



27104.19

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Accise - Imbarcazioni da diporto - Esenzione di cui all'art. 254 TULD - Applicabilità - Requisiti.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Enrico MANZON - Presidente -
- Ernestino Luigi BRUSCHETTA - Consigliere - R.G.N. 13794/2016
- Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
- Filippo D'AQUINO - Consigliere - P.G. - 03/04/2019
- Giuseppe FICHERA - Consigliere - Cron. 27104

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 13794/2016 R.G. proposto da

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

- *ricorrente* -

contro

in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, piazza dei Santi Apostoli n. 66, presso lo studio legale Zunarelli, rappresentata e difesa dall'avv. Massimo Campailla giusta procura speciale in calce al controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia n. 425/10/15, depositata il 25/11/2015.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 3 aprile 2019 dal Cons. Giacomo Maria Nonno.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Immacolata Zeno, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Cons. est.
G.M. Nonno

785
2019

Copia comunicata ai sensi dell'art. 139 CPC



Udito l'avv. Anna Collabolletta per la ricorrente, nonché l'avv. Gianfranco Gaffuri, in sostituzione dell'avv. Massimo Campailla per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 425/10/15 del 25/11/2015, la Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia (*hinc* CTR) accoglieva parzialmente l'appello proposto dalla Agenzia delle dogane e dei monopoli avverso la sentenza n. 170/03/13 della Commissione tributaria provinciale di Udine (*hinc* CTP), che aveva accolto l'impugnazione della _____ nei confronti degli avvisi di pagamento e degli atti di contestazione sanzioni emessi, con riferimento agli anni 2007, 2008 e 2009, per rifornimenti di gasolio erroneamente ritenuti in esenzione di accisa.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR: a) gli avvisi di pagamento erano stati emessi in ragione del mancato riconoscimento dell'esenzione d'accisa prevista dall'art. 254 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo unico sulla legge doganale - TULD) a natanti non registrati nei registri delle imbarcazioni da diporto; b) la CTP accoglieva il ricorso proposto dalla società contribuente; c) avverso la sentenza della CTP, l'Agenzia delle dogane proponeva appello.

1.2. La CTR motivava il parziale accoglimento dell'appello evidenziando che: a) la _____ erogava il carburante imbarcato come provvista di bordo su natanti da diporto di cui all'art. 3 del d.lgs. 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della nautica da diporto - CND) che non risultavano registrati e, dunque, non erano dotati del giornale delle partenze e degli arrivi previsto dall'art. 254 TULD; b) secondo la tesi dell'Ufficio per beneficiare dell'esenzione prevista dalla predetta disposizione il natante doveva farsi registrare ai sensi dell'art. 27, comma 2, CND, acquisendo il regime giuridico delle imbarcazioni da diporto, così solo potendo godere dell'agevolazione



prevista dall'art. 254 TULD, atteso che solo a seguito della registrazione l'imbarcazione assumeva un numero identificativo da annotare nel giornale delle partenze e degli arrivi o in altro documento equipollente; c) tuttavia, né l'art. 254 TULD, né altra disposizione di legge «prevedeva la necessità od obbligo dei natanti da diporto di iscrizione/registrazione nel registro delle imbarcazioni per poter accedere al regime agevolato», facendo riferimento l'art. 254 TULD «indistintamente a tutte le unità da diporto», atteso che anche i natanti non registrati potevano navigare al di fuori delle acque territoriali, purché dotati di marchio CE ai sensi dell'art. 27, comma 2, CND; d) inoltre era stata autorizzata dalla stessa Agenzia delle dogane l'utilizzazione di documento equipollente al giornale delle partenze e degli arrivi (che, peraltro, era a sua volta un documento di prassi) «da valere agli effetti e per gli adempimenti stabiliti per l'imbarco doganale in franchigia delle provviste di bordo dai natanti», documento regolarmente compilato dalla : d) «in mancanza dei decreti interministeriali di cui all'art. 254 c. 3 TULD ed in presenza di prassi autorizzata ed accettata dall'ufficio e nell'ambito di un contesto normativo che riconosce a tutte le categorie di unità da diporto l'agevolazione, non v'è ragione di non riconoscere validità formale e sostanziale al documento equipollente utilizzato ed autorizzato dalla stessa autorità doganale di Udine avente la medesima funzione del giornale degli arrivi e partenze al fine dell'agevolazione»; e) la mancata emanazione dei decreti interministeriali di cui all'art. 254 TULD ben poteva integrare le oggettive difficoltà di rilascio del giornale arrivi e partenze «ed in ogni caso non può pretendersi la subordinazione del riconoscimento della agevolazione ad un adempimento (registrazione-iscrizione) del natante nel registro delle imbarcazioni da diporto non previsto dalla legge quale condizione per la concessione del beneficio».



2. Avverso la sentenza della CTR l'Agazia delle dogane proponeva ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

3. La resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 254 TULD, degli artt. 3, 23 e 27 CND, dell'art. 41 della direttiva n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008 e dell'art. 23 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. L'Agazia delle dogane sostiene che le unità da diporto, per potersi approvvigionare di carburante in esenzione d'imposta ai sensi dell'art. 254 TULD, devono essere registrate e acquisire la licenza di navigazione. Solo in questo modo, infatti, sarebbe possibile ottenere il giornale delle partenze e degli arrivi sul quale operare le annotazioni dell'imbarcazione, necessarie per ottenere l'agevolazione.

2. Il motivo è infodato.

2.1. Va preliminarmente evidenziato che, come accertato dalla sentenza della CTR, l'atto impositivo riguarda unicamente i natanti non registrati nei registri di cui all'art. 15 CND. Ne consegue che l'attenzione dovrà essere concentrata esclusivamente su dette unità da diporto.

2.2. Secondo il codice della nautica da diporto, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, per navigazione da diporto si intende «quella effettuata in acque marittime ed interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro» (art. 1, comma 2, CND). Con l'appellativo di unità da diporto si individua ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinata alla navigazione da diporto (art. 3, lett. a), CND), mentre per natante si intende ogni unità da diporto a remi, o con scafo di lunghezza pari o inferiore a dieci metri (art. 3, lett. d), CND).



2.2.1. I natanti «sono esclusi dall'obbligo dell'iscrizione nei registri di cui all'articolo 15, della licenza di navigazione di cui all'articolo 23 e del certificato di sicurezza di cui all'articolo 26» (art. 27, comma 1, CND). Tuttavia, tali unità da diporto possono comunque chiedere l'iscrizione nei registri delle imbarcazioni da diporto, secondo le modalità previste dall'art. 19 CND, ed in tale caso ne assumono il regime giuridico (art. 27, comma 2, CND), con conseguente necessità di dotarsi della licenza di navigazione di cui all'art. 23 CND, che abilita al tipo di navigazione consentito dalle caratteristiche di costruzione dell'unità, e del certificato di sicurezza, che attesta lo stato di navigabilità (art. 22, comma 2, CND).

2.3. Orbene, l'art. 254, secondo comma, TULD, riguardante genericamente le unità di diporto, esenta da accise le forniture di carburante (che costituisce una provvista di bordo ai sensi dell'art. 252, lett. b), TULD) alle seguenti condizioni: a) le unità da diporto siano in partenza da un porto marittimo dello Stato con diretta destinazione ad un porto estero; b) la partenza avvenga entro le otto ore successive all'imbarco; c) la partenza sia annotata sul giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale e che, in caso di rientro in un porto nazionale, lo scalo nel porto estero risulti comprovato mediante il visto apposto sul giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale dall'autorità marittima o doganale estera.

2.4. Secondo la tesi erariale, poiché il rilascio giornale delle partenze e degli arrivi da parte della Capitaneria di Porto è annotato sulla licenza, è necessaria la previa iscrizione e il rilascio di quest'ultima per godere dei benefici agevolativi.

2.5. Peraltro, nessuna specifica disposizione di legge vieta il rilascio del giornale delle partenze e degli arrivi (o di altro documento equipollente, nella specie appositamente rilasciato dagli Uffici doganali di Udine, come accertato dalla CTR), senza la previa



registrazione e concessione della licenza di navigazione, sicché non v'è ragione di negare l'esenzione – genericamente riconosciuta dalla legge alle unità da diporto – ai natanti non registrati.

2.6. Il fatto, poi, che il documento equipollente pacificamente adoperato dalla società contribuente ai fini dell'esenzione fosse utilizzato anche al di fuori di oggettive difficoltà nel rilascio del giornale delle partenze e degli arrivi si traduce in una questione di fatto, che non può certo essere aggredita con una censura di violazione di legge.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

3.1. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo in favore della società contribuente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 3.000,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del quindici per cento, e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma il 3 aprile 2019.

Il Consigliere est.

(Giacomo Maria Nonno)

Il Presidente

(Enrico Manzon)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL2.3.0.T.T. 2019.....



IL CANCELLIERE
Manuela dr. Marone