

Ordinanza del 11/01/2023 n. 592 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Accertamento - Cessioni all'esportazione - Prova.

Massima:

Ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972, la destinazione della merce all'esportazione deve essere provata esclusivamente dalla documentazione doganale, ovvero dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, in assenza della quale l'operatore che voglia fruire dell'agevolazione non può valersi di documenti alternativi, mentre l'Amministrazione finanziaria non può disconoscere l'imponibilità dell'operazione ed il diritto alla detrazione. Pertanto, in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'UE in regime di non imponibilità, è necessario che la destinazione dei beni all'esportazione sia documentata con mezzi di prova certi e incontrovertibili, quali le attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, o anche le bolle di accompagnamento, i documenti internazionali di trasporto e gli altri documenti previsti dall'amministrazione finanziaria, purché risulti la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale o comunque la prova certa ed incontrovertibile dell'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione. L'onere di fornire la prova dell'avvenuta esportazione incombe, ovviamente, sul cedente e l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione può essere fornita con l'apposizione del visto doganale sulla fattura ovvero, quando la dichiarazione di esportazione è effettuata sulla base del Documento Unico Amministrativo (DAU), munito sul retro del timbro e del visto dell'ufficio doganale di uscita. In questo modo vengono correttamente bilanciati i principi unionali di certezza e di proporzionalità, dovendosi contemperare, da un lato, l'esigenza di garantire la chiarezza e la precisione delle norme la cui applicazione deve essere prevedibile, soprattutto quando comporti oneri finanziari, in modo da consentire ai soggetti passivi di conoscere i propri obblighi fiscali prima di concludere un'operazione, e dall'altro, la necessità che gli Stati membri ricorrano a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, arrechino il minor pregiudizio possibile al conseguimento degli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa unionale, nel rispetto del principio di neutralità.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE:

- La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla S.I.G. Società Italiana Gomma Spa (in breve SIG), avverso l'avviso di accertamento per IVA, relativa all'anno (-----), confermando il recupero dell'IVA non versata con riferimento ad alcune operazioni di triangolazione, effettuate ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a) e b);
- con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dalla contribuente rilevando che la predetta non aveva fornito la documentazione attestante l'effettiva uscita della merce fatturata dal territorio comunitario;
- la SIG impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi;
- l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

- Con il primo motivo, la ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2, art. 36 e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ritenendo che non sia possibile desumere dalla stessa gli elementi essenziali della lite e di comprendere le ragioni della decisione;
- il motivo è infondato;
- come è stato più volte affermato da questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U. 3.11.2016, n. 22232);
- la motivazione della sentenza impugnata, dando atto che l'oggetto dell'appello riguardava il mancato pagamento dell'IVA su alcune operazioni di cessione di merci che la contribuente sosteneva essere effettivamente uscite dal territorio dell'Unione, non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, anche con riferimento alla sintetica esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053);
- con il secondo motivo, denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di appello riguardante il mancato esame da parte della CTP dei documenti attestanti l'avvenuta esportazione della merce fuori dal territorio UE;

- con il terzo motivo, deduce, in via subordinata la violazione degli artt. 793 (nel testo vigente fino al 1 luglio (-----) e successivamente dell'art. 793 bis e dell'art. 795) del Reg. CE n. 2454/93, 346 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 146, paragrafo 1, della Direttiva CE n. 2006/112 e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente affermato che la prova dell'esportazione doveva essere fornita entro il termine di giorni 90 dall'uscita della merce dal territorio UE e che detta prova doveva consistere necessariamente in un documento vistato dalla dogana di uscita, senza considerare che anche gli altri documenti prodotti erano idonei, secondo la normativa all'epoca vigente, a comprovare l'effettiva esportazione della merce;

- con il quarto motivo, denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di appello, con il quale la società contribuente si lamentava della mancanza di pronuncia da parte della CTP sulla valenza probatoria della copia di dichiarazione doganale DAU EX A n. (----) dell'(-----), vistata dall'Ufficio doganale di uscita (dogana di Amburgo), e della correlata documentazione;

- il secondo e il quarto motivo, essendo connessi, vanno trattati congiuntamente e sono entrambi inammissibili;

- a tale proposito occorre ribadire, infatti, che il vizio di omessa pronuncia ricorre solo ove manchi una qualsivoglia statuizione su un capo della domanda o su una eccezione di parte, così dando luogo alla inesistenza di una decisione su un punto della controversia, per la mancanza di un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, non potendo dipendere dall'omesso esame di un elemento di prova (Cass. 23.03.2017, n. 7472);

- nella specie, si è fuori dall'ipotesi di omessa pronuncia, perchè il giudice di appello ha indicato l'oggetto della domanda, relativo alla questione della illegittimità della pretesa riguardante il mancato pagamento dell'IVA in ordine ad operazioni di cessione di beni, ritenute non riconducibili a cessioni all'esportazione, e su di essa si è pronunciato, ritenendo priva di rilevanza probatoria la documentazione prodotta dalla contribuente per provare l'avvenuta esportazione di detta merce;

- il terzo motivo è, invece, fondato nei limiti che seguono;

- sul punto occorre ribadire che, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a) la destinazione della merce all'esportazione deve essere provata esclusivamente dalla documentazione doganale, ovvero dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, in assenza della quale l'operatore che voglia fruire dell'agevolazione non può valersi di documenti alternativi, mentre l'Amministrazione finanziaria non può disconoscere l'imponibilità dell'operazione ed il diritto alla detrazione (Cass. 11.08.2016, n. 16971);

- secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, quindi, in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'UE in regime di non imponibilità, è necessario che la destinazione dei beni all'esportazione sia documentata con mezzi di prova certi e incontrovertibili, quali le attestazioni

di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana (Cass. n. 25454 del 2018), o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura (Cass. n. 16971 del 2016), o anche le bolle di accompagnamento, i documenti internazionali di trasporto e gli altri documenti previsti dall'amministrazione finanziaria, purchè risulti la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale o comunque la prova certa ed incontrovertibile (che può provenire anche dalle autorità pubbliche dello Stato estero importatore) dell'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione (Cass. n. 19750 del 2013);

- l'onere di fornire la prova dell'avvenuta esportazione incombe, ovviamente, sul cedente e l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione può essere fornita con l'apposizione del visto doganale sulla fattura ovvero, quando la dichiarazione di esportazione è effettuata sulla base del Documento Unico Amministrativo (DAU), a mezzo dell'esemplare 3 del DAU, munito, sul retro, del timbro e del visto dell'ufficio doganale di uscita, ai sensi degli artt. 792, 793 e 795 del Reg. n. 2454/93/CE (v. in tema di operazioni triangolari Cass. 18.02.2015, n. 3193);

- sul punto è stato ulteriormente precisato (Cass. 6.09. 2013, n. 20487) che, nei casi in cui la destinazione della merce all'esportazione, nelle cessioni di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a), non possa essere provata dalla documentazione doganale, non potendosi addebitare all'esportatore la mancata esibizione di un documento di cui egli non ha la disponibilità, tale prova può essere fornita con ogni mezzo che abbia il requisito della certezza ed incontrovertibilità, quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, come ricavabile, ai sensi del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 346 dalla disciplina doganale stessa, con la conseguenza che è inidonea, ai predetti fini, la produzione di documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento;

- in questo modo vengono correttamente bilanciati i principi unionali di certezza e di proporzionalità, dovendosi contemperare, da un lato, l'esigenza di garantire la chiarezza e la precisione delle norme la cui applicazione deve essere prevedibile, soprattutto quando comporti oneri finanziari, in modo da consentire ai soggetti passivi di conoscere i propri obblighi fiscali prima di concludere un'operazione (Corte giust., causa C-495/17, Cartrans Spedition Srl , punti 55-57), e, dall'altro, la necessità che gli Stati membri ricorrano a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, arrechino il minor pregiudizio possibile al conseguimento degli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa unionale (Corte giust., causa C-307/16, punto 34), nel rispetto del principio di neutralità (Cass. 6.04.2022, n. 11112);

- nel caso in esame la società contribuente non ha prodotto (e riprodotto nel ricorso) solo documenti di origine privata, ma anche alcuni documenti rilasciati da autorità pubbliche estere, la cui idoneità probatoria non è stata valutata dalla CTR alla luce dei richiamati principi giurisprudenziali, per cui, in accoglimento del terzo motivo di ricorso, rigettati gli altri, la sentenza va cassata, con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di

Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà procedere ad un nuovo esame sul punto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese del giudizio di legittimità alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 13 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza