26553/20

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Natante da diporto – Carburante – Iva – Detrazione forfettaria – Condizioni - Prova**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Presidente Rel. -	
Giacomo NONNO	- Consigliere -	R.G.N. 22170/2014
Paolo CATALLOZZI	- Consigliere -	Cron. 26553
Rosaria Maria CASTORINA	- Consigliere -	CC – 16/09/2020
Salvatore SAIJA	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 22170/2014 R.G. proposto da

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

– ricorrente –

contro

2284/2020

Fallimento (omissis) **Srl in liquidazione**

– intimata –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 127/2/14, depositata in data 3 febbraio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 settembre 2020 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti della società (omissis) Srl avviso di accertamento per Ires, Irap ed Iva per l'anno 2008 per l'indebita deduzione di canoni di leasing nautico, in carenza dei presupposti di legge, nonché per l'indebita deduzione forfettaria dell'Iva del 70% dell'importo del nolo sul carburante consumato.

Il ricorso della contribuente, rigettato dalla CTP di Genova, era parzialmente accolto dal giudice d'appello, che riteneva corretta la riduzione forfettaria dell'Iva non avendo l'Ufficio acquisito elementi probatori in ordine all'effettiva utilizzazione del natante nelle acque comunitarie.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con due motivi. Il Fallimento (omissis) Srl in liquidazione è rimasto intimato.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 7, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, *ratione temporis* vigente, in relazione all'art. 2697 c.c., per aver la CTR ritenuto incombesse all'Amministrazione, anziché al contribuente, provare le condizioni di difficoltà per determinare l'entità dell'effettivo utilizzo del natante fuori dalle acque territoriali unionali legittimanti la riduzione in via forfettaria dell'Iva sul carburante.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, individuato nella obbiettiva difficoltà di ricostruire l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione da parte del contribuente.

2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono fondati.

2.1. L'art. 7, quarto comma, lett. f, d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo *ratione temporis* applicabile, prevedeva « *f) le operazioni di cui alla lettera d) escluse le prestazioni di servizi di telecomunicazione, le prestazioni di servizi rese tramite [...] nonché quelle derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa ovvero [...], si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate; queste ultime prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia si considerano effettuate nel*

territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa».

In relazione alla fattispecie in giudizio ne deriva che, quando il natante sia utilizzato nelle acque territoriali o unionali, la disciplina Iva è applicabile al carburante impiegato per l'utilizzazione del mezzo, mentre in caso di navigazione extraterritoriale il prodotto è in regime di non imponibilità.

È poi evidente che, in caso di uso promiscuo dell'imbarcazione – ossia di navigazione sia in acque territoriali che extraterritoriali –, incomberà al contribuente, secondo i principi generali, dimostrare la quota di utilizzazione per cui non sussistono i requisiti di territorialità per l'applicazione dell'imposta.

La prova dell'uscita della "merce" (ossia, nella specie, del natante utilizzato per la navigazione fuori dalle acque unionali e, quindi, del carburante) dal territorio, infatti, costituisce una condizione ordinaria che il contribuente è tenuto a dimostrare come effettivamente avvenuta per il riconoscimento dei regimi di non imponibilità o di esenzione (v. tra le tante Cass. n. 33483 del 27/12/2018; Cass. n. 4408 del 23/02/2018; Cass. n. 16971 del 11/08/2016), onere il cui assolvimento è pure spesso condizionato all'impiego di mezzi tipici.

2.2. Giova sottolineare, invero, che la disciplina nazionale è coerente con le regole affermate dalla Sesta direttiva n. 77/388/CEE e, in ispecie, con l'art. 9, par. 2, lett. b, secondo il quale «*il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse*».

2.3. L'obbiettiva problematicità della prova in caso di impiego promiscuo (in acque territoriali od extra) del natante concesso in leasing (per l'alterità soggettiva del dichiarante rispetto al concreto utilizzatore e per la complessità di un'attività di monitoraggio dell'uso dell'imbarcazione) ha, peraltro, portato l'Autorità finanziaria – v. circolare n. 49/E del 7 giugno 2002 (poi integrata dalla circolare n. 38/E del 22 luglio 2009, la cui validità è stata ribadita con la circolare

n. 43/E del 29 settembre 2011) - ad attenuare l'onere della prova, prevedendo che, qualora risulti difficoltosa la possibilità provare l'effettivo utilizzo del natante in base al contratto di locazione o degli altri elementi in possesso del contribuente, la determinazione del *quantum* di impiego del bene fuori dal territorio unionale, ai fini dell'individuazione della base imponibile Iva, può essere determinata in via forfettaria in base al parametro della categoria di appartenenza dell'unità da diporto.

In tal modo, dunque, è stato modificato l'oggetto della prova che grava sul contribuente: non più (necessariamente) l'effettivo utilizzo del bene ma la sussistenza di un'obbiettiva difficoltà di dimostrare, in base al contratto di noleggio e agli altri elementi in possesso del medesimo, quale sia stato tale effettivo utilizzo.

2.4. Va quindi affermato il seguente principio di diritto:

«*in tema di navigazione da diporto, in caso di natanti concessi in uso ed impiegati sia in acque territoriali unionali, sia in acque extraunionali, il contribuente, ai fini della determinazione della base imponibile Iva per l'impiego di carburante, ha l'onere di provare, ai sensi dell'art. 7, comma quarto, d.P.R. n. 633 del 1972, ratione temporis vigente, l'effettiva utilizzazione dell'unità da diporto nei diversi ambiti territoriali ovvero, se tale prova sia troppo gravosa e intenda fruire delle riduzioni forfettarie previste dalla circolare n. 49/E del 7 giugno 2002, di dimostrare l'obbiettiva difficoltà, in base agli elementi in suo possesso, di determinare quale sia stato tale effettivo utilizzo*»

3. Emerge con evidenza, dunque, che la CTR, nel ritenere che l'onere della prova incombesse sull'Amministrazione fiscale («*non risulta che l'Ufficio abbia acquisito elementi probanti in ordine all'effettiva utilizzazione del natante in acque comunitarie*») anziché sul contribuente (che avrebbe dovuto provare l'obbiettiva difficoltà di determinare quale fosse stata la quota di impiego extra territorio unionale dell'unità da diporto, in mancanza della quale non poteva

fruire della riduzione forfettaria) ha erroneamente applicato i criteri di riparto dell'onere della prova, altresì omettendo l'esame del fatto decisivo dell'obbiettiva difficoltà della prova dell'effettivo utilizzo in relazione agli elementi probatori – fatti secondari decisivi – allegati dall'Ufficio (libretto di controllo degli imbarchi e del consumo di carburante; dichiarazioni del contribuente).

4. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione che, attenendosi al principio di diritto di cui al punto 2.4., procederà ad un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Liguria in diversa composizione.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 16 settembre 2020

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 23 NOV. 2020
IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI