Sentenza del 05/09/2019 n. 22210 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA - CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE, OPERAZIONI ASSIMILATE, SERVIZI INTERNAZIONALI O CONNESSI Operazioni all'esportazione - Vettovagliamento di navi adibite a navigazione - Esenzione - Condizioni - Cessioni finali - Conseguenze - Trasferimento ad intermediari - "Caricamento" della merce - Rilevanza a fini imponibili - Fattispecie.

Massima:

In tema di IVA, le operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono esenti, perché equiparate ad operazioni all'esportazione ex art. 8 bis del d.P.R n. 633 del 1972, se trattasi di cessioni finali di beni esportati direttamente dal venditore o per suo conto, non estendendosi l'esenzione agli stadi comerciali anteriori; ne consegue che, laddove la cessione avvenga nei confronti di un intermediario che agisce in nome proprio anziché dell'armatore, rileva il "caricamento" della merce (nella specie: carburante), potendo applicarsi l'esenzione ove detto trasferimento sia intervenuto al più presto, in concomitanza del momento in cui l'armatore sia stato autorizzato a disporne, di fatto, come se fosse il proprietario.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Te. Srl impugnava l'atto di irrogazioni sanzioni emesso dall'Agenzia delle entrate per l'omessa regolarizzazione di fatture ricevute senza addebito dell'Iva relative alla fornitura di prodotti e bevande (cd. vettovagliamento) a bordo di navi, trattandosi di cessioni non effettuate direttamente nei confronti dell'armatore, la società R. N. Spa, ma ad un soggetto intermediario che, dopo aver acquistato da terzi, cedeva i prodotti all'armatore in forza di contratto d'appalto.

La società deduceva l'illegittimità e l'infondatezza delle sanzioni di cui eccepiva l'inapplicabilità per l'obbiettiva incertezza normativa.

L'impugnazione, respinta dalla CTP di Napoli, era accolta dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con tre motivi. Resiste Te. Srl con controricorso, poi illustrato con memoria.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8.

1.1. Il motivo è inammissibile perchè del tutto generico; non censura la sentenza (neppure specificandone i passaggi oggetto di contestazione), non coglie la ratio della decisione (la CTR non ha escluso l'applicazione della sanzione in caso di operazioni imponibili ma, semplicemente, ha ritenuto che, nella specie, le operazioni non fossero tali) ed è, in conclusione, un "non motivo".

Ciò non comporta, peraltro, contrariamente a quanto sostenuto dal controricorrente, il passaggio in giudicato della sentenza, le cui effettive rationes sono censurate dai restanti motivi.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, violazione del D.P.R. n. 472 del 1997, art. 16, comma 2, per aver la CTR ritenuto l'atto di contestazione difettoso di motivazione perchè reca una "motivazione semplicistica" rispetto alle deduzioni difensive, nonchè omesso esame di fatto decisivo, individuato nelle altre complessive motivazioni dell'atto impositivo.

2.1. E' infondata, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del motivo per violazione dell'art. 366 bis c.p.c., non più applicabile ratione temporis trattandosi di ricorso successivo al 4 luglio 2009.

2.2. La doglianza è peraltro inammissibile quanto al dedotto vizio motivazionale poichè è intesa a censurare, in realtà, la sufficienza della sentenza sulla disamina della motivazione dell'atto di irrogazione della sanzione, censura non più consentita trattandosi di sentenza pubblicata in data 12 settembre 2012, per cui è applicabile l'art. 360 c.p.c., n. 5, nella nuova formulazione introdotta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 1, lett. b), conv. con modif. nella L. n. 134 del 2012.

2.3. E' fondata, invece, la censura per violazione di legge.

Occorre premettere che, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte in tema di motivazione dell'avviso di accertamento, è valido l'avviso ancorchè non menzioni le osservazioni del contribuente "atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo" (Cass. n. 8378 del 31/03/2017; Cass. n. 3583 del 24/02/2016).

Con riguardo all'atto di irrogazione delle sanzioni il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 7, ratione temporis applicabile, prevede che "Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel

termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime".

Ne deriva che, con riguardo all'atto di irrogazione di sanzioni, solamente quando sia assente una motivazione sulle deduzioni del contribuente è configurabile una nullità, che non sussiste se vi sia stata una, anche solo sintetica, disamina, involgendo le eventuali ulteriori contestazioni il merito della pretesa e non la regolarità dell'atto.

Nella specie, come riprodotto per autosufficienza dall'Ufficio, l'avviso con riguardo alle deduzioni difensive ha affermato che "le motivazioni addotte nelle citate memorie difensive non introducono elementi idonei a far considerare che le operazioni rientrino nel regime di non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 bis,... la norma agevolativa trova applicazione soltanto per le cessioni di dotazioni di bordo effettuate nei diretti confronti dell'armatore... Corte Giustizia Europea sent. 26 giugno 1990 in causa c-185-89... non esistono per l'Amministrazione Finanziaria condizioni di obbiettiva incertezza nell'interpretazione della norma".

Ne deriva che ha errato la CTR a ritenere la nullità dell'avviso di irrogazione delle sanzioni pur a fronte di una esplicita motivazione sulle deduzioni difensive, ricorrendo, invece, ad un parametro l'apprezzamento della motivazione, valutata come "semplicistica" estraneo ai fini della regolarità dell'atto.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 8 e 8 bis, Dir. n. 73/388/CEE, art. 15, e artt. 295, 297 e 300 c.n., per aver esteso l'esenzione ad una prestazione di servizi anteriore rispetto a quella diretta all'armatore.

3.1. Il motivo, esclusa ogni inammissibilità (solo invocata dal controricorrente), è fondato nei termini che seguono.

3.2. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 bis, comma 1, lett. d, nel testo ratione temporis vigente, dispone "Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'art. 8.., d), le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento".

La norma trova il suo riferimento unionale nella Dir. 77/388/CEE, art. 15, punto 4, poi sostituito dalla Dir. 2006/112/CE, art. 148, lett. a), formulato negli stessi termini.

3.2. Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, le operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono esenti perchè equiparate ad operazioni all'esportazione, sicchè, come quest'ultima si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni esportati dal venditore o per suo conto, così anche l'esenzione in questione non può essere estesa alle cessioni effettuate in uno stadio commerciale anteriore (Corte di Giustizia, sentenza 26 giugno 1990, in C-185/89, Velker International Oil Company; sentenza 14 settembre

2006, da C-181/04 a C-183/04, Elmeka; da ultimo sentenza 3 settembre 2015, in C-526/2013, "Fast Bunkering Klaipèda" UAB).

Ne deriva che, in linea di principio, una cessione di beni destinati al vettovagliamento effettuata nei confronti di intermediari che agiscono in nome anzichè direttamente nei confronti dell'armatore non rileva e non può beneficiare dell'esenzione.

3.3. Non è invece pertinente alla vicenda in giudizio la sentenza della Corte di Giustizia 19 luglio 2012, in C-33/11, "A Oy" richiamata in memoria dalla controricorrente - che si riferisce alla diversa ipotesi regolata dalla Dir. 77/388/CEE, art. 15, punto 6, (e relativa alla cessione di un aeromobile), la quale si differenzia da quella già oggetto di considerazione nella decisione Elmeka (e poi nella "Fast Bunkering Klaipèda" UAB) atteso che, come affermato nella stessa decisione, le relative considerazioni "non sono trasferibili all'esenzione della cessione di un aeromobile a un operatore che destina quest'ultimo all'uso esclusivo da parte di una compagnia che pratica essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento" poichè la ratio della diversa ipotesi è riposta esclusivamente nell'utilizzazione del bene.

3.4. La sentenza della Corte di Giustizia da ultimo richiamata (C-526/2013, "Fast Bunkering Klaipèda" UAB) ha, invece, fornito alcune significative indicazioni, rilevanti nella vicenda in giudizio.

La Corte, infatti, ha precisato, innanzitutto, la portata della disposizione unionale evidenziando l'irrilevanza della conoscenza, anche originaria, che i beni debbano essere destinati all'armatore ovvero che l'acquisto sia stato operato per la successiva cessione all'armatore stesso perchè "l'applicazione uniforme della Dir. n. 112 del 2006, art. 148, lett. a), non potrebbe essere garantita, senza rimettere in discussione l'obiettivo della semplificazione amministrativa menzionato al punto 28 della presente sentenza, qualora tale disposizione dovesse essere interpretata nel senso che si applica a cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori economici che non sono armatori di navi adibite alla navigazione in alto mare, ma che li acquistano ai fini dell'uso esclusivo da parte di tali armatori, e ciò anche qualora tale destinazione sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale", sicchè l'esenzione "non è applicabile alle cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le rispettive prove siano presentate all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale" (par. 44 e 46).

Tale conclusione incontra un unico limite ove, in concreto, "il trasferimento della proprietà" dei beni (nella specie, si trattava di carburante) "a tali intermediari si realizzi soltanto in seguito al caricamento" della merce, ossia si realizzi una "concomitanza tra il trasferimento della proprietà" dei beni e "il momento in cui gli armatori sono stati autorizzati" a disporne "di fatto, come ne fossero i proprietari" (par. 48 e 50).

L'esenzione, dunque, "può essere applicata ove il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, sia intervenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla

navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari".

Va infine sottolineato, che, come ricordato dalla Corte di Giustizia, "affinchè un'operazione possa essere qualificata come cessione di beni effettuata nei confronti di una persona ai sensi della Dir. n. 112 del 2006, art. 14, paragrafo 1, è necessario che detta operazione abbia prodotto l'effetto di autorizzare tale persona a disporne, di fatto, come se ne fosse il proprietario. Invero, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di "cessione di beni", contenuta in tale disposizione, non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre, di fatto, di tale bene come se ne fosse il proprietario".

3.5. Orbene, tale accertamento è stato completamente omesso dalla CTR, che, invece, ha fondato il riconoscimento dell'esenzione sulla circostanza che la società Te. Srl era stata costituita in funzione di "una razionalizzazione della politica industriale" del gruppo con compiti specifici, sicchè l'acquisto da questa effettuato non era qualificabile come "cessione di beni effettuata in uno stadio commerciale anteriore".

Si tratta di conclusione errata in diritto, in contrasto con i principi sopra esposti e neppure condivisibile in via generale.

E' evidente, infatti, che la scelta di una modalità organizzativa, intesa ad "esternalizzare" e rendere autonomamente gestite alcune fasi della attività d'impresa (nella specie, l'acquisizione delle forniture del "vettovagliamento"), se è funzionale al conseguimento dei vantaggi che derivano alla concentrazione e separazione dei compiti, non può poi essere invocata anche per la conservazione dei benefici che, invece, trovano il loro fondamento e giustificazione proprio sull'assenza di una simile separazione.

3.6. E' appena il caso di sottolineare che il richiamato parere dell'Agenzia delle entrate del 6 febbraio 2014, nel ritenere riconoscibile l'esenzione anche per l'acquisto operato in una fase anteriore in presenza di determinate condizioni (nella specie, per la tracciabilità della merce sotto controllo doganale), non incide sulla portata della disciplina qui in rilievo ma, eventualmente, riguarda proprio l'accertamento in fatto nella prospettiva delineata dalla Corte di Giustizia e demandato al giudice di merito.

4. In accoglimento del secondo e terzo motivo, inammissibile il primo, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione, che procederà, oltre alla disamina delle questioni rimaste assorbite, ad un nuovo esame attendendosi ai principi sopra esposti avuto riguardo alle specifiche categorie di beni rilevanti qui in giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso, inammissibile il primo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Campania in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza