Sentenza del 06/04/2022 n. 11112 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - MOTIVI DELLA DECISIONE

Emerge dalla sentenza impugnata che tre sono i punti ancora in contestazione:

1.- il primo è relativo all'omissione di autofatturazione di operazioni di noleggio di navi; autofatturazione, che secondo la società non era applicabile perchè le operazioni erano state compiute da soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione Europea;

2.- il secondo concerne il recupero della detrazione dell'IVA assolta in relazione a prestazioni di servizi fatturate e rese da s.r.l. Gasxxxx, alla quale erano state commissionate dal consorzio Medgaspool, giacchè secondo l'Agenzia le fatture sarebbero dovute essere emesse dal consorzio committente;

3.- il terzo riguarda le fatture che la società ha emesso in relazione ai trasporti di beni in importazione o in esportazione, che ha ritenuto non imponibili, mentre l'Agenzia sostiene, quanto ai servizi relativi ai beni in importazione, che occorra la prova che l'IVA sia stata assolta in dogana a norma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 69, comma 1, e, con riguardo a quelli in esportazione, che sia data la prova, mediante documenti doganali, che il bene abbia varcato i confini del territorio dell'Unione; prove entrambe non fornite. La società ha impugnato il relativo avviso di accertamento, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Trieste; quella regionale del Friuli-Venezia Giulia ha rigettato l'appello dell'Agenzia.

A sostegno della decisione, il giudice d'appello ha rimarcato, quanto al primo rilievo, l'adeguatezza della motivazione della sentenza di primo grado; ha aggiunto, quanto al secondo, che correttamente la contribuente ha pagato il corrispettivo a Gasxxxx, che aveva reso la prestazione nei confronti della s.p.a. Nxxxx Mxxxxx, estranea al consorzio Medxxxx, la quale conseguentemente ha emesso fattura, laddove il consorzio non aveva alcun obbligo di fatturazione; ha considerato, quanto al terzo, che, in riferimento ai trasporti di merci in importazione, il trasportatore deve ritenere che l'importatore paghi quanto deve, perchè gli è imposto da precise norme di legge; quanto ai trasporti di merci in esportazione, che nel valore da dichiarare in dogana va incluso il costo del trasporto fino allo sbarco, sicchè le fasi successive sono escluse.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia per ottenerne la cassazione, che affida a tre motivi, cui la società risponde con controricorso. Il giudizio è stato dapprima fissato in adunanza camerale e, in esito a questa, in pubblica udienza.

Ragioni della decisione 1.- Va respinta l'eccezione d'inammissibilità del ricorso, il quale, contrariamente a quanto obiettato in controricorso, dà conto in maniera adeguata dei fatti, descritti nell'avviso di accertamento che vi è riprodotto.

2.- Col primo motivo di ricorso, l'Agenzia, in relazione al terzo rilievo indicato in narrativa, denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, punto 2, nonchè dell'art. 2697 c.c., là dove il giudice d'appello ha trascurato, quanto ai servizi relativi alle importazioni, che il trasportatore deve emettere fattura per la prestazione da lui svolta qualora non dimostri che sia già stata assolta la relativa iva in dogana e, quanto a quelli riguardanti le esportazioni, che non è stata fornita la prova dell'uscita dei beni dal territorio dell'Unione.

Il motivo è fondato nei limiti che seguono.

2.1.- L'art. 86, par. 1, lett. b), della Direttiva IVA assicura che l'imposizione della prestazione accessoria segua l'imposizione della prestazione principale. In particolare, l'operazione principale esentata - recte, non imponibile -, secondo l'art. 144 della medesima direttiva, corrisponde a quella dell'importazione di beni, laddove le prestazioni accessorie sono i servizi enumerati all'art. 86, par. 1, lett. b), della direttiva, i quali ricevono, proprio perchè accessori, il trattamento fiscale riservato alla prestazione principale, sempre che il valore di essi sia compreso nella base imponibile. Le norme in questione corrispondono poi, rispettivamente, all'art. 11, parte B, paragrafo 3, e all'art. 14, paragrafo 1, lettera i), della sesta direttiva 77/388, applicabile all'epoca dei fatti.

Nel diritto interno, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 9, comma 1, prevede che costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili, tra gli altri (n. 2) "i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonchè i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma dell'art. 69, comma 1": si stabilisce, quindi, che l'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'IVA, nonchè dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Unione che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo. Per conseguenza, nei limiti in cui le spese di trasporto sono comprese nella base imponibile dell'operazione d'importazione non imponibile, anche la prestazione di servizio accessoria deve essere soggetta al medesimo trattamento.

3.- La tesi sostenuta dall'Agenzia, secondo cui il regime di non imponibilità intende evitare la doppia imposizione, tale che, se non sono state sottoposte a iva in dogana, le spese di trasporto dovrebbero essere assoggettate all'IVA quand'anche il corrispettivo sia compreso nella base imponibile, è stata smentita dalla Corte di giustizia: quella Corte (con sentenza in causa C-273/16, Federal Express Europe Inc.) ha stabilito che le spese di trasporto afferenti all'importazione definitiva di beni devono essere esentate dall'IVA - recte, ritenute relative a operazioni non imponibili-, sempre che il loro valore sia compreso nella base imponibile, anche se non hanno scontato l'IVA in dogana all'atto dell'importazione.

La giurisprudenza di questa Corte ha applicato la sentenza della Corte di giustizia non soltanto in relazione alla parte nei confronti della quale era stata pronunciata (con Cass. nn. 13117, 13118 e 13119/18), ma anche con riguardo al regime (da ultimo, Cass. n. 9215/19), nei fatti superando il differente orientamento espresso in relazione all'odierna contribuente (con sentenza n. 23034/15, richiamata dalla Procura generale a sostegno delle proprie conclusioni).

3.1.- Occorre pur sempre, tuttavia, che si dia prova, a cura di chi invochi il regime di non imponibilità, che il corrispettivo pagato per la prestazione di trasporto abbia concorso a formare la base imponibile del valore dei beni dichiarati all'atto dell'importazione; laddove la circostanza nel caso in esame è controversa, essendo stata oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia sin dal primo grado.

4.- Anche quanto ai servizi di trasporto concernenti cessioni all'esportazione di beni è necessario che chi invochi il regime di non imponibilità dia prova dei relativi presupposti.

Al riguardo, la Direttiva IVA stabilisce quanto segue.

Quanto alle "Esenzioni all'esportazione", l'art. 146, par. 1, prevede che "Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità; (...);

e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli artt. 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'art. 61 e all'art. 157, paragrafo 1, lett. a)". Nella sesta direttiva, applicabile al caso in esame, si trovano norme corrispondenti nell'art. 15, e, in particolare, nel punto 13 di esso.

La previsione dell'art. 146, par. 1, lett. e) (che è quella che rileva nel caso in esame, in cui si discute di prestazioni di servizi di trasporto) completa quella indicata all'art. 146, par. 1, lett. a), e, come questa, persegue la finalità di garantire la tassazione delle prestazioni di servizi in questione presso il luogo di destinazione, ossia il luogo in cui i prodotti esportati saranno consumati (Corte giust., causa C-288/16, L.E., punto 19; causa C-653/18, Unitel, punto 20).

4.1.- Nella Direttiva IVA manca, tuttavia, come mancava nella sesta direttiva, una disposizione che riguardi le prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare del regime di non imponibilità: e ciò perchè spetta agli Stati membri (si vedano gli artt. 131 della Direttiva IVA e 15 della sesta direttiva), fissare, fatte salve le altre disposizioni unionali, le condizioni per assicurare la corretta e semplice applicazione di questo regime e per prevenire ogni possibile frode, evasione e abuso, nel rispetto, in particolare, dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità (v., in tal senso, tra varie, Corte giust., causa C-492/13, Traum, punto 27; causa C-307/16, Stanislaw Pierikowski).

5.- I principi di certezza del diritto e di proporzionalità vanno bilanciati, perchè vanno contemperate le esigenze che ne sono alla base: occorre, quindi, da un lato che le norme siano chiare e precise e la loro applicazione sia 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 s.r.l., punti 55-57); dall'altro, 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, cit., punto 34).

Questo bilanciamento va condotto, inoltre, alla luce del principio di neutralità, di modo che le misure nazionali senz'altro eccedono quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'iva qualora subordinino l'operatività del regime di non imponibilità al rispetto di obblighi formali, senza considerare i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti (Corte giust., causa C-21/16, Euro Tyre, punto 34).

5.1.- Allora, l'inosservanza di obblighi quali la dichiarazione di vincolo al regime doganale dell'esportazione (Corte giust., causa C275/18, Milan Ving) o, più in generale, l'espletamento delle formalità doganali (Corte giust., causa C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi ès Szolgèltató Kft), in situazioni in cui, rispettivamente, non si dubita che i beni siano stati effettivamente esportati (Corte giust. causa C-275/18, cit., punto 30), e "l'uscita effettiva di tali beni dal territorio dell'Unione è attestata, per ciascuna delle cessioni in questione, da un visto apposto dall'autorità doganale di uscita su un modulo in possesso del soggetto passivo" (Corte giust., causa C-656/19, cit., punto 57), è inidonea a incidere sull'operatività del regime di non imponibilità. In questi casi, difatti, a fronte del certo verificarsi dei presupposti sostanziali, agli ulteriori obblighi dei quali si discuteva non si poteva che ascrivere natura formale.

6.- In questo contesto, e in relazione alle prestazioni di trasporto, l'esistenza di un nesso diretto tra esse e un'esportazione di beni, ossia una cessione di beni spediti o trasportati dal venditore, o per suo conto, fuori dell'Unione, è requisito sostanziale di applicazione del regime di non imponibilità.

Benchè, quindi, la prestazione di trasporto debba essere distinta dall'operazione di esportazione vera e propria, che costituisce un'altra operazione imponibile soggetta a un regime doganale e fiscale specifico e che coinvolge, se del caso, altri debitori, In tanto si può applicare il regime di non imponibilità, in quanto essa sia accessoria all'operazione di esportazione di beni, che completa, e alla cui realizzazione effettiva contribuisce.

6.1.- Occorre quindi che i beni trasportati siano effettivamente stati oggetto di un'esportazione, ossia di una cessione di beni al di fuori dell'Unione, la cui effettiva esistenza dev'essere dimostrata in un modo reputato soddisfacente dalle autorità tributarie competenti: e questo requisito riguarda, appunto, le condizioni sostanziali necessarie per l'applicazione del regime, non già un obbligo meramente formale (Corte giust., causa C-495/17, cit., punto 48).

7.- Indubbiamente, non è possibile pretendere che il trasportatore produca, al fine di dimostrare la reale esistenza dell'esportazione, una dichiarazione di esportazione, escludendo ogni altro elemento di prova (Corte giust. in causa C-495/17, cit., punto 49).

La normativa interna, tuttavia, non pretende tanto.

A norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), difatti, la destinazione della merce all'esportazione deve essere provata dalla documentazione doganale, ossia dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura o su un esemplare della bolla di accompagnamento o anche, se quest'ultima non è prescritta, del documento di trasporto, oppure secondo modi e tempi previsti da appositi decreti ministeriali per le spedizioni postali. Rileva d'altronde, sul piano sistematico, che, sia pure con riguardo ai beni destinati a essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori, l'art. 147, par. 2, della Direttiva IVA stabilisce che "La prova dell'esportazione è fornita per mezzo della fattura, o di un documento equivalente, su cui sia apposto il visto dell'ufficio doganale di uscita dalla Comunità".

7.1.- Il legislatore nazionale ha dunque esercitato la facoltà conferita dall'art. 131 della Direttiva IVA, stabilendo con chiarezza, secondo il principio di certezza, le condizioni per ritenere soddisfacente la prova del rispetto del requisito sostanziale dell'esportazione, e all'uopo contemplando, in base al principio di proporzionalità, un ventaglio di documenti.

Da un lato, quindi, mediante il richiamo alla documentazione doganale, ha rinviato alla disciplina delle leggi doganali e dunque agli atti pubblici attestanti l'esportazione formati dagli uffici doganali (e quindi anche al D.P.R. n. 43 del 1973, art. 346, comma 1, lett. a), cd. T.U.L.D., secondo cui "il Ministero delle Finanze può, in via generale consentire che: lett. a) l'uscita delle merci dal territorio doganale, possa essere provata, agli effetti doganali, anche per mezzo di attestazioni o certificazioni rilasciate da una dogana o da altre pubbliche amministrazioni estere, ovvero per mezzo di idonei documenti di trasporto internazionale").

Nel dare attuazione al codice doganale comunitario, difatti, gli artt. 792 e 793 del regolamento di esecuzione n. 2454/1993 stabiliscono, nel testo applicabile all'epoca dei fatti, che il DAU deve essere presentato all'ufficio doganale di "uscita", ossia da quello competente per il luogo in cui le merci sono prese in carico (art. 793, paragr. 2, lett. a), che accerta la corrispondenza tra le merci dichiarate e quelle presentate, "sorveglia l'uscita materiale delle merci" (art. 793, paragr. 3), e, nei casi previsti dalla lett. a), "vista l'esemplare n. 3" del DAU "dopo aver apposto sul documento di trasporto, in rosso, la dicitura EXPORT e il proprio timbro" (art. 793, paragr. 5). Sul regime di certezza così garantito, d'altronde, non incide, per quanto inapplicabile al tempo dei fatti, l'introduzione dell'art. 796 quinquies bis del reg. n. 2454/93 dovuta all'art. 1, n. 21, del reg. n. 312/09, che ammette sì la produzione di prove di provenienza privata, ma al diverso fine di documentare all'ufficio doganale di esportazione la data e l'ufficio doganale dal quale le merci hanno lasciato il territorio doganale dell'Unione, "se, dopo 90 giorni dallo svincolo delle merci per l'esportazione, l'ufficio doganale di esportazione non ha ricevuto il messaggio "risultati di uscita"".

7.2.- Dall'altro lato, tuttavia, in funzione delle esigenze di semplificazione burocratica e speditezza dei traffici commerciali, rispondenti al principio di proporzionalità, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 individua anche altri documenti commerciali (fattura; bolla di accompagnamento o altro documento di trasporto), formati dagli stessi operatori privati, purchè, però, recanti la "vidimazione dell'ufficio doganale".

Il bilanciamento dei principi di certezza e di proporzionalità è per conseguenza adeguato.

8.- Va quindi condivisa la costante giurisprudenza di questa Corte che, in tema di esportazioni al di fuori del territorio dell'Ue in regime di non imponibilità, richiede 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. 25454/18), o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura (Cass. n. 16971/16), 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. 19750/13); mentre sono inidonei documenti di origine privata, quali le fatture o la documentazione bancaria attestante il pagamento (Cass. n. 3193/15; conf., nn. 21809/12 e 20487/13).

8.1.- Il motivo va quindi accolto anche in relazione al profilo in esame, poichè dalla sentenza impugnata non emerge considerazione alcuna relativa alla prova in questione.

9.- Inammissibile è il secondo motivo di ricorso, relativo al secondo rilievo indicato in narrativa, col quale l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, perchè il giudice d'appello avrebbe trascurato che la contribuente avrebbe usufruito di specifiche prestazioni di servizi riconducibili all'oggetto del consorzio. Il motivo non è difatti congruente col contenuto della decisione, in quanto si assume che la Navigazione Montanari sia partecipante quantomeno alle attività del consorzio, laddove il giudice d'appello lo ha escluso, almeno con riguardo alle prestazioni di cui si discute, sostenendo (nel punto dove richiama, facendole proprie, le considerazioni del giudice di primo grado) che il servizio di trasporto di gas liquefatti con navi specializzate a tale scopo "...veniva effettuato - dal consorzio Medgaspool - soltanto con i propri consorziati, la ricorrente pertanto ne era esclusa non risultando consorziata".

10.- Parimenti inammissibile è il terzo motivo di ricorso, riguardante il primo rilievo indicato in narrativa, col quale l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 3, e artt. 21 e 23 là dove il giudice d'appello, conformandosi alla decisione di primo grado, ha convenuto che non sussistesse obbligo di autofatturazione, trattandosi di noleggio di navi da parte di società residenti all'estero. E' la stessa Agenzia a riferire (a pag. 4 del ricorso) che la società aveva invocato la deroga prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 1, lett. f), secondo cui "...le prestazioni...derivanti da contratti di...noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da sogetti domiciliati o residenti fuori della Comunità...si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate...", sicchè generico e quindi inidoneo a escluderne l'operatività è il mero riferimento alla stipula di contratti di noleggio, eseguiti in Italia, con "società estere".

11.- In definitiva, in accoglimento del primo motivo, nei limiti indicati, la sentenza impugnata va cassata, in relazione al profilo accolto, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia in diversa composizione.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, nei limiti indicati in motivazione, dichiara inammissibili i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza