

Sentenza del 13/12/2022 n. 36394 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza n. 116/14/11 del 19/09/2011, la Commissione tributaria regionale della Toscana - Sezione staccata di Livorno (di seguito CTR) accoglieva parzialmente l'appello proposto da D. Spa (quale incorporante Ariete Srl) avverso la sentenza n. 239/01/10 della Commissione tributaria provinciale di Livorno (di seguito CTP), che aveva a sua volta accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IVA 2006, oltre alle conseguenti sanzioni.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR e per quanto ancora interessa in questa sede, l'avviso di accertamento era stato emesso a seguito di verifica compiuta dall'Agenzia delle dogane presso la sede della società sul presupposto di plurime violazioni del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. nella L. 29 ottobre 1993, n. 427 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e, in particolare, dell'esecuzione di cessioni intracomunitarie ed extracomunitarie erroneamente ritenute esenti IVA. 1.2. La CTR, premesso che l'appello era limitato ai rilievi nn. 1 e 4 dell'avviso di accertamento impugnato, accoglieva il motivo di appello della società contribuente concernente il primo rilievo, riguardante le operazioni intracomunitarie erroneamente ritenute imponibili dall'Ufficio, e respingeva quello relativo alle operazioni di cessione extra UE, osservando che Dalpex Spa non aveva "prodotto la prova documentale di avere presentato il D.A.U. all'Ufficio Doganale competente con apposizione della dicitura "visto uscire" così come disciplinato e richiesto dall'art. 793 e segg. Regolamento CEE n. 2454/93";

2. Dalpex Spa impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c..

3. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso Dalpex Spa deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 739 (rectius art. 793) e segg. del regolamento CEE n. 2454/93 del 2 luglio 1993 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che la prova della cessione extra UE può essere data con qualunque mezzo, indipendentemente dalla dichiarazione doganale.

2. Il motivo è infondato.

2.1. In via generale, "il regime di non imponibilità delle operazioni all'esportazione fuori dall'Unione Europea risponde al principio dell'imposizione dei beni o dei servizi nel luogo di destinazione, e presuppone, pertanto, che il potere di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore provi che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro ed abbia, in seguito, lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione" (Cass. n. 4408 del 23/02/2018).

2.2. Sotto il profilo della prova del trasporto e della spedizione, secondo un recente arresto di questa Corte, "la destinazione dei beni all'esportazione non può essere provata dal contribuente allegando documentazione di origine privata, quali le fatture o la documentazione bancaria attestante il pagamento, in quanto la normativa doganale richiede a tal fine mezzi di prova certi ed incontrovertibili, quali le attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, ai sensi del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 346, 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, purchè risulti la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale o quella delle autorità pubbliche dello Stato estero importatore, comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione" (Cass. n. 11112 del 06/04/2022)".

2.3. Come evidenziato dall'ampia motivazione della menzionata sentenza, nella disciplina unionale (si veda la direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, applicabile *ratione temporis*, ma anche la direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006), manca una disposizione che riguardi le prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare del regime di non imponibilità, spettando agli Stati membri (art. 15 della direttiva n. 77/388/CEE e art. 131 della direttiva n. 2006/112/CE) 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 (si vedano, in tal senso, tra varie, Corte giust., causa C-492/13, *Traum*, punto 27; Corte giust., causa C-307/16, *Stanislaw Pierikowski*).

2.3.1. I principi di certezza del diritto e di proporzionalità vanno bilanciati, contemperando 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 Srl*, 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).

2.3.2. Il menzionato bilanciamento va condotto, inoltre, alla luce del principio di neutralità, sicchè 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).

2.3.3. In buona sostanza, per la Corte di giustizia è necessario che i beni siano stati effettivamente 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), sicchè non è possibile pretendere che, al fine di dimostrare la reale esistenza dell'esportazione, venga prodotta necessariamente una dichiarazione di esportazione, escludendo ogni altro elemento di prova (Corte giust. in causa C495/17, cit., punto 49).

2.4. Peraltro, la normativa interna, alla quale la disciplina unionale rimanda, non pretende tanto.

2.4.1. A norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), 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.

2.4.2. Il legislatore nazionale ha, dunque, stabilito con chiarezza, secondo il principio di certezza, le condizioni per ritenere soddisfacente la prova del rispetto del requisito sostanziale dell'esportazione, all'uopo contemplando, in base al principio di proporzionalità, un ventaglio di documenti.

2.4.3. Da un lato, infatti, mediante il richiamo alla documentazione doganale, si è rinviato alla disciplina delle leggi doganali e, dunque, agli atti pubblici attestanti l'esportazione formati dagli uffici doganali (si veda, in particolare, del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 346, comma 1, lett. a) - TULD); dall'altro lato, in funzione delle esigenze di semplificazione burocratica e speditezza dei traffici commerciali, rispondenti al principio di proporzionalità, vengono indicati come validi, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, anche altri documenti probatori, di natura commerciale (fattura, bolle di accompagnamento o altri documenti di trasporto) e formati dagli stessi operatori privati, purchè, però, recanti la "vidimazione dell'ufficio doganale".

2.5. Quanto sopra evidenziato porta alla piena condivisione e conferma della tradizionale giurisprudenza della Corte, la quale, nell'interpretare del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), ha costantemente affermato che, in mancanza di attestazione della dogana di partenza, deve essere offerta in ogni caso una prova certa ed incontrovertibile, quale l'attestazione di pubbliche Amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, poichè "il regime probatorio dell'esportazione deve essere ricavato dalla disciplina doganale, e precisamente dall'art. 346 del T.U. delle Leggi Doganali n. 43 del 1973 (...) il quale consente di dare la prova dell'esportazione anche per mezzo di documentazione rilasciata da pubblica amministrazione o da dogana estera" (Cass. n. 25454 del 12/10/2018; Cass. n. 13221 del 26/10/2001; Cass. n. 16914 del 06/02/2002; per la compatibilità di tale regime doganale interno con il diritto unionale e, segnatamente, con gli artt. 792, 793 e 794 del regolamento CEE n. 2454/93, si veda Cass. n. 3193 del 18/02/2015).

2.5.1. In buona sostanza, "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" (Cass. n. 16971 del 11/08/2016).

2.5.2. Ed è stato, altresì, precisato che "la prova dell'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione deve essere fornita dal cedente mediante l'esemplare 3 DAU, munito di timbro e visto dell'ufficio doganale di uscita, se la dichiarazione di esportazione è effettuata sulla base del Documento Unico Amministrativo (DAU), ovvero esibendo la propria fattura di vendita, su cui siano riportati gli estremi della bolletta doganale ed il visto dell'ultima dogana in uscita dal territorio unionale" (Cass. n. 33483 del 27/12/2018).

2.6. Ne consegue che, nel caso in cui non sia stata fornita la prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione, l'operazione deve considerarsi come non effettuata e, non essendo stata vinta la presunzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, equiparata a una cessione nel territorio nazionale, soggetta ad IVA. 2.7. Nella specie, la sentenza della CTR, evidenziando che la ricorrente non ha provato di avere presentato il DAU al competente ufficio doganale, ha fatto corretta applicazione dei principi di diritto sopra elencati, non essendo i documenti alternativi forniti da Dalpex idonei ad integrare la prova richiesta dalla legge.

2.7.1. Invero, la documentazione che la ricorrente ha affermato di avere prodotto nel corso del giudizio di merito (cfr. pag. 12-16 del ricorso) è, da un lato, di natura eminentemente privata (fatture, contabili e corrispondenza varia) e, dall'altro, concerne bollette doganali inidonee a comprovare l'intervenuta presentazione della merce ceduta alla dogana estera (e sempre che dette bollette siano state effettivamente prodotte quanto meno in appello: il che, per il vero, non sembra evincersi dal ricorso).

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e, in via subordinata, l'insufficiente motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, evidentemente in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

3.1. In buona sostanza, Dalpex Spa si duole del fatto che la CTR abbia ritenuto limitato l'oggetto del giudizio di appello ai soli rilievi nn. 1 e 4 di cui l'avviso di accertamento impugnato, mentre in realtà l'appellante avrebbe riproposto in appello tutti i motivi sui quali la CTP non si è pronunciata e, segnatamente, la questione delle sanzioni di cui al rilievo n. 5, direttamente connessa con i rilievi nn. 1 e 4.

4. Il motivo è ammissibile unicamente nella parte in cui la società ricorrente rileva un vizio di motivazione con riferimento al rilievo n. 5: invero, l'interpretazione operata dal giudice di appello riguardo al contenuto e all'ampiezza della domanda giudiziale è assoggettabile al controllo di legittimità con esclusivo riferimento alla valutazione della logicità e congruità della motivazione (Cass. S.U. n. 37435 del 20/11/2017).

4.1. Il motivo è, altresì, fondato.

4.2. Va evidenziato, in primo luogo, che la parte appellante, quanto meno nelle conclusioni finali dell'atto di appello, ha chiesto espressamente l'annullamento (anche) del rilievo n. 5, pur non facendone oggetto di apposita trattazione.

4.3. Secondariamente, deve ritenersi che "il giudizio di appello, pur limitato all'esame delle sole questioni oggetto di specifici motivi di gravame, si estende ai punti della sentenza di primo grado che siano, anche implicitamente, connessi a quelli censurati", e, dunque, anche alle questioni che, sebbene non riproposte o sviluppate, appaiano però "in rapporto di diretta connessione con quelle espressamente dedotte nei motivi stessi e, come tali, comprese nel "thema decidendum" del giudizio" (Cass. n. 1377 del 26/01/2016; Cass. n. 443 del 11/01/2011; Cass. n. 18095 del 08/09/2004; Cass. n. 10734 del 23/07/2002), come quella attinente alle sanzioni, strettamente dipendente dalla decisione sul merito della pretesa.

4.4. Non è dubbio, pertanto, che la CTR non ha sufficientemente chiarito le ragioni per le quali ha ritenuto di non doversi pronunciare in ordine alle conseguenze, sotto il profilo sanzionatorio, dell'annullamento del rilievo n. 1 di cui all'avviso di accertamento impugnato, con conseguente cassazione con rinvio della sentenza impugnata in parte qua.

4.5. Va aggiunto che all'esame del giudice del rinvio è demandata anche l'ulteriore questione posta dalla ricorrente con la memoria ex art. 378 c.p.c., concernente l'applicabilità dello ius superveniens (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158) in materia di sanzioni.

5. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso nei limiti di cui si è detto, rigettato il primo; la sentenza impugnata va cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo nei limiti di cui in motivazione e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 dicembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza