Sentenza del 19/10/2022 n. 30801 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Si premette che, nel 2010, la società britannica V. D'Est Y. Management LTD cedette il contratto stipulato con la società A.A. Srl , avente ad oggetto la costruzione e successiva cessione di un'imbarcazione, in favore di altra società di diritto inglese, la V. D'Est Y. Management LTD, la quale comunicò a quest'ultima, nel 2011, la volontà di destinare l'imbarcazione che ne era oggetto a fini privati, così da imporle l'emissione di nota di debito per l'importo dell'Iva relativa alle fatture emesse in acconto, stante l'avveramento del presupposto territoriale dell'Iva in Italia D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 7, e il versamento dell'imposta all'Erario, oltre all'emissione di fattura del 3/10/2011 a saldo del pagamento del residuo ammontare non ancora corrisposto, con l'applicazione dell'Iva dovuta. In considerazione della sopravvenuta imponibilità dell'operazione di cessione, l'Agenzia delle Entrate, ritenendo indebita ex post la costituzione del plafond, recuperò a tassazione l'Iva non applicata sugli acquisti effettuati in regime di sospensione d'imposta per effetto dello stesso plafond, emettendo due distinti avvisi di accertamento relativi agli anni 2009-2010 per superamento del plafond costituito con le fatture in acconto.

Impugnati i predetti atti dalla contribuente, la C.T.P. di La Spezia accolse il ricorso con sentenza n. 664/2013, che, impugnata dalla Agenzia delle Entrate, fu confermata dalla C.T.R. per la Liguria con sentenza n. 723, depositata il 8/6/2018.

Avverso questa sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo ad un unico motivo, mentre la contribuente si è difesa con controricorso, illustrato anche con memoria (depositata dal subentrato Fallimento (---) Spa).

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, convertito dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17; L. 18 febbraio 1997, n. 28, art. 2, commi 2 e 3; D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 7, comma 4; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a) e c), artt. 23, 26, 19, 19-bis, D.L. 20 agosto 1993, n. 331, art. 40, conv. dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. affermato che la nota di variazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, non possa incidere sul plafond costituito regolarmente negli anni precedenti, stante la necessità di tutelare l'affidamento, la ragionevolezza, la tra Spa renza e capacità contributiva, nonchè la vicinanza dei principi espressi dalla Suprema Corte nella Direttiva 95/7/CE, senza considerare che il beneficio concesso a coloro che effettuano cessioni all'esportazione D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 1, lett. c), o cessioni intracomunitarie, D.L. n. 331 del 1993, ex art. 40, quali esportatori

abituali, di non applicare l'Iva anche per cessioni di beni e servizi realizzati a monte nei limiti del plafond, ossia dell'ammontare complessivo delle cessioni registrate nell'atto solare precedente, in quanto considerate come cessioni all'esportazione, postula che le operazioni a valle costituiscano delle effettive esportazioni o cessioni intracomunitarie effettuate verso altri soggetti passivi e che l'operazione di cessione intracomunitaria realizzata originariamente dalla contribuente non si era effettivamente perfezionata, stante l'intenzione della committente di adibire la nave acquistata ad uso personale dei soci, e non poteva dunque valere a consolidare l'inserimento di tali operazioni nel plafond di acquisti interni effettuabili dalla predetta senza pagamento dell'imposta. Ad avviso dell'Ufficio, non assumeva rilevanza nè il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, come affermato dalla C.T.R., in quanto afferente al caso opposto dell'operazione originariamente imponibile e poi venuta meno, nè era congruo il richiamo all'art. 19-bis del medesimo D.P.R., in quanto operante solo quando il cedente compia, insieme a quelle imponibili, anche operazioni esenti.

2.1 La censura è fondata.

Va innanzitutto detto che, ai sensi della L. 18 febbraio 1997, n. 28, art. 2, comma 2, "I soggetti che si trovano nelle condizioni previste dal D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, conv. con modif. dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17, possono effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta, in ciascun anno, nel limite dell'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a) e b), artt. 8-bis e 9, e successive modificazioni, delle cessioni intracomunitarie e delle prestazioni di servizi nei confronti di soggetti passivi di altro Stato membro, non soggette ad imposta a norma del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 40, comma 9, conv., con modif., dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, registrate a norma del citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 23, per l'anno solare precedente" e che "i contribuenti possono assumere mese per mese come ammontare di riferimento quello delle cessioni e delle prestazioni anzidette registrate per i dodici mesi precedenti".

La predetta disposizione opera, dunque, a mente del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, lett. a) e b), per "le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione o esportazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento di imposta", nei limiti stabiliti dal D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, conv., con modif., dalla L. 27 febbraio 1984, n. 17, valevoli per tutte le operazioni non imponibili, ivi comprese quelle assimilate alle cessioni all'esportazione di cui al medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis (in tal senso, Cass., Sez. 5, 1/12/2020, n. 27389), ossia quando l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lett. a) e b) del D.P.R. n. 633 del 1972, cit. art. 8, effettuate, registrate nell'anno precedente, sia superiore al dieci per cento del volume d'affari determinato a norma dell'art. 20 dello stesso decreto, ma senza tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 6-bis.

Il meccanismo descritto dalle suddette disposizioni, rivolto all'esportatore abituale o agevolato, ossia a colui che, "compiendo frequentemente operazioni non imponibili - identificate dal

legislatore nelle cessioni all'esportazione e nelle operazioni ad esse assimilate, D.P.R. n. 633 del 1972, ex artt. 8 e 8-bis, nonchè nelle cessioni intracomunitarie di beni ai sensi del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 41, è abilitato a diffalcare il credito Iva maturato in ragione di esse dall'acquisto o dall'importazione di beni o di prestazioni di servizi sulle quali diversamente il fornitore dovrebbe applicare l'Iva effettuando la rivalsa nei suoi confronti" (Cass., Sez. 5, 1/12/2020, n. 27389), consente al predetto di acquistare beni e servizi senza applicazione di Iva nei limiti delle esportazioni od operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente (c.d. plafond fisso) o nei dodici mesi precedenti (c.d. plafond mobile), per un ammontare superiore al 10 per cento del complessivo volume d'affari (Cass., Sez. 5, 1/12/2020, n. 27389), utilizzando direttamente il credito Iva maturato, attraverso la sua compensazione in occasione di ciascuna operazione passiva imponibile, tant'è che al suo fornitore è consentito di porre "in essere la rivalsa prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 18, non attraverso una controprestazione monetaria, ma ottenendo lo scomputo di un credito del soggetto passivo, ovvero dell'acquirente, dall'Erario" (Cass., Sez. 5, 1/12/2020, n. 27389, cit.).

Come chiarito di recente da questa Corte, la ratio del meccanismo in esame va, infatti, individuata nel fatto che, in caso di operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione e operazioni intracomunitarie), l'assenza di limitazioni alla detrazione dell'Iva sugli acquisti (Cass., Sez. 5, 19/6/2015, n. 12763) farebbe sì che i soggetti che effettuano solo, o prevalentemente, operazioni di tal fatta, finirebbero per trovarsi costantemente in credito con l'Erario, giacchè l'esiguità del debito Iva concernente le operazioni imponibili non varrebbe a compensare l'Iva maturata a credito sugli acquisti (Cass., Sez. 5, 8/3/2013, n. 5853; Cass., Sez. 5, 15/6/2018, n. 15835), sicchè il legislatore consente a tali operatori, al fine di evitare che si trovino in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza di imposta, di effettuare acquisti senza applicazione dell'Iva, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti (Cass., Sez. 5, 10/10/2019, n. 25485; Cass., Sez. 5, 1/12/2020, n. 27389).

Deve allora dirsi che il plafond, disciplinato dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), rappresenti il limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo per procedere ad acquisti in sospensione di imposta (Cass., Sez. 5, 6/3/2015, n. 4556; Cass., Sez. 5, 1/12/2020, n. 27389).

Peraltro, trattandosi di un regime di sospensione di imposta e non di esenzione, il beneficio in questione, in quanto derogatorio alla disciplina ordinaria (Cass., Sez. 5, 5/4/2019, n. 8596), è subordinato, per esigenze di cautela dell'Erario, a rigorosi presupposti (cfr. Cass., Sez. 5, 10/06/2011, n. 12774), i quali si sostanziano nel fatto che 1) possano avvalersene soltanto i soggetti che abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a) e b), registrate nell'anno precedente, per corrispettivi superiori al dieci per cento del complessivo volume di affari, 2) che l'esportatore abituale, prima di effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, presenti alla controparte una dichiarazione d'intento con la quale manifesta chiaramente l'intenzione di avvalersi di tale facoltà e 3) che gli acquisiti senza applicazione dell'Iva siano contenuti nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a) e b), registrate nell'anno precedente (in tal senso Cass., Sez. 5, 10/10/2019, n. 25485; Cass., Sez. 5, 14/03/2012,

n. 4022), essendo tale soglia obbligatoria (Cass., Sez. 5, 15/2;2013, n. 3788; Cass., Sez. 5, 16/3/2016, n. 5168).

Il requisito della registrazione peraltro, pur definito parimenti necessario da questa Corte in ragione del richiamo all'art. 23 contenuto nella L. n. 28 del 1997, art. 2, comma 2 (Cass., Sez. 5, 2/7/2014, n. 15059), non esclude che, ai fini della valida costituzione del plafond, la cessione o la prestazione di servizi (ossia le cessioni all'esportazione, le operazioni intracomunitarie e le operazioni ad esse assimilate) siano effettivi, atteso che la cartolarizzazione dell'operazione, operando su un piano diverso da quello di cui alla L. n. 28 del 1997, art. 2, comma 2, esaurisce la sua portata nell'onere ordinario che assiste l'emissione delle fatture e che si traduce nella loro annotazione in apposito registro, restando insufficiente al cospetto della mancanza di effettività dell'operazione ossia dell'uscita del bene dal territorio doganale della Comunità (Cass., Sez. 5, 2/7/2014, n. 15059).

Alla luce della ratio e della disciplina del meccanismo appena descritto, può allora dirsi che il plafond costituisca una modalità di assolvimento dell'Iva per le operazioni imponibili poste in essere dall'esportatore abituale, in quanto si sostanzia nella compensazione del relativo debito con il credito maturato sulle cessioni all'esportazione e nelle operazioni ad esse assimilate e si realizza consentendo al suo fornitore, che, nel regime ordinario, avrebbe dovuto applicare l'Iva effettuando la rivalsa nei suoi confronti, di porre in essere detta rivalsa D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 18, attraverso lo scomputo del credito dello stesso esportatore e non attraverso la controprestazione monetaria.

Come già affermato da questa Corte, infatti, la non imponibilità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), e comma 2, a differenza di quella sancita dalle precedenti lettere a) e b), che concernono l'insussistenza del debito Iva in ragione della scelta legislativa di considerare non imponibili le operazioni ivi elencate, non riguarda la sussistenza del debito Iva, bensì la sua esecutività, in ragione della possibilità della sua estinzione satisfattiva mediante compensazione con i crediti Iva dell'esportatore abituale, la quale si giustifica proprio per l'esigenza di semplificare il rapporto creditorio dell'esportatore abituale con l'erario (in tal senso Cass., Sez. 5, 24/3/2016, n. 5853, che, in ragione di ciò, ha escluso che il medesimo beneficio possa essere riconosciuto ai fornitori degli esportatori abituali).

Ciò comporta che la non imponibilità delle cessioni di beni (eccetto fabbricati e aree edificabili) e delle prestazioni di servizi fatte a soggetti, che abbiano compiuto abitualmente cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie e chiedano al fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto o di importazione, intanto è configurabile, in quanto il relativo debito Iva rientri nei limiti delle esportazioni od operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti, per un ammontare superiore al 10 per cento del complessivo volume d'affari, rispetto alle quali, in assenza di tale meccanismo, l'esportatore abituale si troverebbe ad accumulare un credito Iva a titolo di rimborso dell'eccedenza dell'imposta.

Appare dunque evidente come la non imponibilità degli acquisti effettuati dall'esportatore abituale discenda direttamente dalle cessioni all'esportazione e dalle operazioni ad esse assimilate dal medesimo compiute, che ne costituiscono al contempo presupposto e limite

quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo, in quanto è da esse che il plafond è alimentato (in tal senso, Cass., Sez. 5, 24/3/2016, n. 5853; Cass., Sez. 5, 10/6/2011, n. 10774), con la conseguenza che la riduzione del plafond per effetto della mutata natura dell'originaria cessione all'esportazione od operazione ad essa assimilata e la sua sopravvenuta imponibilità, incidendo sul limite di compensabilità dell'imposta per effetto dello splafonamento, non può che comportare l'obbligo, in capo all'importatore abituale, di assolvere secondo il regime ordinario l'Iva dovuta per gli acquisti effettuati (sull'obbligo di assolvimento dell'imposta in caso di splafonamento, Cass., Sez. 5, 17/4/2001, n. 5647), non essendovi crediti da compensare, senza che, pertanto, rilevi in alcun modo nè il momento in cui si è verificato il superamento della soglia, nè la non conoscenza o conoscibilità del sopravvenuto mutamento della natura dell'operazione, nè l'elemento soggettivo della buona fede, nè l'aspettativa maturata in capo al contribuente, atteso che è la riduzione o il venir meno del credito da compensare ad incidere sull'adozione di tale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria e non l'effetto retroattivo delle vicende che hanno inciso sull'operazione.

Nè assume rilevanza l'indicazione normativa di cui alla L. n. 28 del 1997, art. 2, comma 2, allorchè, nell'indicare il limite dato dall'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni, richiede la registrazione delle stesse a norma del citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 23, come evidenziato dalla contribuente, atteso che, come sostenuto proprio dalla sentenza di questa Corte n. 15059 del 2014, citata a sostegno della pretesa, la cartolarizzazione non può dirsi sufficiente a sostenere la regolarità della costituzione del plafond, in assenza della effettività dell'operazione non imponibile, siccome rilevante ai fini della sua documentazione, senza intaccare la sostanza del meccanismo di funzionamento dell'Iva.

Deve allora affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di Iva, il meccanismo del plafond di cui alla L. n. 28 del 1997, art. 2, comma 2, costituisce una modalità di assolvimento dell'Iva per le operazioni imponibili poste in essere dall'esportatore abituale (cessioni e prestazioni di servizi ad esso rese), in quanto si sostanzia nella compensazione del relativo debito con il credito maturato sulle cessioni all'esportazione od operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente, per un ammontare superiore al 10 per cento del complessivo volume d'affari, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 1, lett. a) e b), 8-bis, consentendo al suo fornitore di effettuare la rivalsa nei suoi confronti attraverso lo scomputo del credito dell'esportatore e non attraverso la controprestazione monetaria. Ne consegue che, discendendo la non imponibilità degli acquisti effettuati dall'esportatore abituale direttamente dalle cessioni all'esportazione e dalle operazioni ad esse assimilate dal medesimo compiute, che ne costituiscono al contempo presupposto e limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo, il mutamento della natura di queste ultime, quand'anche sopravvenuto negli anni successivi (c.d. splafonamento postumo), incide sull'entità del plafond, impedendo di procedere alla compensazione e comportando il ritorno al regime ordinario di assolvimento dell'imposta".

2.2 Nella specie, ritiene il Collegio che la C.T.R., nell'affermare che la variazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, non può incidere sul plafond costituito regolarmente negli anni precedenti, richiamando a tal fine Cass., Sez. 5, 2/7/2014, n. 15059, non abbia fatto buon governo dei predetti principi, con conseguente fondatezza della censura.

3. In conclusione, dichiarata la fondatezza della censura, la sentenza deve essere cassata, con rinvio alla C.T.R. per la Liguria che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Liguria, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 19 ottobre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza