

Sentenza del 11/01/2023 n. 604 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il contribuente A.A., titolare dell'impresa individuale Nuova A. ed esercente l'attività di vendita di prodotti petroliferi e di bunkeraggio marittimo (rifornimento di prodotti petroliferi necessari per propulsione e consumi di bordo delle navi), ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2011, con il quale si contestavano operazioni di acquisto senza applicazione di IVA a termini del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. c) , in violazione del plafond disponibile maturato e dichiarato nel periodo di imposta precedente, con recupero di IVA. L'Ufficio ha effettuato il recupero sulla detrazione degli acquisti di carburante - effettuati dal contribuente da compagnie petrolifere (ENI, ESSO), carburante poi rivenduto ad armatori esteri a titolo di rifornimento delle navi - in quanto in eccesso rispetto al plafond disponibile, ritenendosi inapplicabile su tali acquisti la disciplina di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c) .

2. Il contribuente ha dedotto di non essere esportatore abituale e, contestualmente, ha dedotto di svolgere la propria attività di "bunkeraggio" in esenzione di imposta, prelevando il carburante direttamente da depositi doganali e vendendolo ad armatori a titolo di rifornimento delle navi. In particolare, il contribuente ha dedotto che il carburante è stato scaricato direttamente a bordo navi con clausola Incoterms FOB ("free on board" o "franco a bordo"); ha, quindi, dedotto che le operazioni di acquisto si sarebbero dovute qualificare in esenzione IVA D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 8-bis, comma 1, lett. d), quali dotazioni di bordo e rifornimento di navi, essendo la fornitura di carburante transitata direttamente dal fornitore originario all'armatore.

3. La CTP di Lecce ha accolto il ricorso.

4. La CTR della Puglia, Sezione staccata di Lecce, con sentenza in data 18 settembre 2019 , ha rigettato l'appello dell'Ufficio. Ha accertato il giudice di appello che il carburante è stato immesso dal contribuente dai depositi delle compagnie petrolifere direttamente nei serbatoi delle navi degli armatori acquirenti con la clausola franco a bordo (FOB), rispetto alla cui fornitura il contribuente non è venuto mai in possesso della merce fornita. In particolare, il giudice di appello ha ritenuto che la merce fosse stata effettuata con "operazione triangolare", in cui i beni sono stati consegnati "di fatto" all'armatore e di qui trasportata fuori dal territorio dell'Unione senza cooperazione del contribuente. Ha, poi, dedotto il giudice di appello che il contribuente, benchè intermediario, non potesse ritenersi esportatore abituale in relazione alle suddette operazioni, in quanto estraneo alle singole cessioni di carburante.

5. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a quattro motivi; resiste con controricorso il contribuente. Il controricorrente ha depositato tardivamente memoria, di cui

non può tenersi conto ai fini della decisione.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo del ricorso si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c) , e falsa applicazione dello stesso art. 8, comma 1, lett. a) e dell'art. 8-bis D.P.R. cit., per non avere considerato la sentenza impugnata che l'esenzione di cui all'art. 8-bis, non può essere estesa alle cessioni effettuate in uno stadio della catena distributiva anteriore a quello finale. Deduce il ricorrente che l'acquisto da parte del contribuente di carburante da parte della compagnia petrolifera deve essere assoggettata a IVA, applicandosi l'esenzione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis, comma 1, lett. c) , alla cessione finale all'armatore che provveda all'esportazione e non anche alle cessioni avvenute in una precedente fase della catena distributiva, quali le cessioni a un intermediario che non agisca in nome dell'armatore. Osserva il ricorrente che la triangolazione indicata nella sentenza impugnata sarebbe possibile solo nel caso in cui nella cessione del carburante intervenga un commissionario o mandatario per conto del committente originario, ma non nel caso di specie, in cui l'intermediario è intervenuto a nome proprio, caso nel quale vengono in esame due distinte cessioni.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , violazione dell' art. 112 c.p.c. , per omessa pronuncia, per avere il giudice di appello omesso di pronunciarsi sul motivo di appello in cui si deduceva che lo stesso contribuente avesse fatto applicazione del regime del plafond nella dichiarazione 2011, per cui la natura di esportatore abituale era stata dichiarata dallo stesso contribuente.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione dell' art. 2730 c.c. , nella parte in cui il giudice di appello non ha valutato il valore confessorio dei comportamenti concludenti assunti dal contribuente, che dimostrerebbero come il contribuente avesse aderito alla scelta di utilizzare il plafond degli esportatori abituali di propria iniziativa.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3 e 4 , violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 , n. 4 e art. 112 c.p.c. , nonchè violazione dell' art. 2697 c.c. , nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto che il contribuente non rivestisse qualifica di esportatore abituale alla luce della documentazione prodotta. Osserva il ricorrente che la sentenza sarebbe immotivata e illogica, ove afferma che la qualificazione del contribuente quale esportatore abituale sarebbe smentita dalla documentazione prodotta, affermazione che apparirebbe in contrasto con la precedente motivazione e che non recherebbe alcuna indicazione della documentazione cui il giudice di appello avrebbe fatto riferimento ai fini della decisione.

2. I primi tre motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, attesi i profili coinvolti, sono infondati. Questa Corte ha ritenuto, in un caso analogo, che le operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare siano esenti IVA, in quanto equiparabili a operazioni all'esportazione D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 8-bis, comma 1, lett. d), (Cass., Sez. V, 5 settembre 2019, n. 22210 , puntualmente richiamata dal controricorrente). La disposizione di diritto interno applicata costituisce trasposizione dell'art. 148, par. 1, lett. a) Dir.

2006/112/CE (analoga al precedente art. 15, punto 4 della Sesta Direttiva), la quale riguarda il regime di esenzione IVA delle "cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare", quali operazioni equiparate alle cessioni all'esportazione.

3. La norma in oggetto ha ad oggetto le cessioni finali di beni esportati direttamente dal venditore o per suo conto, escludendosi in linea di principio tale equiparazione (ai fini dell'esenzione IVA) nel caso in cui si tratta di rifornimento di carburante operato da un soggetto che abbia operato in uno stadio o anello della catena distributiva anteriore alla cessione finale. Questo sarebbe (in termini astratti) il caso dell'intermediario che acquisti il carburante dalle compagnie petrolifere e lo rivenda successivamente all'armatore di navi marittime, operando in nome proprio anzichè in nome dell'armatore. Tuttavia, l'esenzione diviene ugualmente applicabile, secondo la medesima giurisprudenza di questa Corte, ove il trasferimento della merce (carburante) sia intervenuto in concomitanza del momento in cui l'armatore sia stato autorizzato a disporne, di fatto, come se fosse il proprietario del carburante cedutogli (Cass., Sez. V, 5 settembre 2019, n. 22210 , cit.; conf., Cass., Sez. V, 14 aprile 2022, n. 12140).

4. Questa interpretazione riposa sulla più recente giurisprudenza dell'Unione - valorizzata, peraltro, dallo stesso Ufficio con la Risoluzione n. 1/E del 9 gennaio 2017 , Risoluzione che la stessa sentenza impugnata richiama - secondo cui l'esenzione prevista per le operazioni all'esportazione non si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni esportati dal venditore o per suo conto, potendo - a determinate condizioni - l'esenzione di cui all'art. 148, lettera a), Dir. 2006/112/CE essere estesa anche alle cessioni di tali beni effettuate in uno stadio commerciale anteriore a quello finale, in un caso (come nella specie) ove la fornitura di carburante sia intervenuta con clausola Incoterms FOB "franco a bordo" (CGUE, 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaipeda, C-526/13, punto 12).

5. La Corte di Giustizia ha modificato, con tale richiamato arresto, il proprio precedente orientamento, secondo cui l'esenzione dell'art. 15, n. 1 della Sesta direttiva IVA (cui si è conformato l'art. 148, lett. a) Dir. 2006/112/CE) si applica esclusivamente alle cessioni finali di merci esportate dal venditore (ultimo anello della supply chain), non potendo estendersi l'esenzione agli stadi precedenti la cessione all'esportazione, in quanto questo comporterebbe un aggravio dei controlli imposti agli Uffici finanziari, al fine di verificare che le merci cedute in esenzione IVA raggiungano la loro ultima destinazione (CGUE, 26 giugno 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, punto 24).

6. La Corte ha considerato che la cessione a un intermediario che non costituisca un rappresentante dell'armatore (e, quindi, che costituisca un autonomo anello della catena distributiva, precedente quello che riguarda la prestazione di rifornimento delle navi), può beneficiare dell'esenzione IVA ove si accerti che il trasferimento della proprietà del carburante a tale intermediario si realizzi soltanto in seguito al caricamento del carburante e, in particolare ove si accerti che il "trasferimento della proprietà è avvenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre del carburante, di fatto, come se ne fossero i proprietari" (CGUE, C-526/13, cit., punto 48). Si è ritenuto che, in tali condizioni, "sebbene, secondo le forme previste dal diritto nazionale applicabile, la proprietà del carburante

sia stata formalmente trasferita agli intermediari e si presuma che questi ultimi abbiano agito in nome proprio, in nessun momento tali intermediari sono stati in condizione di disporre dei quantitativi forniti, poichè il potere di disporre è appartenuto agli armatori sin dal caricamento del carburante" (CGUE, ult. cit., punto 50). Pertanto, l'esenzione spetta ugualmente, nel caso in cui vi sia la prova che "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" (CGUE, C-526/13, ult. cit., punto 53).

7. Tale conclusione valorizza il potere di disposizione in capo al cessionario finale del carburante "come se ne fosse il proprietario" - in termini analoghi a una equitable ownership (potere di godimento sganciato dalla formale proprietà del bene ceduto) - in conformità a una costante giurisprudenza dell'Unione, secondo cui un'operazione può essere qualificata come cessione di beni effettuata nei confronti di una persona ai sensi dell' art. 14, par. 1, Dir. 2006/112 se detta operazione abbia prodotto l'effetto di autorizzare tale persona a disporre come se ne fosse proprietario, non riferendosi la nozione di "cessione di beni" al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì al trasferimento di un bene materiale effettuato da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di tale bene come se ne fosse il proprietario (CGUE, 25 febbraio 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, punti 52, 54; CGUE, 15 maggio 2019, Vega International Car, C-235/18, punto 27; CGUE, 18 luglio 2013, Evita-K, C-78/12, punto 33; CGUE, C-526/13, cit., punto 51). Il concetto di cessione dei beni non è, pertanto, incentrato sulla proprietà dominicale del bene, bensì sul trasferimento del potere di disporre del bene stesso (CGUE, 8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C320/88, punti 9, 13).

8. Ne consegue che non è più necessario, secondo la più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia, istituire meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurarsi quale fosse la definitiva destinazione dei beni ceduti (ai fini della sussistenza della esenzione IVA quali operazioni equiparate alle esportazioni), ove il cessionario finale del carburante fornito a bordo navi (l'armatore) stipuli un contratto di rifornimento con clausole FOB con un intermediario e non con la compagnia petrolifera, in base al quale l'intermediario non ha alcuna disponibilità in ordine al carburante oggetto del rifornimento, essendo questo destinato direttamente alla nave di proprietà dell'armatore. Nella specie il giudice di appello, pur spingendosi a qualificare le operazioni compiute dal contribuente non come due cessioni distinte (acquisto dalle compagnie petrolifere e rivendita all'armatore) ma come un'unica operazione - e, quindi, prefigurando in capo all'armatore cessionario finale ben più dell'attribuzione di un mero potere di disposizione del carburante e sin anche una sorta di signoria di carattere dominicale, stante la fictio del passaggio unitario da compagnia petrolifera ad armatore - ha accertato che gli "armatori delle navi caricate" avevano il potere di disposizione dei beni "come se ne fossero i proprietari". La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

9. Il quarto motivo - in di Spa rte la non equiparabilità di tale punto motivazionale a una autonoma ratio decidendi, idonea a sorreggere di per sè la motivazione del rigetto dell'appello dell'Ufficio - è inammissibile per difetto di interesse, in quanto la censura dell'iter motivazionale seguito dal giudice di appello non potrebbe fare venir meno il consolidamento della ratio

decidendi della sentenza impugnata, fondata sulla accertata assenza del potere di disporre da parte del contribuente, ancorchè lo stesso costituisca anello intermedio della catena distributiva, del carburante acquistato dalle compagnie petrolifere e rivenduto agli armatori, quali cessionari finali.

10. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi Euro 20.000,00, oltre 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi e accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza