine, il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'UE, ai sensi dell' art. 267 del TFUE ; aggiungono che la sentenza n. 2974/2019, emessa in sede penale dalla Corte di Appello di Genova, citata dalla CTR, è stata cassata con rinvio dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 25765 del 9.06.2021 , che ha escluso definitivamente che la Autumn Sailing fosse una "società schermo".

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 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.

2.3 L'avviso di pagamento riguarda l'accisa recuperata con riferimento a vari rifornimenti di carburante, effettuati in diversi porti marittimi italiani, nel periodo dal 2005 al 2009, dallo yacht Force Blue, di proprietà della Autumn Sailing Ltd (iscritto nel registro navale delle isole Cayman fino al 2.05.2008 come imbarcazione da diporto e dopo tale data come imbarcazione commerciale), in regime di esenzione di cui alla Tabella A n. 3, allegata al D.Lgs. n. 504 del 1995 (TUA), pur non essendo un natante utilizzato per scopi commerciali.

2.4 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).

2.5 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".

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

2.7 Al predetto regolamento ministeriale ha fatto seguito il D.M. 15 dicembre 2015, n. 225 , che in modo pressochè 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".

2.8 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".

3. 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.

3.1 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.

3.2 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).

3.3 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).

3.4 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).

3.5 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.

4. 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.

4.1 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 ).

4.2 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).

4.3 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).

4.4 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.

5. Facendo corretta applicazione dei suddetti principi, la CTR ha escluso che si potesse riconoscere l'esenzione dal pagamento dell'accisa in relazione ai rifornimenti dello yacht "Force Blue", sulla base di due considerazioni: da un lato, ha ritenuto, sulla base di un'autonoma valutazione del materiale probatorio acquisito in sede penale (fra cui le dichiarazioni rese dal B.B. davanti al GIP e gli scambi epistolari fra i membri del suo staff), anche mediante rogatorie internazionali per accertare la consistenza della compagine sociale della Autumn Sailing, che l'imbarcazione non era stata concretamente utilizzata, se non in modo residuale, per l'attività di noleggio, essendo destinata per lo più al godimento del suo effettivo proprietario, B.B.; dall'altro lato, ha evidenziato che risultava in modo pacifico "il costante utilizzo ricreativo dell'imbarcazione" da parte dei noleggiatori.

5.1 L'utilizzo per scopi commerciali è stato, dunque, escluso dal giudice di appello, sia perché non era configurabile in concreto, visto lo scarso impiego del natante nell'attività di noleggio a soggetti terzi, diversi dal suo reale proprietario, essendo stata constatata, nella sostanza, una simulazione della stessa attività di noleggio, sia perché era stato accertato che, anche nei casi in

cui detta imbarcazione veniva noleggiata a terzi, questi la impiegavano per scopi ricreativi e non per scopi commerciali.

5.2 Nel sostenere che la CTR non avrebbe verificato chi aveva il potere di fatto di disporre dell'imbarcazione, secondo le previsioni contrattuali, i ricorrenti deducono solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà chiedono un riesame del contenuto delle risultanze istruttorie, al fine di ottenere la rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado 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 ).

5.3 Trattandosi di questione di fatto, che non può essere rimessa in discussione in questa sede, anche la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE, avanzata in via subordinata dai ricorrenti, non può trovare accoglimento, essendosi i giudici unionali, peraltro, già ampiamente pronunciati sull'interpretazione delle norme previste in materia di esenzione dall'accisa con riferimento al carburante utilizzato da imbarcazioni da diporto.

6. Per quanto riguarda la asserita errata valutazione delle risultanze del procedimento penale e del suo esito, occorre ribadire il principio secondo il quale, "La sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare" (ex multis, Cass. n. 17258 del 27/06/2019 ).

6.1 Non va dimenticato, invero, che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall' art. 7 , comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass. n. 16262 del 28/06/2018).

7. Con il secondo motivo, deducono la violazione e falsa applicazione del principio di obbligatoria instaurazione del contraddittorio preventivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che i ricorrenti non disponessero di argomenti validi per superare la cd. prova di resistenza, facendo un mero rinvio alle risultanze del procedimento penale, all'epoca ancora pendente, sebbene all'esito di detto procedimento fosse stato poi acclarato che la Autumn Sailing non era una società schermo e che svolgeva attività commerciale.

7.1 Il motivo è infondato.

7.2 Occorre ribadire che nei casi in cui non vi è stato accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente per i tributi "armonizzati", la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto impositivo, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa ( Cass. Sez. U, n. 24823 del 9.12.2015 ).

7.3 Secondo la giurisprudenza unionale, peraltro, il positivo superamento della c.d. prova di resistenza avviene, quando il contribuente illustra come e in che termini, il procedimento amministrativo, nel caso in cui il diritto di difesa fosse stato rispettato, sarebbe potuto giungere a un risultato diverso (CGUE, 3 luglio 2014, Kamino, C-129/13 e C-130/13, punti 78 e 79; CGUE, SC C.F. cit., punto 35).

7.4 La CTR ha ritenuto che "gli elementi che i contribuenti avrebbero potuto introdurre in sede procedimentale non erano idonei a confutare il presupposto inerente all'utilizzo ricreativo dell'imbarcazione da parte dei noleggiatori che, per le ragioni evidenziate sub 4), esclude di per sé l'esenzione dall'accisa", richiamando le conclusioni a cui era pervenuta nel confermare la fondatezza della pretesa.

7.5 Poiché le ragioni indicate dai ricorrenti non sono state ritenute sufficienti per dimostrare l'illegittimità del recupero, le stesse non erano, a maggior ragione, idonee a fare concludere in maniera diversa il procedimento accertativo.

8. Con il terzo motivo, i ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione degli artt. 2967 cod. civ. e 7 della l. n. 212 del 2000 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR individuato, quale elemento decisivo, lo scopo ricreativo del noleggiatore, sebbene l'avviso impugnato non contenesse alcun riferimento allo stesso, non avendo l'Ufficio inserito sul punto alcun elemento argomentativo e probatorio.

8.1 Il motivo è inammissibile, laddove si contesta un difetto di motivazione dell'atto impositivo, trattandosi di questione nuova non prospettata in questi termini nei precedenti gradi di giudizio.

8.2 Il motivo sarebbe in ogni caso infondato.

8.3 La decisione impugnata ha compiuto un'esegesi delle disposizioni previste in materia di accisa, anche alla luce dei recenti orientamenti della giurisprudenza unionale e di legittimità, senza modificare i fatti posti a fondamento della pretesa e senza invertire le regole di ripartizione dell'onere probatorio, in quanto, in virtù del principio iura novit curia di cui all' art. 113 , comma primo, cod. proc. civ., il giudice ha il potere-dovere di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti in giudizio, nonché all'azione esercitata in causa, potendo porre a fondamento della sua decisione disposizioni e principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati dalle parti, purché i fatti necessari al perfezionamento della fattispecie ritenuta applicabile coincidano con quelli della fattispecie concreta sottoposta al suo esame, essendo allo stesso vietato, in forza del principio di cui all' art. 112 cod. proc. civ., porre a base della decisione fatti che, ancorché rinvenibili all'esito di una ricerca condotta sui documenti prodotti, non siano stati oggetto di puntuale allegazione o contestazione negli scritti difensivi

delle parti ( Cass., 27 novembre 2018, n. 30607 ; Cass., 10 giugno 2020, n. 11103 ; Cass., 25 ottobre 2022 n. 31561 ).

9. Occorre ora esaminare il ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle dogane, che, con il primo motivo, denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2, comma 4, e 40, comma 1, del TUA, come interpretati alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 219 del 1988 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR annullato l'avviso di pagamento impugnato nella parte riguardante due operazioni già oggetto di accertamento nei confronti di altri soggetti, senza considerare che l'ordinamento tributario, in particolare in materia di accisa, ammette la responsabilità concorrente di più soggetti in ordine alla medesima pretesa e che l'Amministrazione è legittimata ad agire nei confronti di diversi soggetti per lo stesso debito fiscale, non essendo configurabile alcuna "doppia imposizione", posto che l'eventuale duplicazione di pagamento viene scongiurata nella fase della riscossione. 9.1 Con il secondo motivo, l'Agenzia deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 67 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 163 del d.P.R. n. 917 del 1986 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per non avere la CTR indicato la norma giuridica in base alla quale ha parzialmente annullato l'avviso di pagamento impugnato, non essendo applicabili nella specie le uniche due disposizioni che prevedono il divieto della doppia imposizione nel nostro ordinamento; aggiunge che il pagamento da parte dei soggetti destinatari degli avvisi di pagamento emessi dagli uffici doganali di Messina e Trapani è stato effettuato con riserva, senza riconoscimento della debenza degli importi richiesti.

9.3 I due motivi, che vanno esaminati congiuntamente, in quanto connessi, sono fondati.

9.4 La CTR ha errato nell'annullare l'avviso impugnato nella parte relativa al recupero dell'accisa riguardante i rifornimenti effettuati dall'imbarcazione in data 12.06.2008 nel porto di Trapani e in data 18.06.2007 nel porto di Messina, ritenendo che vi fosse stata una duplicazione di imposta, in quanto, in relazione agli stessi rifornimenti, erano stati emessi altrettanti avvisi di pagamento nei confronti di altri soggetti che avevano contribuito all'immissione in consumo del prodotto ed era stato documentato il pagamento degli importi indicati nelle relative cartelle esattoriali, sia pure a titolo provvisorio, in ragione della pendenza dei ricorsi proposti avverso i relativi atti impositivi.

9.5 L'art. 2, comma 2, del TUA prevede, nel testo *ratione temporis* vigente, che "L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche: a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo; (...)".

L'art. 2, comma 4, del TUA stabilisce, poi, che "È obbligato al pagamento dell'accisa:

a) il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta; b) il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa alle condizioni di cui all'articolo 8; c) relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa

normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido, qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione".

L'art. 7, comma 1, del TUA afferma, inoltre, che "In caso di irregolarità o di infrazione (...) verificatasi nel corso della circolazione di prodotti in regime sospensivo, si applicano, salvo quanto previsto per l'esercizio dell'azione penale se i fatti addebitati costituiscono reato, le seguenti disposizioni: a) l'accisa è corrisposta dalla persona fisica o giuridica che ne ha garantito il pagamento conformemente all'articolo 6, comma 4, e, in solido, da qualsiasi altra persona che abbia partecipato allo svincolo irregolare e che era a conoscenza, o avrebbe dovuto ragionevolmente essere a conoscenza, della natura irregolare dello svincolo".

9.6 Poiché si tratta di responsabilità solidale e, dunque, concorrente, non può esservi duplicazione di imposta, stante la diversità dei presupposti impositivi e dei soggetti destinatari di ciascun atto di recupero.

9.7 Dalla sentenza impugnata si evince, peraltro, che il pagamento del coobbligato è stato effettuato a titolo provvisorio, senza il riconoscimento del debito, in attesa della definizione del ricorso proposto avverso il corrispondente atto impositivo.

9.8 Solo l'eventuale definitivo ed integrale soddisfacimento della pretesa determinerà, al momento del consolidamento dell'atto impositivo, l'estinzione del debito fiscale che eviterà nella fase della riscossione una duplicazione del pagamento.

10. In conclusione, va accolto il ricorso incidentale e va rigettato quello principale;

la sentenza impugnata va cassata con riferimento ai motivi del ricorso incidentale accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito, vanno rigettati i ricorsi introduttivi della lite.

11. Le spese dei gradi di merito devono essere compensate tra le parti, in considerazione dell'evoluzione della giurisprudenza in materia, mentre quelle di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso incidentale e rigetta quello principale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi del ricorso incidentale accolto e, decidendo nel merito, rigetta i ricorsi introduttivi della lite.

Compensa le spese dei gradi di merito e condanna B.B., la Autumn Sailing Ltd e A.A. al pagamento, in solido, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida, in favore dell'Agenzia delle dogane, in complessivi Euro 14.000,00, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti principali, di un 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



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza