Civile Sent. Sez. 5 Num. 23226 Anno 2020
Presidente: VIRGILIO BIAGIO
Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Data pubblicazione: 23/10/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

244/2020

sul ricorso iscritto al n. 5912/2018 R.G. proposto da

Agenzia delle dogane e dei monopoli, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *ricorrente* –

contro

Servizio Mare Srl, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Benedetto Santacroce e Alessandro Fruscione, con domicilio eletto presso lo Studio Santacroce & Associati in Roma via Giambattista Vico n. 22, giusta procura speciale a margine del controricorso;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 1283/4/17, depositata il 19 settembre 2017.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 28 gennaio 2020 dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Immacolata Zeno, che ha concluso per il rigetto del secondo e terzo motivo, assorbito il primo.

Udito l'Avv. dello Stato Anna Collabolletta per l'Agenzia delle dogane e dei monopoli che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Udito l'Avv. Benedetto Santacroce per la contribuente che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle dogane, a seguito di verifica operata dalla Guardia di Finanza, contestava alla società Servizio Mare Srl, esercente l'attività di fornitura di carburante per imbarcazioni, di aver effettuato, nel corso del 2009 e 2010, rifornimenti in regime di esenzione d'accisa a molteplici natanti da diporto extraeuropei.

La società impugnava gli inviti di pagamento emessi dall'Ufficio e deduceva l'irrilevanza, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, dell'origine extraUE delle imbarcazioni da diporto, tutte utilizzate per scopi commerciali in quanto oggetto di contratti di noleggio, non essendo ricavabile dalla normativa alcuna limitazione di tipo soggettivo all'applicazione del beneficio.

Eccepiva, inoltre, la violazione dei principi del legittimo affidamento di cui all'art. 10, commi 1 e 2, l. n. 212 del 2000, non avendo l'Ufficio, in passato, mai mosso un simile rilievo, nonché il difetto di motivazione degli avvisi per mancata considerazione delle memorie depositate.

La CTP di Imperia accoglieva il ricorso ritenendo la sussistenza del legittimo affidamento. La sentenza era confermata dal giudice d'appello, che riteneva altresì la conformità del riconoscimento dell'esenzione ai sensi dell'art. 8, n. 1, lett. c, direttiva 92/81/CEE.

L'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione con tre motivi; resiste la contribuente con controricorso e memoria.

Con ordinanza del 13 giugno 2019 la causa veniva rinviata alla pubblica udienza in relazione alla questione della determinazione della natura commerciale dell'uso dell'unità da diporto per il solo fatto che il bene era oggetto di contratto di noleggio a prescindere dalla sua effettiva e concreta utilizzazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 10 e 11 l. n. 212 del 2000 per aver la CTR erroneamente riconosciuto la sussistenza della buona fede della Servizio Mare Srl e violato il principio del legittimo affidamento.

Deduce l'Ufficio, in particolare, che la disciplina invocata limita gli effetti dell'affidamento alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi ma non incide sull'obbligazione tributaria, dipendente solo dall'obbiettiva realizzazione dei presupposti impositivi.

In ogni caso, nessuna esplicita o specifica indicazione era mai stata fornita dall'Amministrazione sì da ingenerare nella società il legittimo affidamento in ordine all'esenzione dell'accisa, privi di rilievo i pregressi controlli di natura tecnica, funzionali all'esecuzione dell'inventario e all'accertamento fisico dei prodotti detenuti.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 8 e 2 d.lgs. n. 504 del 1995 (Testo Unico Accise – TUA) per non aver la CTR ritenuto esigibile l'accisa dalla contribuente quale responsabile fiscale per l'imbarco del prodotto, effettuato a favore di soggetti sprovvisti dei requisiti per l'applicazione dell'esenzione.

1.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione del punto 3, Tabella A, d.lgs. n. 504 del 1995 e del d.m. n. 577 del 1995 per aver la CTR riconosciuto l'esenzione dalle accise per le imbarcazioni private da diporto, oggetto di contratto di noleggio, extraUE, beneficio che può essere attribuito, invece, solo successivamente alla modifica dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 171 del 2005, introdotto dal d.l. n. 1 del 2012.

2. Sui profili dedotti con il ricorso, questa Corte reputa necessario affrontare in via pregiudiziale la questione – di carattere preliminare – della regolamentazione normativa del carattere commerciale delle imbarcazioni da diporto.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La questione in giudizio, in uno con la correlata asserita esistenza di un legittimo affidamento, riguarda l'esistenza o meno di una connotazione soggettiva ai fini del riconoscimento dell'esenzione (*i.e.* la condizione di imbarcazione da diporto utilizzata a scopi commerciali di nazionalità extra UE).

L'apprezzamento di tale specifica problematica, peraltro, postula la ricorrenza delle condizioni oggettive per fruire del beneficio, ossia che l'unità da diporto sia utilizzata a scopi commerciali, circostanza che, tuttavia, è: a) affermata dalla Commissione tributaria, b) sostenuta dalla contribuente e c) non contestata dall'Agenzia delle dogane in base *al solo fatto*, conforme alla previsione dell'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, che l'imbarcazione è oggetto di un contratto di noleggio, senza che rilevi, né sia oggetto di accertamento (non richiesto dalla norma), la concreta ed effettiva utilizzazione del bene.

3. È necessario, preliminarmente, delineare il quadro normativo pertinente.

3.1. 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 le direttive 92/81/CEE – il cui art. 8, n. 1, lett. c), prevedeva una disciplina di identico contenuto - e 92/82/CEE dispone:

«*1. 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) ...

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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.»

Giova sottolineare che già l'art. 8, n. 1, lett. c), della direttiva 92/81/CEE prevedeva:

«1. Oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per un uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi:

a) ...

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

b) ...

c) gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto.

Ai fini della presente direttiva, 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».

3.2. La disciplina unionale è stata attuata nel nostro ordinamento con l'art. 24 TUA (sul quale sono state riversate le disposizioni già introdotte con il d.l. n. 331 del 1993, conv. nella l. n. 427 del 1993), nonché con il punto 3 della Tabella A allegata, che, nei testi *ratione temporis* vigenti, prevedono:

«Articolo 24

1. Ferme restando le disposizioni previste dall'art. 17 e le altre norme comunitarie relative al regime delle agevolazioni, i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella tabella A allegata al presente testo unico sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista.

2. Le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata; la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14»

«Tabella A

...

3. 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».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Il legislatore nazionale, peraltro, ha previsto una specifica disciplina per le unità da diporto, in ispecie proprio con riguardo alla connotazione dell'uso commerciale delle stesse.

Gli artt. 1 e 2 d.lgs. n. 171 del 18/07/2005 (Codice della Nautica da Diporto – CND), nel testo *ratione temporis* vigente, prevedono infatti:

«Articolo 1 - Finalità e ambito di applicazione

1. Le disposizioni del presente decreto legislativo si applicano alla navigazione da diporto.

2. 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.

3. Per quanto non previsto dal presente codice, in materia di navigazione da diporto si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, le disposizioni del codice della navigazione, approvato con regio decreto 30 marzo 1942, n. 327, e le relative norme attuative. Ai fini dell'applicazione delle norme del codice della navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi ed ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle dieci tonnellate, se a propulsione meccanica, ed alle venticinque tonnellate, in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di ventiquattro metri.»

«Articolo 2 - Uso commerciale delle unità da diporto

1. L'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando:

a) è oggetto di contratti di locazione e di noleggio;

b) è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;

c) è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.

2. L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nei relativi registri di iscrizione, con l'indicazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

delle attività svolte e dei proprietari o armatori delle unità, imprese individuali o società, esercenti le suddette attività commerciali e degli estremi della loro iscrizione, nel registro delle imprese della competente camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura. Gli estremi dell'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione.

3. Qualora le attività di cui al comma 1 siano svolte con unità da diporto battenti bandiera di uno dei Paesi dell'Unione europea, l'esercente presenta all'autorità marittima o della navigazione interna con giurisdizione sul luogo in cui l'unità abitualmente staziona una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che attribuisce la disponibilità della stessa, nonché gli estremi della polizza assicurativa a garanzia delle persone imbarcate e di responsabilità civile verso terzi e della certificazione di sicurezza in possesso. Copia della dichiarazione, timbrata e vistata dalla predetta autorità, deve essere mantenuta a bordo.

4. Le unità da diporto di cui al comma 1, lettera a), possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite»

4.1. Mentre le ipotesi di cui all'art. 2, comma 1, lett. b) e c) riguardano un concreto impiego del bene per uno scopo commerciale (per l'insegnamento professionale dell'uso da diporto e per l'utilizzo quali unità d'appoggio per centri di immersione e addestramento per i praticanti immersioni subacquee), l'art, 2, comma 1, lett. a) 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.

Va anzi evidenziato che, in tale ultima ipotesi, la concreta utilizzazione *deve* necessariamente essere a scopo ricreativo: gli artt. 47-49 del d.lgs. n. 171 del 2006, difatti, definiscono il contenuto del contratto di noleggio, precisando – art. 47, comma 1 – che con esso la parte si obbliga «*a mettere a disposizione dell'altra l'unità da*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

diporto per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo».

Questa univoca conclusione, del resto, trova ulteriore conferma nell'art. 49 bis del d.lgs. n. 171 del 2005 – inserito con il d.l. n. 1 del 24/01/2012 e pur successivo alla vicenda qui in esame – che ha introdotto l'ipotesi del «*Noleggio occasionale*» prevedendo che «*Tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità*».

4.2. La prospettiva a fondamento della previsione di cui alla citata lett. a), dunque, è che la stipula di determinate figure contrattuali – e, in ispecie, del noleggio – ha valore conformativo per tutte le attività conseguenti: la natura, commerciale, del rapporto di concessione dell'imbarcazione da diporto dal noleggiante al noleggiatore si estende anche alla successiva attività di navigazione di quest'ultimo.

Una simile conclusione, peraltro, appare frutto di una impropria confusione tra l'oggetto del rapporto contrattuale di concessione dell'imbarcazione (che verte tra noleggiante e noleggiatore) e utilizzazione del bene stesso (si considera solo l'uso, commerciale, che ne fa il noleggiante e non quello – di uso personale ovvero, a propria volta, commerciale - operato dal noleggiatore), rispetto al quale, invece, il contratto di noleggio non può che avere valenza solo strumentale (come, in alternativa, la proprietà del bene stesso) ai fini della titolarità della posizione di fatto sul natante.

Da tale assunto, tuttavia, deriva che non vi è necessità di distinguere tra le due situazioni, né, 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.

In altri termini, in ordine alla concreta utilizzazione del natante nessun accertamento in fatto è stato operato né esso può essere effettuato: è la stessa norma che qualifica, in via generale, la natura commerciale dell'impiego del bene perché oggetto di un contratto di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

noleggio, per cui l'accertamento giudiziale si risolve nella mera ricognizione dell'esistenza o meno di un simile rapporto.

5. Orbene, l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005 si pone in diretto e palese contrasto con la disciplina unionale.

La Corte di Giustizia, infatti, è più volte intervenuta sull'esegesi delle norme e sulle condizioni che consentono, in deroga alla regola generale, l'esenzione delle accise per i beni, aeromobili od imbarcazioni, da diporto.

5.1. La sentenza 1° aprile 2004, in C-389/89, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG/Hauptzollamt Kiel*, EU:C:2004:214, punti 23 e 29, relativa all'art. 8, n. 1, lett. c, direttiva n. 92/81/CEE (ma rilevante perché di contenuto identico all'art. 14, n. 1, lett. c, della direttiva del 2003) ha posto in risalto che la norma deve 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*».

5.2. Il medesimo concetto è ripreso è precisato con la sentenza 1° marzo 2007, in C-391/05, *Jan De Nul NV/Hauptzollamt Oldenburg*, EU:C:2007:126, punto 24, dove sottolinea «*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, al punto 36, «*qualsiasi operazione di navigazione a fini commerciali rientra nella sfera di applicazione dell'esenzione dall'accisa armonizzata prevista da tale disposizione*».

5.3. Significative, poi, appaiono le sentenze 10 novembre 2011, in C-505/10, *Partrederiet Sea Fighter/Skatteministeriet*, EU:C:2011:725, 1° dicembre 2011, in C-79/10, *Systeme Helmholz GmbH/Hauptzollamt Nürnberg*, EU:C:2011:797, nonché 21

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dicembre 2011, in C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL GbR/Hauptzollamt Düsseldorf*, EU:C:2011:862 (quest'ultima con testi ufficiali in tedesco e francese).

5.4. Le prime due sentenze – relative, rispettivamente, all'art. 14, n. 1, lett. c) e all'analoga disciplina prevista per gli aeromobili all'art. 14, n. 1, lett. b), della direttiva del 2003 – pongono in parallelo risalto (con richiamo da parte della seconda ai principi della prima) – che la norma (sentenza, *Systeme Helmholz*, punti 20 e 21) «*definisce ... la nozione di «aviazione da diporto» in termini negativi*» e che l'impiego della locuzione ««*diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso*» *fa emergere «che la navigazione aerea ricompresa nella sfera di applicazione di detta esenzione fa riferimento all'utilizzazione del carburante nel caso in cui l'aeromobile serva direttamente ai fini della prestazione di servizi aerei a titolo oneroso*», da cui la necessità che «*la prestazione di servizi a titolo oneroso sia inerente allo spostamento*» «*della nave*» (sentenza, *Sea Fighter*, punto 18) o «*dell'aeromobile*» (sentenza, *Systeme Helmholz*, punto 21).

Entrambe le decisioni, inoltre, pongono in risalto che, ai fini dell'esenzione, rileva che «*si tratti di navigazione che implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso*» (sentenza, *Systeme Helmholz*, punto 31; sentenza, *Sea Fighter*, punto 17).

5.5. Specifica sulla fattispecie di concessione in locazione o noleggio del bene (nella specie, aeromobile ex art. 14, n. 1, lett. b) anche se non qualificato espressamente come unità da diporto è, poi, la sentenza C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL GbR*, punto 22, dove sottolinea «*Il s'ensuit que, dans le cadre d'une location ou d'un affrètement d'un aéronef avec le carburant, comme c'est le cas dans l'affaire au principal, où il existe à la fois un loueur ou un fréteur de l'aéronef et un locataire ou un affréteur qui effectue des vols avec celui-ci, l'octroi ou le refus de l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96 dépendent de la*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

manière dont l'aéronef est utilisé par ce dernier, à savoir si cet aéronef est utilisé à des fins commerciales ou pour l'aviation de tourisme privée. Dès lors, il ne saurait être considéré que l'affrètement d'un aéronef avec le carburant, en tant qu'activité commerciale, donne lieu à l'exonération fiscale prévue à cette disposition indépendamment de la façon dont l'aéronef est utilisé par le locataire ou l'affréteur».

In altri termini, non è sufficiente l'esistenza di un contratto di noleggio per giustificare l'esenzione, occorrendo, invece, verificare come il mezzo viene utilizzato dal locatario.

5.6. I medesimi principi, da ultimo, sono ribaditi dalla sentenza 13 luglio 2017, in C-151/16, *Vakarų Baltijos laivų statykla» UAB/Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, EU:C:2017:537 (v., in particolare, punti 28-30 e 33).

6. In sintesi, dunque, la disciplina unionale riconosce carattere solo strumentale al titolo grazie al quale si consolida il potere di utilizzo sul mezzo nautico (comma 2 della norma: «*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.

Con essa si pone in contrasto l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, 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.

6.1. Non si reputa necessario, peraltro, sollevare una questione di interpretazione ex art. 267 TFUE.

Difatti, la corretta applicazione del diritto dell'Unione si impone con tale evidenza da non lasciare adito a ragionevoli dubbi sulla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decisione, trattandosi di *acte claire* per la ripetuta, costante e specifica giurisprudenza della Corte di Giustizia.

La Corte, del resto, come evidenziato, ha avuto occasione di affermare, in termini univoci, il principio dell'oggettiva ed effettiva utilizzazione a scopo commerciale del bene (che si deve risolvere in una prestazione di servizi a titolo oneroso) con riguardo ad una pluralità di ordinamenti degli Stati membri, sicché si può ragionevolmente ritenere che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri ed alla stessa Corte di Giustizia (v., su tali profili, sentenza 6 ottobre 1982, in C-283/81, *Cilfit*, EU:C:1982:335, punti 16 e 21; recentemente, sentenza 9 settembre 2015, nelle cause riunite C-72/14 e C-197/14, *X*, punti 54 e ss).

6.2. Non si può non sottolineare, del resto, che la disposizione interna si presta, in quanto tale, al conseguimento di risultati paradossali e irragionevoli.

È sufficiente, infatti, che la nave venga data a nolo per fruire dell'esenzione anche se, poi, il noleggiatore la utilizzi esclusivamente a fini personali e/o ludici o ricreativi.

In tal modo, la stessa *ratio* della disciplina unionale è suscettibile di essere agevolmente aggirata poiché il proprietario può limitarsi a cedere il bene ad (o a farlo acquistare da) una società dal medesimo costituita e a lui riferibile (o ad altro soggetto disponibile) per poi riottenerlo, per il suo uso privato, con un contratto di noleggio, così fruendo del carburante in esenzione d'accisa per l'alimentazione dei motori e la navigazione.

Si tratta di esito in evidente distonia con la giurisprudenza della Corte su indicata e, comunque, con il principio, più volte affermato, secondo il quale «*i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo*» (sentenza Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C-418/14, *ROZ-ŚWIT*, EU:C:2016:400, punto 33).

6.3. L'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005 va, quindi, disapplicato ove qualifica l'utilizzazione a fini commerciali dell'unità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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, invece, alcun accertamento sull'effettivo uso per scopi commerciali dell'unità da diporto da parte dell'utilizzatore.

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, precluso nella presente sede, la causa va necessariamente rimessa al giudice di merito.

6.4. Va quindi affermato il seguente principio di diritto:

«*in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, 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, n. 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*»

7. In conclusione, la Corte, decidendo sul ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione che si atterrà, per l'ulteriore esame, al principio di cui al punto 6.4.

P.Q.M.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La Corte decidendo sul ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Liguria, in diversa composizione, per l'ulteriore esame.

Deciso in Roma, il 28 gennaio 2020

Il Presidente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale