Sentenza del 15/10/2021 n. 28441 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Gioielleria C.A. di Dott. M.P. & c. s.a.s. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia n. 4/11/12 del 9 novembre 2011, depositata il 18 gennaio 2012, con cui era stata confermata la sentenza di primo grado di rigetto dell'originario ricorso avverso un avviso di accertamento IVA per l'anno 2005.

2. Tale avviso traeva origine da un p.v.c, della Direzione regionale delle entrate del Friuli Venezia Giulia, con il quale venivano mosse alla società due contestazioni IVA relative all'anno d'imposta 2005, per essersi la contribuente illegittimamente avvalsa della procedura di sgravio dell'imposta D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ex art. 38-quater. La società aveva venduto a quattro cittadini extra U.E. un certo numero di orologi, emettendo fatture con addebito dell'IVA, che era stata poi restituita agli acquirenti a seguito dell'esibizione e riconsegna di copia delle fatture stesse, vistate dalla Dogana. Secondo gli organi accertatori, cedere un elevato quantitativo di orologi costosi a un numero ridotto di clienti sarebbe contrario alla prassi comune e rendere impossibile supporre che gli stessi fossero destinati all'uso personale o familiare, con conseguente insussistenza del diritto allo sgravio.

3. La sentenza impugnata ha rigettato l'appello della contribuente, condividendo l'assunto dell'Agenzia.

4. Il ricorso è affidato a sette motivi.

5. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

6. Il P.G. ha depositato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata in relazione al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2.

2. Con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa e comunque insufficiente motivazione, in ordine alla circostanza dell'uso personale dei beni ceduti da parte dei loro acquirenti.

3. Con il terzo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-quater, del

D.P.R. 30 dicembre 1981, n. 793, art. 16 e dell'art. 15 della dir. 77/388/CEE.

4. Con il quarto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7.

5. Con il quinto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la violazione e la falsa applicazione degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c.

6. Con il sesto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la violazione e la falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. e degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.

7. Con il settimo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, carente e comunque insufficiente e contraddittoria motivazione, in ordine alla insussistenza del requisito previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 quater.

8. I primi due motivi, da esaminare congiuntamente per la loro intima connessione, sono infondati.

9. La sentenza impugnata, per quanto in maniera sintetica, ha dato conto delle ragioni poste a base della decisione adottata, spiegando perchè dovesse ritenersi implausibile che i beni ceduti fossero destinati all'uso personale o familiare (numero elevato di orologi ceduti a un numero circoscritto di acquirenti, in rapporto alla prassi comune), perchè fosse irrilevante il fatto che i beni fossero poi usciti dal territorio doganale (inidoneità della certificazione doganale a convalidare l'operato del cedente), perchè l'onere di provare l'ignoranza della frode gravasse sul contribuente e non sull'Amministrazione (natura agevolativa della previsione, da sottoporre a stretta interpretazione).

10. Al di là della correttezza delle affermazioni appena riportate, sulle quali ci si soffermerà più avanti, la motivazione non può certamente dirsi omessa, ma è al contrario adeguata e comunque rispettosa del minimo costituzionale.

11. Nè può assumere alcuna rilevanza che la sentenza impugnata non abbia confutato singolarmente le argomentazioni svolte nell'atto d'appello dalla contribuente e, in particolare, non si sia soffermata sull'osservazione della ricorrente in forza della quale la nazionalità cinese degli acquirenti dimostrerebbe che i numerosi acquisti di orologi sono stati fatti per uso familiare, alla luce della notoria numerosità delle famiglie di quel Paese.

12. Anche nel vecchio regime dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa o insufficiente motivazione doveva riguardare un fatto controverso, inteso in senso storico o normativo, restando irrilevante l'omessa considerazione delle questioni o argomentazioni sollevate dalle parti (v. di recente Cass. 06/09/2019, n. 22397, Rv. 655413-01).

13. Quanto poi alla circostanza, assunta come notoria, della numerosità delle famiglie cinesi, "il ricorso alle nozioni di comune esperienza ed alle presunzioni semplici attiene all'esercizio di un potere discrezionale riservato al giudice di merito, cosicchè la omessa utilizzazione da parte dello stesso del notorio e di una presunzione semplice, rimessa alla sua prudenza, non è

censurabile in sede di legittimità"; infatti, "i vizi di motivazione, denunciati con ricorso per cassazione, non possono consistere in apprezzamenti di fatto e delle prove difformi da quelli pretesi dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito individuare le fonti del proprio convincimento ed all'uopo valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la rilevanza, scegliere, tra fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione, stabilire se ricorra il notorio ovvero se sussistano fatti idonei a dar fondamento a presunzioni, tutto ciò rientrando nel suo potere discrezionale a norma dell'art. 116 c.p.c." (Cass. 18/05/2006, n. 11739, Rv. 59181501).

14. Nella specie, il giudice di merito ha dato prevalenza, rispetto al fatto che la ricorrente denuncia come notorio, alla normale prassi di vendita e tale apprezzamento è insindacabile in sede di legittimità.

15. I residui cinque motivi devono essere esaminati congiuntamente in quanto tra loro strettamente connessi.

16. Nel loro esame, occorre anzitutto procedere all'interpretazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-quater; successivamente, occorre verificare se tale norma, così come interpretata, si ponga in contrasto con il diritto Eurounitario, come ipotizzato dalla ricorrente; infine, qualora si ritenga che la norma superi il vaglio Eurounitario, occorre verificare se la stessa sia stata correttamente applicata nel caso di specie.

17. L'art. 38-quater è intitolato: "Sgravio dell'imposta per i soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità Europea", è articolato in due commi e stabilisce: "1. Le cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità Europea di beni per un complessivo importo, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto, superiore a lire 300 mila destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale della Comunità medesima, possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta. Tale disposizione si applica a condizione che sia emessa fattura, e che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. L'esemplare della fattura consegnato al cessionario deve essere restituito al cedente, recante anche l'indicazione degli estremi del passaporto o di altro documento equipollente da apporre prima di ottenere il visto doganale, vistato dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunità, entro il quarto mese successivo all'effettuazione della operazione; in caso di mancata restituzione, il cedente deve procedere alla regolarizzazione della operazione a norma dell'art. 26, comma 1, entro un mese dalla scadenza del suddetto termine. 2. Per le cessioni di cui al comma 1, per le quali il cedente non si sia avvalso della facoltà ivi prevista, il cessionario ha diritto al rimborso dell'imposta pagata per rivalsa a condizione che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello della cessione e che restituisca al cedente l'esemplare della fattura vistato dall'ufficio doganale entro il quarto mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Il rimborso è effettuato dal cedente il quale ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui all'art. 25".

18. La norma intende favorire gli acquisti da parte dei consumatori extra U.E., prevedendo l'esenzione dall'IVA su tali acquisti (cd. "tax free shopping"). Per realizzare tale scopo, l'art. 38-quater, oltre a fissare alcune precise condizioni affinchè sorga il diritto allo sgravio in capo al

consumatore, prevede due modalità attraverso cui ottenerlo: a) il cedente (o fornitore) emette fattura senza applicare l'IVA, ma l'esemplare della fattura deve essergli restituito dal cessionario con l'annotazione del documento di identità e l'apposizione del visto doganale di uscita; in caso di mancata restituzione, il cedente deve procedere alla regolarizzazione D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ex art. 26 (comma 1); b) il cedente (o fornitore) non si avvale della facoltà prevista dal comma 1, emette fattura applicando l'IVA regolarmente, ma il cessionario può ottenere la restituzione del corrispondente importo restituendo al cedente l'esemplare della fattura vistato dall'ufficio doganale; in tal caso, il cedente che abbia effettuato il rimborso al cessionario ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui allo stesso D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 25.

19. Si tratta di due modalità diverse, in cui tuttavia un ruolo decisivo è svolto dal cedente, nella sua veste di collettore dell'IVA: la prima modalità consente di evitare del tutto il versamento dell'IVA all'Erario, ma garantisce meno il cedente, perchè lo obbliga, in caso di mancata restituzione della fattura vistata, a versare lui stesso l'imposta mediante regolarizzazione; la seconda è più complessa, ma garantisce maggiormente il cedente, il quale è comunque tenuto al versamento dell'imposta pagata dal cessionario, salvo attivare un meccanismo di recupero, ad es. mediante detrazione come nella specie, qualora proceda al rimborso in favore del cessionario.

20. La diversità dei meccanismi appena descritti non deve però far dimenticare che gli stessi hanno una base comune, che trae origine dalla finalità aggiuntiva di evitare frodi: allo scopo di evitarle, è necessario che i beni ceduti siano destinati all'uso personale o familiare, che gli stessi siano trasportati nei bagagli personali dei cessionari e che gli stessi siano effettivamente trasportati fuori dall'Unione entro un certo termine.

21. In particolare, l'utilizzo del meccanismo descritto dal comma 2 non toglie che la natura dell'operazione, ossia la destinazione dei beni ceduti all'uso personale o familiare, debba essere valutata al momento della cessione, poichè è principalmente in quel momento che alcuni elementi possono essere apprezzati.

22. Tale considerazione priva di forza l'argomento utilizzato dalla ricorrente, secondo cui l'apposizione del visto doganale sulle fatture emesse dalla contribuente escluderebbe la responsabilità del cedente, spettando al funzionario doganale il compito di verificare la natura dei beni ceduti e in uscita dall'Unione Europea.

23. E' evidente che gli uffici doganali hanno il dovere di segnalare le eventuali operazioni sospette, sulla base degli elementi a disposizione, ma ciò non esclude che anche il cedente-fornitore, in qualità di collettore dell'imposta, ossia di soggetto al quale compete versare l'imposta che pure resta a carico del consumatore finale e che ha per questo diritto all'eventuale recupero successivo, debba evitare l'agevolazione di frodi e che ciò debba fare principalmente verificando le condizioni soggettive e oggettive della cessione presenti al momento in cui la stessa avviene.

24. Nè ciò può dirsi in sè illegittimo.

25. La normativa Eurounitaria in materia di IVA, nello stabilire che spetta agli Stati membri fissare le condizioni di applicazione dell'esenzione d'una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità, precisa che detti Stati adottano tali condizioni al fine, in particolare, "di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso" (v. l'art. 15 della sesta direttiva e l'art. 131 della dir. 2006/112).

26. E la costante giurisprudenza della Corte di giustizia (tra cui quella citata dalla ricorrente) afferma che tale obbiettivo giustifica talvolta prescrizioni severe quanto agli obblighi dei fornitori, atteso che questi ultimi, nella suddetta veste di collettori d'imposta, condividono con il fisco i rischi e gli oneri connessi alla prevenzione della frode (v. Corte giust. U.E. 21 febbraio 2008, causa C-271/06, Netto Supermarkt, e precedenti ivi citati; Corte giust. U.E. 19 dicembre 2013, causa C-563/12, BDV Hungary Trading Kft).

27. Come tra breve si dirà, tale suddivisione del rischio deve essere compatibile con il principio di proporzionalità e con il legittimo affidamento, ma è sufficiente ad escludere la contrarietà astratta al diritto Eurounitario di una previsione nazionale come l'art. 38-quater che ponga a carico del fornitore l'obbligo di verificare alcuni caratteri delle cessioni all'esportazione in regime di esenzione dall'IVA.

28. Svolta tale precisazione, occorre ora indicare l'esatto contenuto di tali obblighi nel caso delle cessioni all'esportazione in regime di "tax free shopping" e gli strumenti probatori attraverso cui verificarne l'osservanza.

29. Sotto il primo profilo, osserva giustamente la ricorrente che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, sarebbe contrario al principio di proporzionalità addossare interamente al fornitore gli obblighi di vigilanza e dunque "sarebbe chiaramente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali egli non ha alcuna influenza" (sentenza Netto Supermarkt, p. 23).

30. Il principio è stato ribadito anche più di recente, allorchè la Corte di giustizia ha affermato: "Il fornitore non può invece essere considerato responsabile del pagamento dell'IVA indipendentemente dal suo coinvolgimento nella frode commessa dall'acquirente. Infatti, sarebbe manifestamente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali esso non ha alcuna influenza" (Corte giust. U.E. 17 dicembre 2020, causa C-656-19, Bakati Plus, punto 81, e 17 ottobre 2019, C-653/18, Unitel, punto 34).

31. Sennonchè, la stessa giurisprudenza precisa che non è contrario al canone della proporzionalità "24... esigere che il fornitore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale (v. sentenza Teleos e a., cit., punto 65 e giurisprudenza ivi citata). 25. Pertanto, le circostanze che il fornitore abbia agito in buona fede, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori (v. sentenza Teleos e a., cit., punto 66)" (sentenza Netto Supermarkt, p. 24-25).

32. E più di recente, in termini ancora più chiari, la Corte di giustizia ha osservato: "Il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA. Secondo la giurisprudenza della Corte, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode fiscale. Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la frode medesima, dovrebbe essergli negato il beneficio dell'esenzione" (Corte giust. U.E. 17 dicembre 2020, causa C-656-19, Bakati Plus, punto 80, e 17 ottobre 2019, C-653/18, Unitel, punto 33).

33. Non è un caso che proprio la sentenza della Corte di giustizia del 2008 abbia affermato la sproporzione della misura nazionale (si trattava della Germania) perchè la stessa faceva perdere al fornitore il suo diritto all'esenzione dall'IVA, in un caso in cui tale fornitore era "impossibilitato di rendersi conto, pur facendo prova di tutta la diligenza di un commerciante avveduto, che in realtà non erano soddisfatte le condizioni per l'esenzione, a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente" (sentenza Netto Supermarkt, p. 29). In altri termini, il caso esaminato dalla Corte di giustizia e citato dalla ricorrente riguardava un caso in cui la frode era interamente dipesa da un'operazione di falsificazione realizzata dal cessionario e riguardante i documenti relativi all'esportazione, una fase cioè dell'operazione commerciale che sfuggiva del tutto al controllo del cedente; nell'interpretazione della Corte resta tuttavia fermo che una normativa nazionale ben può imporre al fornitore di esercitare tutta la diligenza di un commerciante avveduto nel compimento di operazioni potenzialmente fraudolente per quanto riguarda il segmento di tali operazioni sottoposto al suo controllo (v. anche Corte giust. U.E. 6 settembre 2012, causa C-324/11, Toth).

34. L'art. 38-quater fa dipendere l'esenzione da plurime circostanze. Alcune di esse (il trasporto dei beni acquistati nei bagagli dei viaggiatori e l'effettiva uscita dal territorio U.E.) sono effettivamente fuori dalla sfera di controllo del fornitore. Altre rientrano invece in tale sfera e sono quelle che impongono al cedente al momento della cessione - in una fase cioè interamente soggetta al controllo di un commerciante mediante avveduto, anche tenuto conto del mercato di riferimento - di verificare se i beni ceduti siano destinati all'uso personale o familiare.

35. Proprio tale seconda ipotesi ricorre nella specie.

36. Quel che si rimprovera alla Gioielleria C.A. di Dott. M.P. & c. s.a.s. è di aver restituito agli acquirenti l'IVA addebitata sui beni ceduti (orologi di lusso) e averne chiesto il conseguente rimborso all'erario, nonostante che fosse difficile immaginare, al momento della vendita degli orologi, che gli stessi potessero essere destinati all'uso personale o familiare, dato il numero deli acquirenti in rapporto al numero degli oggetti acquistati e alla natura degli stessi (4 acquirenti per 79 orologi di marca Rolex).

37. Che si tratti di una verifica da compiere sulla base di elementi presenti già al momento della cessione non è smentito dal fatto che, nel caso dell'art. 38-quater, comma 2, il fornitore addebiti

l'IVA al momento della cessione per poi, eventualmente, restituirla al cessionario e chiederne il rimborso all'erario. Come si è detto, i meccanismi dei due commi dell'art. 38-quater hanno un fondamento comune ed equivalente, cosicchè in entrambi i casi l'obbligo di verifica imposto al cedente riguarda l'uso personale o familiare dei beni venduti, obbligo che deve essere adempiuto anche e soprattutto sulla base delle circostanze a lui note al momento della cessione. Quel che cambia tra i due commi è il contegno conseguente che il fornitore deve tenere: nel caso del comma 1, la verifica circa la sussistenza delle condizioni consentirà a fornitore di non applicare l'IVA; nel caso del comma 2, d'altra parte, il fornitore che abbia riscontrato al momento della cessione una destinazione non personale o familiare dovrà negare la restituzione dell'IVA applicata (fermo restando che lo stesso rifiuto di restituzione dovrà opporre il fornitore che, in epoca successiva alla cessione, abbia notizia "aliunde" che i beni non sono destinati a quell'uso e che la cessione è parte di una frode).

38. L'ultimo aspetto riguarda l'elemento soggettivo del contegno tenuto dal cedente.

39. Qualora sia accertato, anche con presunzioni, che il bene ceduto non era destinato all'uso personale o familiare, a quali condizioni il cedente deve rispondere di quella che appare come una frode al sistema Eurounitario dell'IVA, commessa dal cessionario, apparente consumatore finale?

40. La giurisprudenza della Corte di giustizia U.E. ha già da tempo elaborato, sia pure in fattispecie che contengono elementi di indubbia diversità rispetto a quella oggetto di causa, importanti principi in tema di buona fede e ignoranza colpevole dell'operatore commerciale soprattutto in occasione delle cd. frodi carosello e cessioni all'esportazione (a parte ovviamente il caso in cui vi sia la prova della partecipazione volontaria del cedente alla frode).

41. Nella giurisprudenza della Corte di giustizia si veda da ultimo Corte giust. U.E. 17 ottobre 2019, causa C-653/18, Unitel, in cui si è ribadito che il beneficio dell'esenzione dall'IVA, utile a fondare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, "deve essere negato se l'assenza di identificazione dell'effettivo acquirente impedisce di dimostrare che l'operazione in questione costituisce una cessione di beni, ai sensi della medesima disposizione, o se è dimostrato che il suddetto soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione in questione rientrava nell'ambito di una frode commessa a danno del sistema comune dell'IVA" (p. 38).

42. Secondo la giurisprudenza della Corte, infatti "non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a un'evasione fiscale. Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare l'evasione medesima, dovrebbe essergli negato il beneficio dell'esenzione" (Corte giust. U.E. 28 marzo 2019, causa C-275/18, Vins, Corte giust. U.E. 8 novembre 2018, causa C-495/17, Cartrans Spedition).

43. In tempi assai recenti, questi stessi principi hanno poi trovato applicazione proprio con riferimento alla fattispecie oggetto del presente giudizio, in un'ipotesi in cui cioè ci si chiedeva se

dovessero trovare applicazione gli artt. 146 e 147, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, sull'esenzione IVA della cessione di "beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori".

44. La citata Corte giust. U.E. 17 dicembre 2020, causa C-656-19, Bakati Plus, ha infatti fatto due importanti affermazioni: 1) L'esenzione prevista all'art. 147, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, a favore dei "beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori" deve essere interpretata nel senso che non rientrano in quest'ultima i beni che un privato non stabilito nell'Unione Europea trasporta con sè al di fuori dell'Unione Europea a fini commerciali, in vista della loro rivendita in uno Stato terzo; 2) L'art. 146, paragrafo 1, lettera b), e l'art. 147 della direttiva 2006/112 nonchè i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in forza della quale l'amministrazione tributaria nega automaticamente a un soggetto passivo il beneficio dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) prevista dall'una e dall'altra di tali disposizioni, qualora constati che tale soggetto passivo ha emesso in malafede il modulo in base al quale l'acquirente si è avvalso dell'esenzione prevista dall'art. 147, laddove venga accertato che i beni interessati hanno lasciato il territorio dell'Unione Europea. In simili circostanze, il beneficio dell'esenzione dall'IVA prevista all'art. 146, paragrafo 1, lettera b), deve essere negato qualora la violazione di un requisito formale abbia l'effetto di impedire che venga apportata la prova certa della sussistenza dei requisiti sostanziali che condizionano l'applicazione di tale esenzione o qualora venga accertato che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione in questione rientrava nell'ambito di una frode idonea a mettere a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA.

45. Letto alla luce di questi principi, l'art. 38-quater deve dirsi conforme al diritto U.E., in quanto non prevede, quando i beni interessati hanno lasciato il territorio dell'Unione Europea, un meccanismo automatico di negazione dell'esenzione dall'IVA, ma subordina tale negazione a una verifica in concreto che, a sua volta, non determina un carico eccessivo sul fornitore e distribuisce equamente gli obblighi di verifica tra quest'ultimo, quale collettore delle imposte, e gli Uffici finanziari.

46. Passando dunque ad esaminare la sentenza impugnata, è da ritenere che la stessa abbia fatto corretta applicazione dell'art. 38-quater e dei principi sin qui illustrati, sia pure con alcune precisazioni.

47. Come accennato, la CTR ha ritenuto che gravasse sul cedente l'obbligo di verificare la destinazione degli acquisti all'uso personale o familiare; ha giudicato implausibile che i beni ceduti nella specie fossero destinati all'uso personale o familiare (numero elevato di orologi ceduti a un numero circoscritto di acquirenti, in rapporto alla prassi comune); ha considerato irrilevante il fatto che i beni fossero poi usciti dal territorio doganale (inidoneità della certificazione doganale a convalidare l'operato del cedente); ha ritenuto che gravi sul cedente l'onere di provare l'ignoranza della frode (natura agevolativa della previsione, da sottoporre a stretta interpretazione).

48. Si tratta di affermazioni corrette, in quanto coerenti con il diritto U.E. e con l'interpretazione datane dalla Corte di giustizia, con l'unica precisazione che l'onere di dimostrare l'ignoranza della frode grava sul soggetto passivo dell'IVA quando l'Amministrazione abbia addotto elementi oggettivi che consentono, anche attraverso meccanismi di tipo presuntivo, di affermare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode.

49. Tanto è avvenuto nella specie, avendo la CTR valorizzato la contrarietà alla prassi comune della cessione di quantitativi elevati di orologi a pochi e determinati acquirenti, per desumerne che l'odierna ricorrente non poteva ignorare la destinazione all'uso non personale nè familiare dei beni acquistati e dunque l'insussistenza del diritto all'agevolazione.

50. Alla luce di ciò cadono tutti i motivi.

51. Il terzo motivo è infondato, perchè l'art. 38-quater attribuisce effettivamente rilevanza agli elementi presenti al momento dell'acquisto e pone l'onere di verifica a carico del cedente.

52. Il quarto motivo è infondato, poichè l'affidamento che poteva essere riposto nell'attività dell'Amministrazione doganale (da tutelare L. n. 212 del 2000 ex art. 7) non esonerava il cedente dall'assolvere ai propri obblighi di verifica.

53. Il quinto motivo è da rigettare, poichè la CTR ha valorizzato gli elementi oggettivi dell'evasione per trarne la convinzione che sussistesse anche l'elemento soggettivo.

54. Il sesto motivo è infondato, perchè può aversi violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. per mancata considerazione del notorio quando il fatto omesso possegga effettivamente tali caratteristiche, quando cioè sia acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile e incontestabile, non semplicemente probabile (Cass. 20/02/2020, n. 4428, Cass. 25/05/2016, n. 10791) e non quando, per il suo accertamento, sia necessaria una valutazione che richiede un apprezzamento tecnico (Cass. 04/06/2019, n. 15159, Cass. 16/12/2019, n. 33154).

55. Nella specie, la numerosità delle famiglie in Cina (nella specie, tra l'altro gli acquirenti erano di Hong Kong, appartenevano cioè a un Paese che per lungo tempo e fino a tempi relativamente recenti era rimasto colonia britannica, con l'adozione di regole e costumi diversi da quelli cinesi) è circostanza variabile nel tempo e nello spazio, come riconosce la stessa ricorrente, il che esclude che possa parlarsi di dato incontestabile.

56. Il settimo motivo è infondato, poichè la motivazione, che si è già sopra sintetizzata, non è affetta da alcuno dei vizi logici denunciati, peraltro alla rinfusa. Inoltre, il profilo sotto il quale è censurata riguarda un fatto, la numerosità delle famiglie cinesi, che, come detto, è appena probabile, il che priva il punto trascurato del carattere della decisività, necessario anche nel vecchio testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella specie applicabile "ratione temporis".

57. In conclusione, il ricorso va rigettato e le spese poste a carico della parte soccombente, nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidandole in complessivi Euro 7.200,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Quinta Sezione civile, il 8 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 ottobre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza