

Sentenza del 06/08/2024 n. 22261 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il 13/4/2018, in esito ad una verifica fiscale, l'Agenzia delle entrate - Direzione Regionale della Lombardia, contestava a CREDIT AGRICOLE LEASING ITALIA Srl violazioni IVA.

Per quanto di interesse, relativamente al 2014, due erano i rilievi:

a) IVA non dichiarata in violazione degli artt. 8-bis, comma 1, lett. a) ed e), e 21 D.P.R. n. 633/1972 per Euro 144.747,54.

Secondo i verificatori e l'Agenzia, la società avrebbe erroneamente considerato non imponibili, ai sensi dell' art. 8-bis D.P.R. n. 633/1972 , alcune operazioni di leasing finanziario "nautico" relativamente a cessioni di unità navali. In particolare, in capo agli utilizzatori ed ai cessionari delle imbarcazioni, sarebbero risultati mancanti i requisiti previsti dalla normativa IVA per l'applicazione del regime di non imponibilità ex comma 1 dell'art. 8-bis cit. Conseguentemente, veniva recuperata l'IVA con riferimento a nove operazioni;

b) IVA non dichiarata in violazione degli artt. 41 D.L. n. 331/1993 e 21 D.P.R. n. 633/1972 per Euro 133.320,00.

Secondo i verificatori e l'Agenzia, a fronte di una cessione eseguita in favore di una società, precisamente la maltese IWA Ltd, la contribuente avrebbe dovuto accorgersi che in realtà il legale rappresentante agiva nel proprio interesse e non quale rappresentante legale della medesima.

2. La C.T.P. (ora C.G.T. di I grado) di Milano, adita impugnatoriamente dalla contribuente, con sentenza n. 182/12/2021, confermava le pretese erariali.

Osservava

- quanto al primo rilievo, che, "in merito alla documentazione prodotta dalla ricorrente relativa ai clienti Ada Srl, A.A., Star Trade Srl, B.B., Horizons di C.C., Zeta Srl, Happy Travel Srl e D.D. di Navigazione si deve escludere - da parte dei predetti clienti - un utilizzo esclusivo e prevalente delle imbarcazioni in alto mare come previsto, invece, dall' art. 8-bis del D.P.R. 633/72 . Si ritiene dunque, alla luce di quanto evidenziato, che la ricorrente ha violato la normativa fiscale riguardo alle fatture emesse oggetto dell'accertamento, si rileva, pertanto, che essendo da considerarsi escluso il regime agevolato IVA per le citate imbarcazioni, ne consegue la legittimità del recupero a tassazione delle fatture in contestazione";

- quanto al secondo rilievo, che "gli elementi raccolti nel corso dell'istruttoria quali: la costituzione della società Iwa Limited (13/05/14) è successiva alle trattative di compravendita dell'imbarcazione (27/11/13), da cui si può desumere che la società non sarebbe stata costituita se quest'ultime non fossero andate in porto; la percezione da parte dell'addetto della ricorrente del vero 'status' rivestito dall'acquirente, per lo meno intesa come elevata probabilità, desunta dal fatto che lo stesso ha prospettato a E.E. la possibilità di acquisire l'imbarcazione anche a titolo personale; l'interesse personale alle qualità dell'imbarcazione e richiesta di intervento indicate dallo stesso E.E., volta ad adeguare l'imbarcazione alle proprie esigenze personali; (il fatto) che il cessionario effettivo dell'imbarcazione è E.E., soggetto operante quale consumatore finale, non la società Iwa Limited che, all'esito dell'analisi, appare aver agito fittiziamente quale mero interposto nell'operazione, essendo stata appositamente costituita per poter realizzare una cessione intracomunitaria di beni, come tale non imponibile ai fini IVA nel territorio nazionale; l'ormeggio dell'imbarcazione in Croazia, Paese di residenza dello stesso E.E. evidenziano che la ricorrente aveva tutti gli elementi per avvedersi che l'acquirente non stesse agendo nella veste di operatore economico, bensì in quella di consumatore finale, non adottando le cautele rientranti nella 'normale diligenza' richiesta all'operatore commerciale necessarie per non essere coinvolto in un raggirio della normativa IVA sulle cessioni di beni. Nel caso di specie la ricorrente ha agito in una condizione di negligenza inescusabile che l'ha portata erroneamente a fatturare l'operazione di compravendita non imponibile, in violazione dell' art. 41 del D.L. 331/1993 ";

- quanto alle sanzioni, che era da escludersi la ricorrenza di "una incertezza normativa ... considerato che le norme sono chiare, peraltro supportate da circolari Ministeriali, ben note alla ricorrente e richiamate dall'Ufficio, con cui venivano illustrati gli aspetti peculiari e precisi circa l'applicazione delle norme stesse";

3. La contribuente proponeva appello, rigettato dalla CTR (ora C.G.T. di II grado) della Lombardia, sulla base, essenzialmente, della seguente motivazione:

2.7 Dal combinato disposto delle lettere a) ed e) del primo comma della citata norma si evince quindi che la cessione e la locazione finanziaria di navi, ivi incluse le unità da diporto - purché adibite alla "navigazione in alto mare" e destinate all'"esercizio di attività commerciale" - sono da ritenersi assimilate ad una cessione all'esportazione e, pertanto, non imponibili, restando inteso che, diversamente, le operazioni in questione rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

2.8 Il testo dell'art. 8-bis (applicabile all'anno d'imposta 2014) deriva dalle modifiche apportate al previgente testo normativo dalla legge n. 217/2011 (c.d. legge comunitaria 2010), in vigore dal 17 gennaio 2012, la quale ha riformato la norma, a seguito della apertura di una procedura d'infrazione, da parte della Commissione Europea, in relazione alla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (art. 148); Direttiva che era stata introdotta, in capo agli Stati membri dell'Unione Europea, in sede di recepimento della stessa Direttiva, prevedendo la possibilità di concedere l'esenzione IVA per - fra le altre fattispecie - le cessioni e le locazioni di imbarcazioni "adibite alla navigazione in alto mare". Sul punto l'Ente accertatore segnala che, in virtù della novella legislativa, la Società

contribuente aveva inserito, fra i modelli dichiarativi inoltrati ai propri clienti nella fase immediatamente successiva all'entrata in vigore della nuova norma, anche l'attestazione "che la nave/imbarcazione è adibita alla navigazione in alto mare", salvo poi escluderla già a partire dai modelli dichiarativi trasmessi nell'autunno 2012.

2.9 Inoltre, deve ritenersi che sia risultato chiaro, fin dal 2013, che non fosse sufficiente, in ordine al significato da attribuire alla parola "adibita alla navigazione in alto mare", la mera idoneità dell'imbarcazione a navigare in alto mare (riscontrabile sulla base dell'apposizione, all'imbarcazione stessa, della marcatura CE) dovendosi, invece, verificarne l'effettivo utilizzo della imbarcazione, per i viaggi in alto mare.

2.10 Nello stesso senso interpretativo, vale la pena di ricordare, la Nota del 5 marzo 2013, prot. 260, (della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Ministro per gli Affari Europei - Settore Legislativo) che facendo seguito alla decisione della Corte di giustizia dell'Unione Europea (nel caso, Commissione/Francia, C - 197/12) ha precisato che gli Stati membri, nel verificare l'esistenza del requisito dell'"alto mare", non possono basarsi esclusivamente su criteri oggettivi, quali la lunghezza o la stazza delle navi.

2.11 Ed ancora, occorre osservare che nella "guida IVA sul "leasing nautico", elaborata da UCINA - Confindustria nautica (in sinergia con l'Agenzia delle Entrate), nel 2013, già si affermava che "non è invece considerato sufficiente per fruire del regime di non imponibilità la semplice circostanza che l'unità da diporto abbia caratteristiche tali da permettere la navigazione di alto mare dovendosi, invece, prendere in considerazione l'attività effettivamente svolta"(...).

2.12 Orbene, ciò considerato occorre osservare che, ai fini della non imponibilità, è preciso onere del contribuente provare il presupposto di fatto modificativo, impeditivo o estintivo della pretesa. Peraltro, anche ragionando in termini di onere di allegazione e principio di vicinanza della prova (più volte sottolineato anche dalla Suprema Corte;

per tutto v. Cass. n. 9101 del 7 maggio 2015) è evidente come sia la parte privata ad avere la possibilità di fornire la prova della navigazione in acque internazionali, semplicemente producendo il giornale di bordo, libro la cui tenuta è obbligatoria. Ma ciò non è stato fatto.

Gli elementi, per lo più documentali, ricostruiti dall'Ufficio e posti a fondamento della pretesa erariale (unitamente alle considerazioni svolte dallo stesso Ufficio) non hanno quindi trovato smentita nella prova contraria che la Società avrebbe dovuto fornire in modo rigoroso, non potendosi ritenere sufficiente la documentazione prodotta.

2.13 Quanto al disconoscimento del regime di non imponibilità IVA applicato all'operazione di cessione intracomunitaria (Rilievo n. 2), ai sensi dell' art. 41 del D.L. n. 331/1993 , posta in essere nei confronti del cessionario (effettivo) e consumatore finale Signor E.E., per il tramite della Società IWA Limited avente sede legale in La Valletta (Malta), presumibilmente appositamente costituita in data 13 maggio 2014, successivamente alle trattative di compravendita dell'imbarcazione (usata), Società questa di diritto maltese, il cui titolare e Amministratore Unico era lo stesso Signor E.E., risultato essere (sulla base della copiosa documentazione prodotta) unico referente della società cessionaria (inattiva, a partire dal 1 agosto 2016), occorre ricordare

che l'applicazione del regime di non imponibilità alla cessione dell'imbarcazione, ai sensi della citata norma, comporta l'obbligo per il cedente di osservare un "comportamento diligente" richiesto in relazione alla operazione posta in essere. "L'amministrazione può esigere che il fornitore adotti tutte le misure necessarie per evitare di partecipare ad una frode fiscale" (Corte di giustizia UE, Sent. 27 settembre 2007, C - 409/04, punto 65).

2.14 Considerato "... il dovere del cedente di impiegare la normale diligenza richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e, quindi, di verificare con la diligenza dell'operatore commerciale professionale le caratteristiche di affidabilità della controparte" (Cass. n. 13457/2012), nonché, sotto il profilo della dimostrazione dello status di soggetto passivo, che il mero possesso del codice di identificazione IVA, attribuito dallo Stato membro e la verifica dello stesso nel sistema VIES, non sono sufficienti per ritenere intra comunitaria, quindi non imponibile, un'operazione di cessione nei confronti di un soggetto residente in altro Paese UE (Cass. n. 20575/2011), sulla base della documentazione riversata in atti risultano condivisibili gli esiti della istruttoria effettuata dall'Ufficio che, correttamente afferma che il comportamento della Società contribuente è stato quantomeno carente, sotto il profilo della diligenza osservata nell'adozione delle cautele richieste ad un operatore commerciale. In altre parole, deve considerarsi che la Società contribuente, fin dai primi contatti, è stata in possesso (come dettagliato dall'Ufficio, nel suo atto di "Controdeduzioni", da pag. 21 a pag. 29) di apprezzabili indizi che avrebbero dovuto far sorgere sospetti sulla genuinità dell'operazione, tenuto conto che gli elementi di cui era in possesso avrebbero dovuto consentirle di avvedersi che l'acquirente non stesse agendo nella veste di operatore economico, bensì in quello di consumatore finale. Sul punto vale la pena di rilevare, come segnalato dall'Ufficio (a pag. 25 delle sue "Controdeduzioni") che le e-mail inviate dal Signor E.E., recavano i calce il riferimento alla società di diritto croato F.F. d.o.o., attiva nella produzione e distribuzione di prodotti di alluminio e per la pulizia della casa, di cui lo stesso E.E. era proprietario e amministratore, non avente "quale oggetto principale" della propria attività la compravendita di imbarcazioni. Inoltre, su richiesta del Signor G.G. (l'addetto della Società contribuente alla trattativa), al quale non era chiaro chi fosse il reale acquirente, in un primo momento lo stesso E.E. presentava l'offerta di acquisto impegnandosi per sé o per persona o società da nominare (e-mail del 20 marzo 2014).

2.15 Quanto alla richiesta, formulata dalla Società contribuente, in ordine alla illegittimità delle sanzioni applicate nel caso di specie, occorre osservare che, secondo l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, sussiste il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni per errore sulla norma tributaria in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratta contenga una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. Orbene, in relazione al quadro normativo e di prassi, (previgente rispetto all'anno d'imposta in questione) sopra delineato, deve ritenersi, che non sussiste, nel caso di specie, "l'obiettiva incertezza", poiché le richiamate norme tributarie risultano di univoca interpretazione.

4. Propone ricorso per cassazione la contribuente con tre motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Con requisitoria scritta in data 19 maggio 2024, il Sost. Proc. Gen., in persona della Dott.ssa Olga Pirone, insta per l'accoglimento del ricorso, osservando:

Si rammentano al riguardo gli ultimi orientamenti di questa Corte che ha chiarito, quanto alla corretta linea interpretativa da seguire per l'applicazione della norma, che il requisito della navigazione in alto mare era sempre necessario per l'applicazione del regime di non imponibilità dovendo ritenersi che sulla base delle pronunce della Corte di giustizia la norma va applicata dal giudice anche a rapporti sorti e costituiti prima della sentenza che ha pronunciato sulla domanda di interpretazione (Sezione tributaria. Sentenza n. 7533 del 17/03/2021 (Rv. 660779 - 01).

Occorre a tal punto verificare se i giudici hanno fatto corretta applicazione della norma laddove hanno preteso la prova della effettività dello svolgimento dell'attività commerciale in alto mare, ritenendo che non fosse sufficiente che la predetta imbarcazione era astrattamente idonea a navigare in alto mare.

Orbene, si ritiene che il requisito della effettività della navigazione sia un elemento ultroneo non richiesto dalla disciplina sopra richiamata. Alla luce della disposizione applicata, nel suo significato letterale e anche in forza delle pronunce della Corte di giustizia, già intervenute nel testo previgente dell' art. 8-bis , D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633 (Corte di giustizia 14 settembre 2006 - cause da C - 181/04 a C - 183/04), che hanno offerto una linea interpretativa del significato della norma nel rispetto dei principi unionali, pare corretto considerare quale requisito essenziale la navigazione in alto mare, con riferimento diretto al tipo di imbarcazione che usufruiva della esenzione e non anche l'ulteriore prova di effettività della navigazione. Tant'è vero che i casi di esclusione dall'esenzione, richiamate anche dal giudice di appello, sono previsti e disciplinati espressamente dalla disposizione in esame quanto alla struttura, per es. di essere una nave da diporto (quindi di dimensione non idonee a effettuare la navigazione in alto mare).

Si ritiene pertanto che anche in forza della centralità del principio di neutralità dell'IVA in campo unionale, non può attribuirsi al contribuente un onere aggiuntivo quale è quello di dimostrare, di volta in volta, l'effettività della navigazione, così come invece hanno stabilito i giudici di appello.

La contribuente deposita memoria datata 30 maggio 2024, ampiamente illustrativa delle proprie ragioni, in chiave di replica alle argomentazioni agenziali.

Alla presente pubblica udienza, i Sost. Proc. Gen., nelle persone dei Dott.ri Alberto Cardino e della Dott.ssa Olga Pirone, concludono per l'accoglimento del ricorso; la difesa della contribuente insiste nelle rassegnate conclusioni, richiamandosi ai propri atti, che brevemente illustrano; nessuno compare per l'Agenzia.

Motivi della decisione 1. Primo motivo: "Illegittimità della sentenza per violazione dell' art. 8-bis D.P.R. 633/72 (in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3) e dei principi IVA affermati dalla Corte di giustizia Europea".

1.1. "Nella specie, l'intera questione verte non tanto sui requisiti oggettivi del bene (ossia imbarcazioni e navi) o sul relativo uso che da questo (requisiti oggettivi) possa conseguire, bensì su come i cessionari hanno effettivamente utilizzato il bene acquistato da CALIT".

Ai sensi degli artt. 8-bis decr. IVA e 148 Dir. 112/2006/CE, la non imponibilità IVA è subordinata all'adibizione dell'imbarcazione alla navigazione, nell'ambito di un'attività commerciale, in alto mare. "L'emittente la fattura può (e deve) autonomamente verificare i requisiti del prodotto venduto (o locato come nella specie) al fine di determinare il corretto trattamento IVA. Ove poi questo dipenda da condizioni soggettive dell'acquirente, sarà quest'ultimo a doverle dichiarare e documentare al venditore affinché abbia gli strumenti per valutare l'imposta dovuta. Non a caso, infatti, la Corte di giustizia Europea ha da sempre escluso un obbligo di controllo penetrante a carico del venditore". "Proprio per la tutela imposta dal principio di neutralità, il fornitore non può essere considerato responsabile del pagamento dell'IVA indipendentemente dal suo coinvolgimento nella frode commessa dall'acquirente. Secondo la Corte Europea, 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".

"Applicando tali principi alla non imponibilità IVA per la compravendita di imbarcazioni, ne consegue che il fornitore della nave non può rispondere dell'eventuale maggior imposta dovuta per comportamenti dell'acquirente ritenuti non conformi dall'amministrazione. Non a caso, anche il legislatore nazionale si è uniformato a tali principi. Con la L. 178/2020, ha introdotto una particolare modalità di controllo della sussistenza dei requisiti soggettivi per beneficiare della non imponibilità per l'acquisto delle navi". "Nel delineato contesto, sembra ragionevole escludere, per una serie di ragioni, che, anche prima dell'introduzione di tale norma nell'ordinamento nazionale, il cedente la nave dovesse rispondere dell'IVA eventualmente dovuta per il disconoscimento della non imponibilità per assenza dei requisiti soggettivi del cessionario". "Dal 2012 al 2017 almeno (se si considera la ris. 2/2017 rilevante ai fini del comportamento da adottare), la norma non imponeva alcun controllo dei viaggi concretamente effettuati nell'anno precedente". "Quanto meno nel 2014 (in realtà anche fino al 2021 a seguito dell'introduzione della norma!) non esisteva alcuna disposizione che, concretamente, imponesse una verifica dei viaggi effettuati nell'anno precedente dalla nave oggetto di compravendita in regime di non imponibilità IVA. Sul punto, quindi, il giudice di merito ha applicato un principio non contenuto in alcuna norma, almeno fino al 2021, con la ovvia conseguenza che nel 2014, la società non poteva certo adottare previsioni introdotte nell'ordinamento solo successivamente. Poiché nessuna norma, fino al 2021, prevedeva un controllo annuo appare illegittimo, ora, il recupero in capo alla ricorrente dell'IVA che al più potrebbe essere pretesa dagli utilizzatori". "In ogni caso, la ricorrente ha adottato ogni cautela per riscontrare l'effettiva sussistenza dei requisiti, atteso che ha preliminarmente reperito le dichiarazioni di utilizzo da parte di ciascun cliente (come documentato anche in appello dalla pag. 28 alla pag. 43 e relativi allegati a riprova - la contribuente, infatti, per ciascun cliente la cui IVA è stata contestata ha spiegato dettagliatamente le dichiarazioni ricevute in fase preliminare e gli ulteriori documenti reperite per dimostrare gli spostamenti della nave). Dalla documentazione prodotta, emerge che CALIT, al momento della cessione o della sottoscrizione del contratto di leasing, non poteva ipotizzare che la nave non venisse utilizzata effettivamente o che stazionasse in porti esteri. Solo dopo il

controllo, infatti, sono emerse molte delle circostanze contestate dall'Ufficio, con l'evidente conseguenza che non possa attribuirsi una responsabilità 'retroattiva' alla contribuente".

"L'errata interpretazione del Collegio riverbera poi anche in ordine all'onere probatorio (...). Fermo restando che come detto, nel 2014 nessuna norma prevedeva il controllo dei viaggi effettuati dalle navi acquistate in regime di non imponibilità, tale obbligo presuppone che il cessionario della nave sia disposto a fornire ad un terzo propri documenti personali, dai quali risulti il tragitto effettuato... con buona pace di tutte le norme introdotte a tutela della privacy. Non va infatti trascurato, che CALIT non è l'autorità autorizzata ad un simile controllo e pertanto i diversi cessionari non sono tenuti ad alcun obbligo di informazione al cedente. Non solo. Proprio per il principio di 'vicinanza della prova' richiamato espressamente dal Collegio di appello, il cessionario era l'unico a dover fornire una simile prova e non certo il cedente (...)".

Nel suo complesso, poi, l'intera decisione è fondata solo su interpretazioni adottate dall'amministrazione (...). Tuttavia, tali documenti di prassi, oltre a non vincolare il contribuente e/o il Giudice, non considerano né il contenuto delle doglianze della società, né le numerose pronunce della Corte di giustizia intervenute. Il Collegio avrebbe dovuto valutare con più obiettività la norma e la relativa interpretazione al fine di applicarla concretamente rispetto alla situazione della società".

Il motivo si conclude con richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia:

"Nella denegata ipotesi in cui fosse ritenuta legittima l'interpretazione adottata dal giudice di secondo grado e quindi l'accertamento dell'Ufficio, si ritengono sussistenti i presupposti per il rinvio della questione alla Corte di giustizia Europea e pertanto, per le ragioni di seguito esposte, si chiede, ai sensi dell' art. 267 del TFUE (ex articolo 234 del TCE - GU C 202 del 7.6.2016, pag. 164), di presentare alla Corte di giustizia dell'UE (CGUE) una domanda di pronuncia pregiudiziale per l'interpretazione e l'applicazione dell'art. 148 della dir. Iva (...)" . Le questioni da sottoporre al vaglio della Corte di giustizia sono le seguenti:

a. se l'uso in alto mare debba essere effettivo o soltanto potenziale. Ipotizzando, infatti, la sussistenza dei requisiti oggettivi dell'imbarcazione (ossia la possibile navigazione in alto mare), se poi l'acquirente, per le più svariate ragioni, stazioni in porto per un intero anno o per la maggior parte dell'esercizio, non è chiaro se la nave abbia comunque diritto alla non imponibilità ovvero si tratti di operazione da assoggettare ad IVA. In tale contesto, si consideri che di frequente, come in alcune delle vicende oggetto della presente causa, per un lungo periodo l'imbarcazione è soggetta a manutenzione ovvero l'impresa non vende viaggi charter.

La Corte di giustizia Europea (sentenza C - 291/2018) aveva escluso l'esenzione per la piattaforma nel presupposto che, per proprie caratteristiche, rimanga in posizione statica e quindi non adibita alla navigazione. Tuttavia, non è stato affrontato il caso in cui la nave pur adatta alla navigazione, per le più svariate ragioni, sia ferma in porto. In tali ipotesi, occorre comprendere se il cedente, società di leasing che periodicamente fattura i canoni, sia obbligato ed in che misura a verificare gli spostamenti (o meno) della nave sia nell'anno di avvio del contratto sia negli anni a seguire.

b. effettiva attività commerciale; nell'ipotesi in cui l'acquirente dichiara che la nave sia destinata alla propria attività commerciale, ma poi non avvii tale impresa o non consegua utili, non è chiaro se possa sussistere qualche obbligo di controllo da parte del cedente in ordine all'impiego successivo della nave (cosiccome pretende l'Agenzia delle Entrate). Come verificatosi in uno dei casi in esame, se per un intero anno, la nave è ormeggiata nel porto, potrebbe sorgere il dubbio che l'attività non venga esercitata (e che la nave non abbia navigato) e quindi se per quell'anno non spetti il beneficio della non imponibilità (ma a posteriori...come pretende l'Agenzia).

c. nel caso di canone di leasing, oggetto della presente controversia, la sussistenza dei requisiti (con la precisazione di quali) non è chiaro se debba sussistere per ogni annualità di durata del contratto e se sia compito della società di leasing riscontrare, ogni singolo anno, la sussistenza in capo al cessionario di tali requisiti. E quindi se, in un anno diverso dal primo non sussistano i requisiti, il beneficio della non imponibilità sarebbe perso definitivamente o solo per tale annualità;

d. in ipotesi di controllo necessario per ogni annualità, sembra ravvisarsi una disparità di trattamento tra chi acquista in leasing e chi con ordinaria fattura: chi acquista con canone di leasing per tutta la durata del contratto è subordinato al controllo dell'effettivo utilizzo in alto mare; diversamente chi acquista direttamente con fattura dal cedente la nave, al più è tenuto a dimostrare l'utilizzo nel primo anno, potendo nei successivi ormeggiare la nave, cessare la propria attività ecc;

e. rispetto ad un diverso (o mancato) utilizzo della nave, non è chiaro se il (solo) cedente debba essere gravato dell'IVA come pretende l'Agenzia delle Entrate: tale situazione violerebbe il principio di neutralità, dal momento che il cedente dovrebbe corrispondere l'imposta al pari del consumatore finale;

f. valore dell'IVA dovuta. Il contratto presupposto alla fatturazione, come accaduto nella specie, non prevedeva alcuna somma a titolo di IVA, con la conseguenza che la pretesa dell'Amministrazione, calcolata sul valore fatturato come fosse l'imponibile (e non la somma inclusiva di IVA), corrisponde ad una riscossione a titolo di imposta di un importo superiore a quello effettivamente percepito dal soggetto passivo (C - 126/2020);

g. il cedente è ulteriormente gravato delle sanzioni applicate (nella specie pari a 344.109,15 ossia circa il 124% dell'imposta asseritamente dovuta) oltre che degli interessi; ferma restando la valutazione dell'eventuale sproporzione di simili sanzioni, atteso che solo il cessionario ha commesso un'eventuale violazione, occorre comprendere se sia legittimo gravare il cedente dell'IVA (mai incassata - precedente punto) oltre che delle relative sanzioni, di fatto così sterilizzando completamente il corrispettivo incassato. Tale circostanza sembra violare il presupposto fondamentale dell'IVA, ossia di colpire solo il "valore aggiunto".

h. obbligo dell'amministrazione finanziaria: nella specie, mai è stato dimostrato, il benché minimo tentativo di recupero dell'imposta ritenuta dovuta presso i cessionari, ossia i soggetti che avrebbero di fatto commesso la violazione dichiarando fatti poi non rispettati (utilizzo in navigazione di alto mare);

i. l'eventuale assenza di uno o più requisiti in capo al cessionario che ha rilasciato dichiarazioni non veritiere, non è chiaro perché debba comportare, come pretende l'Agenzia delle Entrate, la pretesa dell'IVA in capo al cedente o società di leasing, e non direttamente al cessionario, essendo l'unico responsabile dei comportamenti adottati. Peraltro, se il responsabile dell'eventuale maggior imposta fosse solo il cedente (per negligenze del cessionario) risulterebbe poco corretto che la norma non imponga al cessionario un obbligo di informazione di tutte le notizie ritenute utili.

j. certezza del diritto: per gli anni ante 2021 (ossia quando la norma in Italia ha espressamente previsto l'obbligo dichiarativo a carico del cessionario), l'eventuale rettifica da parte dell'Agenzia delle Entrate, a carico solo del cedente, sembra anche violare il principio di certezza del diritto. Secondo quanto costantemente affermato dalla Corte di giustizia Europea (C - 409/04), tale principio impone rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, stante la necessità di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro. I soggetti passivi devono quindi avere conoscenza dei loro obblighi fiscali prima di concludere un'operazione.

1.2. Il motivo, pur pregevolmente formulato, è infondato.

1.2.1. Il quadro normativo di riferimento può essere ricostruito come in appresso.

L' art. 148 della direttiva 112/2006/CE prevede: Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, nonché delle navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo (...);

c) le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni delle navi di cui alla lettera a) nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti, compresa l'attrezzatura per la pesca, in esse incorporati o destinati al loro servizio (...). Già l' art. 15 , par. 4, lett. a), della direttiva n. 77/388/CEE (c.d. sesta direttiva IVA) prevedeva:

Gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso (...):

4. le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi:

a) adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca (...);

5. la cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lettere a) e b).

Ai sensi dell'art. 8-bis, comma 1, lett. a), decr. IVA, nella versione vigente, siccome da ultimo modificata dall' articolo 8 , comma 2, lettera e), numero 1), della legge 15 dicembre 2011, n. 217 .

Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:

a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge. 11 febbraio 1971, n. 50.

Nella versione anteriore alla L. n. 217 del 2011 non era contemplato il requisito dell'adibizione delle navi alla navigazione in alto mare. Infatti il testo dell'allora vigente lett. a) era il seguente:

a) le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50 .

Ai sensi dell'attuale terzo ed ultimo comma del predetto articolo, ai fini dell'applicazione del primo comma, una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento. Per viaggio in alto mare si intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita. I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione. La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento direttore dell'Agenzia delle entrate e deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti. Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere riportati dall'importatore nella dichiarazione doganale. I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare.

Il comma di cui si discute è stato aggiunto dall' articolo 1 , comma 708, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 .

L' art. 1 , comma 712 L. n. 178 del 2020 stabilisce che "le disposizioni di cui ai commi 708, 709 e 710 si applicano alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 711". A sua volta, quest'ultimo comma stabilisce che, "con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono approvati il modello per la presentazione delle dichiarazioni di cui all' articolo 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , e il modello per la presentazione della dichiarazione di cui al comma 710 del presente articolo, nonché stabiliti i criteri e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui ai commi da 708 a 710 del presente articolo. Entro centoventi giorni dall'adozione del provvedimento di cui al primo periodo del presente comma, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei

monopoli la banca dati delle dichiarazioni di navigazione in alto mare per dispensare l'operatore dalla consegna in dogana di copia cartacea delle medesime dichiarazioni nonché delle ricevute di presentazione".

La previsione dell'art. 8-bis, comma 3, decr. IVA non viene dunque di per se stessa in rilievo, "ratione temporis", nel presente giudizio, siccome riguardante contratti anteriori.

1.2.2. Ciò precisato, la prima questione posta dal motivo riguarda l'interpretazione del requisito, contemplato identicamente dalla normativa unionale e da quella interna, dell'adibizione delle navi alla navigazione in alto mare.

La circostanza che le navi debbano essere "adibite alla navigazione in alto mare" impone di ritenere necessario un loro effettivo utilizzo per la navigazione in alto mare. Non è pertanto sufficiente - a differenza di quanto ritenuto dal P.M. nella requisitoria - la pura e semplice idoneità, strutturale ed "in limine" giuridica, delle navi a siffatta navigazione, essendo invece necessario che le stesse vi attendano in concreto.

Tale interpretazione è quella indicata dalla Corte di giustizia.

Più in particolare, CGUE, 20 giugno 2019, causa C - 291-18, Grup Servicii Petroliere SA, relativamente ad un caso in cui (parr. 10 e 11),

la Grup Servicii Petroliere ha venduto tre piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici, operanti nel Mar N, ad alcune società maltesi, per un importo totale di 96 milioni di dollari statunitensi (USD) (circa 82 milioni di Euro). Per la cessione di tali piattaforme, la detta società ha emesso fatture, applicando il regime di esenzione dell'IVA previsto all' articolo 148 , lettera c), della direttiva IVA e all'articolo 143, paragrafo 1, lettera h) del Codice tributario. La suddetta società ha continuato a far uso di tali piattaforme nel Mar Nero nel corso dell'anno 2008, in qualità di locataria. Nel corso dell'anno 2016, le autorità tributarie rumene hanno emesso un avviso di rettifica vertente sull'IVA non corrisposta su tale cessione, ponendo a carico della Grup Servicii Petroliere un importo di oltre 113 milioni di lei rumeni (RON) (circa 25 milioni di Euro), inclusi gli interessi e penalità di mora,

così scrive (parr. 19 ss.):

19 (...) al pari delle esenzioni previste dalla sesta direttiva, quelle previste all' articolo 148 della direttiva IVA costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che, conseguentemente, devono essere oggetto di un'interpretazione ed applicazione uniformi in tutta l'Unione Europea (v. sentenza del 3 settembre 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C - 526/13, EU:C:2015:536, punto 41 e giurisprudenza ivi citata), il che implica che l'esenzione dell'IVA di una determinata operazione non può dipendere dalla sua qualificazione nell'ambito del diritto nazionale (v., in tal senso, in particolare, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C - 97/06, EU:C:2007:609, punto 28).

20 Inoltre, dato che costituiscono una deroga al principio generale secondo il quale ogni cessione di beni e ogni prestazione di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo, sono assoggettate all'IVA, suddette esenzioni devono essere interpretate in maniera restrittiva (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2006, Elmeka, da C - 181/04 a C - 183/04,

EU:C:2006:563, punto 15, e del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C - 197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 30).

21. Si deve altresì ricordare che la Corte ha già statuito che la condizione relativa alla destinazione alla navigazione in alto mare, prevista all'articolo 15, punto 4, lettera a), della sesta direttiva, si applica non soltanto alle navi utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ma anche a quelle che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca, tutte indicate attualmente all' articolo 148 , lettera a), della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2006, Elmeke, da C-181/04 a C - 183/04, EU:C:2006:563, punti da 14 a 16 e del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C - 197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 32).

22. È alla luce di tali considerazioni che occorre interpretare l'espressione "navi adibite alla navigazione in alto mare", di cui all' articolo 148 , lettera a), della direttiva IVA , tenendo conto, in assenza di definizione di tale espressione o delle parole che la compongono, della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in tal senso, in particolare, sentenza del 18 ottobre 2007, Navicon, C - 97/06, EU:C:2007:609, punto 24).

23. A tal riguardo, senza che sia necessario pronunciarsi, nell'ambito della presente causa, sulla nozione di "alto mare", la cui definizione spaziale si è evoluta nel diritto internazionale del mare, né sulle caratteristiche tecniche che devono essere soddisfatte da una nave perché possa essere considerata come adibita alla navigazione in alto mare, occorre rilevare, in primo luogo, che l'espressione "navi adibite alla navigazione", di cui all' articolo 148 , lettera a), della direttiva IVA , implica necessariamente che le opere galleggianti di cui in oggetto, siano utilizzate per navigare. Orbene, una nave può essere considerata come "adibita" alla navigazione solo qualora è utilizzato, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per muoversi nello spazio marittimo.

24. A livello testuale, tale interpretazione è confermata dalle diverse versioni linguistiche di detto articolo 148, lettera a), che, quando non impiegano il termine "adibite", ricorrono, in generale, al participio passato del verbo "utilizzare", al pari delle versioni in lingua ceca ("uztvanych"), inglese ("used"), rumena ("utilizate"), finlandese ("kaytettavat") e svedese ("anvands").

25. Per quanto concerne, in secondo luogo, l'obiettivo perseguito dal regime al quale appartiene l'esenzione prevista all' articolo 148 , lettera a), della direttiva IVA , la Corte ha già statuito che dall'intestazione del titolo IX, capo 7, di tale direttiva si evince che l'obiettivo di cui trattasi consiste nell'incoraggiare il trasporto internazionale (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2017, A, C - 33/16, EU:C:2017:339, punto 37). In siffatto ambito, la cessione di navi adibite alla navigazione in alto mare è esente dall'IVA in virtù dell' articolo 148 , lettere a) e c) della direttiva IVA , a condizione che le suddette navi siano destinate a spostarsi verso l'alto mare. Pertanto, tale obiettivo corrobora l'interpretazione di cui al punto 23 della presente sentenza, secondo la quale un'opera galleggiante può essere qualificata come "nave adibita alla navigazione in alto mare" solo quando essa è utilizzata, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per spostarsi nello spazio marittimo.

26. Il perseguimento di suddetto obiettivo non è contraddetto dall'eventualità che, per esempio, nei settori ambientale o delle accise, le nozioni di "navi" o di "navigazione" siano, eventualmente, interpretate diversamente. Anche supponendo che una simile differenza d'interpretazione esista, è infatti, sufficiente constatare che la normativa dell'Unione adottata in detti ambiti persegue obiettivi diversi da quelli previsti dalle esenzioni di cui all' articolo 148 , lettere a) e c), della direttiva IVA .

27. In terzo e ultimo luogo, l'interpretazione dell' articolo 148 , lettere a) e c), della direttiva IVA consistente nel limitare la portata del medesimo alle opere galleggianti principalmente utilizzate per spostarsi nello spazio marittimo è conforme al contesto nel quale suddetta disposizione si iscrive, ossia il regime delle esenzioni dell'IVA, le quali devono, come ricordato al punto 20 della presente sentenza, interpretarsi restrittivamente.

1.2.2.1. Significativo è il richiamo della sentenza di cui sopra a CGUE, 14 settembre 2006, cause da C - 181/04 a C-183/04, Elmeka NE.

Infatti, nel caso Elmeka NE, pur in riferimento a questioni diverse, la Corte di giustizia si era già espressa nel senso della necessità dell'effettivo svolgimento dell'attività in alto mare (parr. 14 e 15):

14. (...) Nonostante talune versioni linguistiche dell'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva si prestino ad interpretazioni discordanti, la struttura e lo scopo di tale disposizione suggeriscono che il criterio dell'impiego in alto mare si debba applicare a tutti i tipi di navi menzionati nella detta disposizione. Dall'intitolazione dello stesso articolo, ossia "Esenzione delle operazioni all'esportazione fuori della Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali", emerge che le disposizioni di tale articolo mirano ad esentare dall'IVA, a determinate condizioni, le cessioni di beni destinati all'approvvigionamento delle navi. L'applicazione del criterio della navigazione d'alto mare non consente l'esenzione per molte navi adibite alla navigazione in mare che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca, se queste attività non sono svolte in alto mare. Se si dovesse intendere che tale disposizione non riguarda soltanto le navi adibite alla navigazione d'alto mare, il n. 4, lett. b), del medesimo articolo, che prevede anch'esso un'esenzione del genere per le navi adibite alla pesca costiera, sarebbe superfluo.

15. Inoltre, l'interpretazione secondo cui l'art. 15, n. 4, lett. a), della sesta direttiva si applica alle sole navi adibite alla navigazione d'alto mare, corrisponde alla giurisprudenza costante della Corte, secondo la quale le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate in maniera restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze 26 giugno 1990, causa C - 185/89, Velker International Oil Company, Racc. pag. I2561, punto 19, e 16 settembre 2004, causa C - 382/02, Cimber Air, Racc. pag. 1 - 8379, punto 25),

viepiù specificando (parr. 22 e 23):

22. Come, nel caso di operazioni all'esportazione, l'esenzione di diritto di cui all'art. 15, n. 1, della sesta direttiva si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni spediti o trasportati dal

venditore o per suo conto al di fuori della Comunità, così l'esenzione di cui al n. 4 del medesimo articolo si può applicare unicamente alle cessioni di beni all'armatore che utilizzerà tali beni per il rifornimento e non può essere pertanto estesa alle cessioni di beni effettuate in uno stadio commerciale anteriore (v., in tal senso, sentenza *Velker International Oil Company*, cit., punto 22).

23. Infatti, l'estensione dell'esenzione agli stadi che precedono la cessione finale dei beni all'armatore richiederebbe che gli Stati organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che i beni ceduti in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione. Questi meccanismi si tradurrebbero, per gli Stati e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la "corretta e semplice applicazione delle esenzioni" di cui alla prima frase dell'art. 15 della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza *Velker International Oil Company*, cit., punto 24).

1.2.2.2. La sentenza *Grup Servicii Petroliere SA* richiama anche *CGUE*, 21 marzo 2013, in causa C - 197/12, *Commissione Europea c. Repubblica Francese* (che si cita in francese quale lingua processuale in assenza di traduzioni ufficiali), che aveva ritenuto la contrarietà unionale della normativa fiscale francese per il fatto di non contemplare il requisito dell'adizione delle navi alla navigazione in alto mare.

La Corte - rilevato che, "ainsi que le reconnaissent tant la Commission que la République française, le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 148, sous a), c) et d), de la directive TVA est, s'agissant des bateaux assurant un trafic rémunéré de voyageurs et de ceux utilisés pour l'exercice d'une activité commerciale, subordonné à l'affectation de ces bateaux à la navigation en haute mer" (par. 22) - aveva avuto modo di specificare:

29. Cette conclusion ne saurait être infirmée par l'argumentation de la République française selon laquelle, en substance, il serait difficile en pratique de donner un contenu à la notion d'affectation à la navigation en haute mer et de fixer des modalités d'application assurant que le bénéfice de l'exonération en cause soit limité aux bateaux ainsi affectés.

30. En effet, premièrement, selon une jurisprudence constante, les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti est soumis à cette taxe (voir, notamment, arrêt du 22 décembre 2010, *Feltgen et Bacino Charter Company*, C - 116/10, Rec. p. 1-14187, point 19 et jurisprudence citée).

31. Deuxièmement, si, en vertu de l'article 131 de la directive TVA, les États membres fixent les conditions auxquelles sont soumises les exonérations afin d'assurer l'application correcte et simple de ces dernières et de prévenir toute fraude, evasion et abus éventuels, ces conditions ne sauraient porter sur la définition du contenu des exonérations prévues (voir, en ce sens, au sujet de la phrase introductive de l'article 15 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - *Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme* (JO L 145, p. 1), reprise, en substance, à l'article 131 de la directive TVA, arrêt *Feltgen et Bacino Charter Company*, précité, point 20).

32 Troisièmement, rien ne laisse supposer que l'application d'une condition spécifique relative à l'affectation des bateaux concernée à la navigation en haute mer rendrait l'application pratique des dispositions en cause excessivement difficile ou aléatoire. La République française, dans son argumentation sur ce point, s'est limitée à affirmer, en substance, qu'un critère d'affectation exclusive à la navigation en haute mer serait excessivement restrictif et priverait l'article 148 de la directive TVA de toute portée utile, dès lors que, notamment, tout bateau doit traverser les eaux territoriales pour rejoindre un port. Or, une telle argumentation ne démontre aucunement l'existence d'une impossibilité d'exiger que les bateaux en cause soient effectivement affectés à la navigation en haute mer, seule exigence que l'article 148 de la directive TVA impose et que, au demeurant, la Commission fait valoir.

33. Sans qu'il soit nécessaire, dans le cadre de la présente affaire, de se prononcer sur les critères spécifiques devant être satisfaits par un bateau afin qu'il puisse être considéré comme affecté à la navigation en haute mer, il convient de constater que la réglementation française ne comporte pas suffisamment de garanties permettant d'éviter que l'exonération en cause soit appliquée dans des situations pour lesquelles elle n'est pas prévue.

34. Quatrièmement, il convient de rappeler que les États membres sont tenus d'appliquer les dispositions en matière de TVA telles qu'elles ont été formulées, même s'ils considèrent qu'elles sont perfectibles (voir arrêt du 6 octobre 2005, Commission/Espagne, C - 204/03, Rec. p. 1-8389, point 28).

1.2.3. Quel che, ai fini del presente giudizio, mette conto di rilevare è che l'interpretazione della Corte di giustizia, nei superiori arresti, in termini di riscontro di effettività della navigazione in alto mare (alla stregua di una lezione per vero già da tempo sostanzialmente assimilata dalla giurisprudenza penale di questa Suprema Corte: cfr. Sez. 3 Pen., n. 14863 del 18/04/2012, Rv. 252543 - 01), fissa il significato, com'è e com'è sempre stato, della nozione di "navi adibite alla navigazione in alto mare" contenuta nei testi, di per sé stessi chiari, di marca unionale (a partire dall' art. 15 , par. 4, lett. a), della direttiva n. 77/388/CEE), con l'effetto però di vincolare l'esegesi anche dei testi interni di recepimento, persino a prescindere dall'espressa previsione "a monte", da parte di questi ultimi, del requisito in se e per se dell'adibizione, siccome comunque immanente, in ragione dell'effetto conformativo discendente dalle chiare e precise previsioni unionali.

1.2.3.1. A quest'ultimo riguardo, rileva quanto recentemente statuito da Sez. 5, n. 7533 del 17/03/2021, Rv. 660779 - 01, secondo cui "l'esenzione prevista dall' art. 8 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 " - anche (ed è questo il profilo rilevante) nel testo previgente alle modifiche apportate dall' art. 8 , comma 2, lett. e) n. 1, della L. n. 217 del 2011 (che, come visto, neppure contemplava il requisito dell'adibizione) - "opera a condizione che la cessione o l'acquisto abbia ad oggetto navi destinate all'esercizio di attività commerciale che siano anche adibite alla navigazione d'alto mare": ciò tenuto conto dell'interpretazione dell'art. 15, n. 4, lett. a) della sesta direttiva di cui alla sentenza Elmeke NE.

Segnatamente, osserva, in motivazione (par. 1.4, p. 12 ss.), Sez. 5, n. 7533 del 2021:

1.4. (...) alla Corte di giustizia è assegnato il compito di garantire l'osservanza del diritto nell'interpretazione delle norme comunitarie e le sentenze interpretative dalla stessa emesse hanno valore essenziale ai fini dell'applicazione della legislazione nazionale, ciò non solo nei confronti del giudice nazionale che ha proposto la questione pregiudiziale interpretativa, posto che le pronunce in esame vincolano anche gli altri giudici nazionali ai quali venga sottoposta un'identica questione.

Sicché, ai fini della individuazione della disciplina normativa da applicare, le disposizioni in materia di Iva della direttiva comune e l'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia costituiscono strumenti vincolanti nell'interpretazione della normativa nazionale, alla luce della Direttiva n. 77/88/Cee nonché della interpretazione che della stessa ha fornito la Corte di giustizia le cui sentenze, come detto, hanno efficacia "erga omnes" poiché, pur originando da una determinata controversia, hanno carattere astratto e sono volte a chiarire la portata delle disposizioni interpretate.

Inoltre, va altresì chiarito che la stessa Corte di giustizia (Corte Giust., 2 febbraio 1988, in causa C - 309/85, Barra c. Stato Belga), richiamando proprie precedenti sentenze, ha statuito che quando interpreta una norma di diritto comunitario essa "chiarisce e precisa, se è necessario, il senso e la portata della norma stessa come deve o avrebbe dovuto essere compresa e applicata dal momento della sua entrata in vigore"; sicché la norma così interpretata va applicata dal giudice anche a rapporti sorti e costituiti prima della sentenza che ha pronunciato sulla domanda di interpretazione.

Pertanto, con riferimento al caso di specie, è alla luce della intervenuta pronuncia della Corte di giustizia 14 settembre 2006 (cause da C - 181/04 a C - 183/04) che deve essere interpretata la previgente previsione di cui all' art. 8-bis , D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , sicché il requisito della "navigazione d'alto mare" costituiva presupposto necessario insito anche nel testo previgente alla successiva modifica apportata dalla legge n. 217/2011 .

La norma interna, nel testo precedente alla successiva modifica normativa, deve essere interpretata, infatti, tenuto conto della disposizione comunitaria da cui ha tratto origine e nel rapporto tra le stesse, tenuto conto dell'intervento interpretativo della Corte di giustizia, la norma interna va esaminata, nella sua portata applicativa, alla luce della normativa comunitaria e della pronuncia della Corte di giustizia:

si tratta, quindi, di una interpretazione della normativa interna che deve essere necessariamente compiuta in termini unionalmente compatibili e questo, occorre precisare, sin dall'origine.

La sentenza della Corte di giustizia in esame, in particolare il contenuto della medesima, conduce a questa conclusione: la norma comunitaria ha una portata univoca sin dall'origine, sicché il requisito della "navigazione d'alto mare" rientrava nella portata applicativa della previsione normativa, con la conseguenza che la disciplina interna resta conformata - e sin dall'origine - alla disciplina unionale. Sotto tale profilo, non si pone un problema di direttiva che non ha avuto una corretta attuazione (con conseguente applicazione della direttiva comunitaria, differenziando a seconda che la stessa operi "in bonam" o "malam partem") ma di applicazione della normativa interna da interpretarsi in termini conformi a quella unionale, secondo la

disciplina contenuta nella direttiva comunitaria così come interpretata dalla pronuncia della Corte di giustizia.

Ne consegue che l'interpretazione della normativa interna, al tempo vigente, compiuta tenuto conto della pronuncia della Corte di giustizia, deve condurre a ritenere che, ai fini della non imponibilità dell'Iva per le operazioni di cessione e acquisto di natanti, non era sufficiente lo svolgimento di attività commerciali, dovendosi, altresì, sussistere il presupposto ulteriore della "navigazione d'alto mare".

1.2.4. Deve concludersi che,

ai fini dell'esenzione dall'IVA, la nozione di "navi adibite alla navigazione in alto mare", di cui all'art. 8-bis, comma 1, lett. a), decr. IVA, il quale, nel testo interpolato dall' articolo 8 , comma 2, lettera e), numero 1), della legge 15 dicembre 2011, n. 217 , recepisce l' art. 148 della direttiva 112/2006/CE , a sua volta di contenuto sovrapponibile all' art. 15 , par. 4, lett. a), della direttiva n. 77/388/CEE , presuppone un'effettività e concreta attività di navigazione delle navi in alto mare; da ciò consegue che il cedente - il quale, in difetto di esenzione, sarebbe il soggetto obbligato al versamento dell'imposta - e tenuto a verificare (fornendone adeguata prova) - alla stregua e nei limiti degli ordinari criteri di diligenza professionale in ragione dell'attività esercitata ("in primis" attraverso la richiesta di copia del giornale di navigazione ex artt. 173 , lett. c), e 174, comma 3, cod. nav., in combinato disposto con l'art. 178 dello stesso codice - l'effettivo utilizzo, da parte del cessionario, della nave oggetto di contratto, diversamente rispondendo dell'omesso versamento.

1.2.5. A tale conclusione oppone la contribuente che l'introduzione del comma 3 dell'art. 8-bis decr. IVA avrebbe definitivamente chiarito, ora per allora, come solo in capo al cessionario gravi la responsabilità dell'uso del bene, tanto da essersi previsto che "i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione".

1.2.6. Trattasi di un'argomentazione non condivisibile, perché essa, per un verso, porrebbe nel nulla l'effettività in se e per se del requisito - necessario al cospetto del cedente, prima ancora che del cessionario, onde stabilire il corretto regime d'imposta - dell'adibizione delle navi alla navigazione in alto mare e, per altro verso, manleverebbe "sic et simpliciter" il cedente nonostante che proprio su di lui - per regola generale, se non operasse l'eccezionale regime di non imponibilità - graverebbe l'obbligo di assolvere l'IVA.

1.2.6.1. A quest'ultimo riguardo, non si tratta - a differenza di quanto adombrato nel motivo - di sostituire al controllo pubblico un controllo privato privo dei pubblici poteri: fermo che il controllo pubblico è, ora, certamente agevolato dal comma 3 dell'art. 8-bis citato, si tratta soltanto di responsabilizzare il cedente in ragione della sua stessa posizione di soggetto normalmente passivo e solo eccezionalmente - in costanza cioè del presupposto di non imponibilità, che è suo onere, oltretutto interesse, accertare - esentato.

1.2.6.2. A siffatta conclusione induce proprio l'insegnamento costante della Corte di giustizia richiamato nel motivo.

"Secondo la giurisprudenza della Corte" - ricorda, ad esempio, CGUE, 17 ottobre 2019, in causa C - 653/18, Unitel sp. z o.o., par. 33 - "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 (...) sapesse o (anche solo) avesse 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 (sentenze dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C - 495/17, EU:C:2018:887, punto 41, e del 28 marzo 2019, Vins, C - 275/18, EU:C:2019:265, punto 33)".

1.2.6.3. Sia consentito di far notare che l'obbligo di diligenza commisurato all'adozione di tutte (e dunque non di alcune soltanto) le misure ragionevolmente necessarie, rimarcato dalla Corte nella sentenza Unitel sp. z o.o., ha un'applicazione trasversale in funzione della generalizzata prevenzione, nei diversi ambiti, delle frodi agli interessi finanziari dell'Unione.

Un tanto è espressamente guadagnato dalla celebre CGUE, 27 settembre 2007, in causa C - 409/04, Teleos plc, che ragiona di un'applicazione analogica del relativo principio (par. 65: "Peraltro, secondo una giurisprudenza della Corte applicabile in via analogica alla causa principale, non sarebbe contrario al diritto comunitario 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., quanto alla frode di tipo "carrousel", citate sentenze Federation of Technological Industries e a., punto 33, nonché Kittel e Recolta Recycling, punto 51)"). Sicché la prova liberatoria che l'operatore, in tal guisa massimamente diligente, è onerato di fornire impinge, non soltanto sulla sua buona fede, e dunque sulla sua mancata partecipazione in sé alla frode, ma anche sull'adozione di "tutte" le suddette "misure ragionevoli" (cfr. nuovamente la sentenza Teleos plc, par. 66: "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").

Il cerchio, nella logica della Corte, si chiude: l'adozione di tutte le misure ragionevoli comporta infatti l'apprestamento, da parte di ciascun singolo operatore economico, viepiù se professionale, ancorché agente, per quel che riguarda l'IVA, nella veste di cedente, di un efficace sistema preventivo delle (possibili) frodi, nel senso che, aumentato il rischio di frodi per l'abolizione dei controlli pubblici nel passaggio al mercato interno (cfr., per un accenno, la sentenza Teleos plc, par. 63), e messo pertanto in conto che nella pratica commerciale possono consumarsi, viepiù con una certa frequenza, eventi frodatori, spetta all'operatore, quale soggetto di diritto dell'Unione, istituire pratiche atte a prevedere e prevenire la sua stessa strumentalizzazione al compimento di un illecito, in conformità a criteri che - in quanto improntati alla diligenza professionale - non rendono eccessivamente onerosa la loro attività (sentenza Teleos plc, par. 68 in rapporto al 62).

1.2.6.4. In effetti, alla stregua di quanto costantemente ribadito da questa Suprema Corte (cfr. Sez. 5, n. 22003 del 24/06/2022, par. 7, p.7), affiora il principio Eurounitario, secondo cui l'evasione tributaria ai fini IVA si configura anche nel caso in cui un soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi e, in particolare, con il proprio acquisto, a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessione (Corte GUE, 18 maggio 2017, Litdana, C624/15, punto 33; Corte GUE, 18 dicembre 2014, N. 1272 .G. 6di 11 Est. F. Schoenimport ""Italmoda" Mariano Previti, C - 131/13, C - 163/13 e C-164/13, punti 49 e 50; Corte GUE, 6 dicembre 2012, Bonik, C - 285/11, punti da 38 a 40; Corte GUE, 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C - 273/11, punto 54; Corte GUE, 21 giugno 2012, Mahagében e David, C - 80/11 e C/142/11, punto 46; Corte GUE; 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C - 439/04 e C - 440/04, punti 45, 46, 56, richiamata dal ricorrente). In questo caso la giurisprudenza Eurounitaria ritiene che il contribuente debba conformarsi a standard di diligenza estremamente rigorosi, ritenendosi esigibile in capo al contribuente l'adozione di tutte le misure che si possano richiedere a un accorto operatore commerciale al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una evasione di imposte (Corte GUE, 17 dicembre 2020, n. Bakati Plus, C - 656/19, punto 80; Corte GUE, 17 ottobre 2019, Unitel, C - 653/18, punto 33; Corte GUE, 28 marzo 2019, Vin, C - 275/18, punto 33; Corte GUE, 8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C - 495/17, punto 41; Corte GUE, Litdana, cit., punto 34).

1.2.7. A tali principi si è attenuta, in diritto ed in fatto, la CTR, che, come visto,

- da un canto, correttamente premesso che "è preciso onere del contribuente provare il presupposto di fatto modificativo, impeditivo o estintivo della pretesa", ha rilevato essere "evidente come sia la parte privata ad avere la possibilità di fornire la prova della navigazione in acque internazionali, semplicemente producendo il giornale di bordo, libro la cui tenuta è obbligatoria. Ma ciò non è stato fatto";

- dall'altro, ha completato il vaglio istruttorio osservando che "gli elementi, per lo più documentali, ricostruiti dall'Ufficio e posti a fondamento della pretesa erariale (unitamente alle considerazioni svolte dallo stesso Ufficio) non hanno quindi trovato smentita nella prova contraria che la Società avrebbe dovuto fornire in modo rigoroso, non potendosi ritenere sufficiente la documentazione prodotta".

1.2.8. A fronte di un siffatto puntuale accertamento della CTR -che perspicuamente evoca il giornale di bordo ("recte": giornale di navigazione) atteso che "sul giornale di navigazione sono annotati la rotta seguita e il cammino percorso, le osservazioni meteorologiche, le rilevazioni e le manovre relative, ed in genere tutti i fatti inerenti alla navigazione" (art. 174 , comma 3, cod. nav.), e che "le annotazioni sul giornale nautico (di cui il giornale di navigazione è una partizione) relative all'esercizio della nave fanno prova anche a favore dell'armatore, quando sono regolarmente effettuate; fanno prova in ogni caso contro l'armatore, ma chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto" (art. 178 cod. nav.) - la contribuente, in modo del tutto generico ed in definitiva locutorio, si limita a scrivere (p. 17 s. ric.) di aver "preliminarmente reperito le dichiarazioni di utilizzo da parte di ciascun cliente (come documentato anche in appello dalla pag. 28 alla pag. 43 e relativi allegati a riprova(:) la contribuente, infatti, per ciascun

cliente la cui IVA è stata contestata ha spiegato dettagliatamente le dichiarazioni ricevute in fase preliminare e gli ulteriori documenti reperiti per dimostrare gli spostamenti della nave). Dalla documentazione prodotta, emerge che CALIT, al momento della cessione o della sottoscrizione del contratto di leasing, non poteva ipotizzare che la nave non venisse utilizzata effettivamente o che stazionasse in porti esteri". Infondatamente (per le ragioni dette) la contribuente sostiene che "la CTR ha così errato poiché ha preteso delle prove senza considerare che non erano previste dalla norma in vigore al 2014. Ed anzi, anche i documenti di prassi dell'Agenzia (ad es. ris. 72/2014) non richiedevano un controllo effettivo della navigazione in alto mare, introdotto nell'ordinamento solo con la risoluzione (n. 2) del 2017": siffatto "controllo effettivo della navigazione in alto mare", ben lungi dall'essere stato introdotto solo con un atto di prassi agenziale nel 2017, è stato invece da sempre consustanziale alla disciplina unionale e finanche esplicitato in quella interna con la L. n. 217 del 2011 .

1.2.9. In definitiva, come anticipato, il motivo, siccome infondato, deve essere disatteso, con conseguente travolgimento anche della richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, non sorgendo alcuna necessità di nuovamente investire quest'ultima con riferimento a questioni che di per se, come visto, trovano soluzione proprio alla luce degli insegnamenti dalla medesima impartiti.

2. Secondo motivo: "Illegittimità della sentenza per violazione dell' art. 41 D.L. 331/93 (in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3) e dei principi iva affermati dalla Corte di giustizia Europea".

2.1. Il motivo attiene al secondo rilievo.

"Il comportamento della società, nella cessione intraUE, è stato il seguente:

- ha chiesto copia della registrazione dell'atto costitutivo nel registro delle imprese di Malta, lo statuto e la verifica dell'iscrizione della partita IVA nel sistema VIES della società acquirente;
- ha sottoscritto il contratto di compravendita, emesso le fatture, presentato il modello Intrastat 1 attestante la comunicazione della cessione intracomunitaria;
- ha registrato in contabilità il pagamento del corrispettivo e verificata la relativa provenienza;
- ha richiesto copia del certificato di registrazione provvisorio dell'imbarcazione e il contratto di ormeggio dell'imbarcazione presso il registro navale maltese, il contratto di ormeggio dell'imbarcazione al di fuori del territorio nazionale (porto di M, I, Croazia) e una dichiarazione resa dal legale rappresentante della società cessionaria, E.E., relativa al trasferimento dell'imbarcazione dall'Italia alla Croazia".

"Il (futuro) legale rappresentante di una società con (futura) sede a M ha avviato le trattative per l'acquisto di una barca in leasing. Una volta definiti i diversi accordi, ha costituito la società maltese e ha così acquistato la barca tramite la società di leasing. Secondo l'Ufficio, il legale rappresentante non avrebbe agito nell'interesse della propria società bensì per se stesso. Pertanto, l'acquisto della barca non sarebbe avvenuto per un'attività commerciale (non imponibilità IVA), ma per un privato (IVA ordinaria)". "Secondo la CTR la contribuente avrebbe dovuto immaginare che l'acquirente agisse nelle vesti private e non di legale rappresentante

della società maltese perché la società maltese era stata costituita appositamente per l'acquisto della barca e un'altra società, di cui il medesimo era anche legale rappresentante (estranea peraltro all'operazione), trattava prodotti diversi dalle imbarcazioni". La CTR ha male interpretato i principi enunciati in materia dalla Corte di giustizia.

"In ogni caso, la CTR ha trascurato che per tale asserita frode, l'Ufficio non ha dato alcun seguito. Dinanzi ai medesi indizi che avrebbero dovuto insospettire CALIT, l'Agenzia non ha proceduto ad una formale contestazione. L'obbligo di diligenza richiesta al contribuente presuppone pur sempre l'esistenza di una frode e non di una mera supposizione dell'Ufficio".

Il motivo si conclude con richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia:

"Nella denegata ipotesi in cui fosse ritenuto corretto il comportamento adottato dall'Ufficio, si profila un'ipotesi di violazione della Direttiva IVA. Secondo i giudici unionali (C - 409/04 punto 70) (:)'eccezion fatta per i requisiti relativi allo status dei soggetti passivi, al trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario e allo spostamento fisico dei beni da uno Stato membro ad un altro, nessun altro requisito può essere imposto per qualificare un'operazione come cessione o acquisto intracomunitari di beni'. Alla luce di tale principio, e di quello che impone un obbligo di diligenza del contribuente, occorre comprendere se in base alla Direttiva ed al sistema IVA, dinanzi a meri indizi ipotizzati dall'autorità di uno Stato membro non confermati da una effettiva contestazione di una frode commessa dal cessionario, sia corretto assoggettare il cedente ad IVA negandogli l'esenzione. In tale contesto, occorre sottolineare che ove fosse corretta una simile procedura, significherebbe attribuire a ciascun contribuente la facoltà di disapplicare esenzioni o trattamenti agevolati, sulla base di mere supposizioni o sospetti, per non incorrere nel rischio di dover successivamente rispondere della relativa imposta".

2.2. Il motivo, che non si sottrae a rilievi di inammissibilità laddove introduce elementi di fatto di cui, in sostanza, richiede una rivalutazione, in violazione di canoni e limiti del giudizio di legittimità come momento di controllo della mera regolarità degli atti impugnati, è, altresì e comunque, manifestamente infondato.

2.2.1. Vengono "fundtus" in linea di conto gli insegnamenti della sentenza Teleos plc, e più in generale della giurisprudenza unionale ed interna, già rammentati a proposito del primo motivo.

2.2.2. Ad essi, sulla medesima linea, può aggiungersi il richiamo a CGUE, 6 settembre 2012, in causa C - 273/11, Mecsek-Gabona Kft, a proposito di una fornitura di colza da un'impresa ungherese ad un'impresa italiana fittizia che tuttavia (par. 17) aveva "comunicato i numeri di immatricolazione dei camion che avrebbero prelevato la merce presso la Mecsek-Gabona. I quantitativi di prodotti acquistati sono stati indicati nelle lettere di vettura CMR (...), dopo la pesatura dei camion, e i trasportatori hanno presentato i documenti di trasporto dagli stessi visti. Il venditore ha realizzato una fotocopia del primo esemplare di tali lettere di vettura completate, mentre l'originale veniva conservato dai trasportatori. Le quaranta lettere di vettura CMR, i cui numeri di serie sono in ordine successivo, sono state rispediti al venditore, per posta, dall'indirizzo dell'acquirente, situato in Italia". Secondo la Corte (parr. 47 ss.):

46. Orbene, per l'ipotesi in cui la cessione di cui trattasi rientri nell'evasione attuata dall'acquirente e l'amministrazione tributaria non sia certa che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione, si deve esaminare, in terzo luogo, se tale amministrazione possa, successivamente, obbligare il venditore ad assolvere l'IVA afferente a detta cessione.

47. Secondo una consolidata giurisprudenza, la lotta contro eventuali evasioni, elusioni e abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112 (v. sentenze del 29 aprile 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C - 487/01 e C - 7/02, Racc. pag. 1-5337, punto 76; R., cit., punto 36, nonché del 21 giugno 2012, Mahagében e David, C - 80/11 e C - 142/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 41 e giurisprudenza menzionata) che giustifica talvolta obblighi severi per il venditore (sentenza Teleos e a., cit., punti 58 e 61).

48. Quindi, 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 ad un'evasione tributaria (v., sentenze Teleos e a., cit., Punto 65, nonché Mahagében e David, cit., punto 54).

49. Infatti la Corte ha considerato detti elementi come importanti per determinare la possibilità di obbligare il venditore ad assolvere l'IVA a posteriori (v., in tal senso, sentenza Teleos e a., cit., punto 66).

50. Di conseguenza, nel caso che l'acquirente nel procedimento principale abbia posto in essere un'evasione, è giustificato subordinare a un requisito di buona fede il diritto del venditore all'esenzione dall'IVA.

51. La decisione di rinvio non consente di concludere che la Mecsek-Gabona sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquirente aveva posto in essere un'evasione.

52. Tuttavia, nelle sue osservazioni scritte e orali presentate dinanzi alla Corte il governo ungherese rileva che diversi elementi non indicati nella decisione di rinvio forniscono, a suo giudizio, la prova della mala fede della ricorrente nel procedimento principale. Tale governo rileva quindi che, pur non conoscendo l'acquirente di beni di cui trattasi nel procedimento principale, la Mecsek-Gabona non aveva chiesto a quest'ultimo alcuna garanzia, ne aveva verificato il numero d'identificazione solo dopo l'operazione, non aveva effettuato alcuna ricerca di informazioni supplementari su detto acquirente, gli aveva trasferito il diritto di proprietà su tali beni accettando di posticipare il pagamento del loro prezzo di vendita e aveva presentato le lettere di vettura CMR rispediti da detto acquirente nonostante fossero incomplete.

53. Al riguardo si deve ricordare che, nel contesto del procedimento instaurato in forza dell'articolo 267 TFUE, la Corte non è competente a verificare e nemmeno a valutare le circostanze di fatto relative al procedimento principale. Spetta quindi al giudice nazionale effettuare una valutazione globale di tutti gli elementi e le circostanze di fatto relativi a detto procedimento onde stabilire se la Mecsek-Gabona abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere per garantire che l'operazione realizzata non la conducesse a partecipare a un'evasione tributaria.

54. Qualora detto giudice giungesse alla conclusione che il soggetto passivo di cui trattasi sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare l'evasione medesima, la stessa dovrebbe negargli il beneficio del diritto all'esenzione dall'IVA.

2.2.3. Il dovere di una diligenza (non ordinaria, ma) qualificata ed anzi professionalmente massima del cedente è recepito, da tempo, anche dalla giurisprudenza interna, la quale insegna (cfr. ad es. Sez. 5, n. 22333 del 13/09/2018, Rv. 650507 - 01) che,

in tema di cessioni intracomunitarie, nell'ipotesi in cui l'acquirente benefici del potere di disporre del bene e non abbia assolto all'obbligo, previsto dall' art. 41 del D.L. n. 331 del 1993 , conv. nella L. n. 427 del 1993 , di trasportare lo stesso al di fuori dello Stato membro di cessione, ai fini del riconoscimento della esenzione dall'IVA a favore del fornitore è necessario - in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea (sentenza 21 febbraio 2018, Kreuzmayr) - che lo stesso abbia agito in buona fede, impiegando la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, valutata secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, rispetto alle circostanze del caso concreto, al fine di assicurarsi di non essere coinvolto in un'operazione finalizzata ad un'evasione delle imposte, specificando (cfr. ad es. Sez. 5, n. 4045 del 12/02/2019, Rv. 652945 - 01) che

il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato nel quale risiede il cessionario o, in mancanza, di fornire adeguata prova della propria buona fede, ossia di aver adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere, per non essere coinvolto in un'evasione fiscale avendo riguardo alle circostanze del caso concreto (...).

2.2.3.1. Generalizzando i superiori insegnamenti,

in caso di cessioni intracomunitarie, ai fine dell'osservanza dell' art. 41 D.L. 331/93 , l'onere di diligenza, ed altresì di prudenza, gravante sul cedente onde prevedere e prevenire possibili illeciti "a valle" - che si accentua a fronte dell'emersione di indici di anomalia rispetto a prassi ordinarie (come, nel caso di specie, la conduzione delle trattative con il futuro legale rappresentante di una costituenda, all'uopo, società) - deve avere riguardo ad effettività, operatività, serietà e solidità del cessionario, in guisa, sinteticamente, da ricavarne - attraverso un'indagine non limitata alle risultanze formali (con particolare riguardo ad esistenza e validità della partita IVA), ma estesa alla reale situazione economico-imprenditoriale (attraverso lo scandaglio, secondo i casi, di strutture, patrimonializzazione, clientela e reputazione) - un complessivo giudizio di affidabilità.

2.2.4. La CTR ha fatto pedissequa applicazione del superiore principio, appropriatamente evidenziando il difetto di diligenza della contribuente, siccome "in possesso", "fin dai primi contatti", "di apprezzabili indizi che avrebbero dovuto far sorgere sospetti sulla genuinità dell'operazione", infine conclusa con una società di diritto maltese "presumibilmente appositamente costituita", soprattutto in considerazione del fatto che le "mail" inviate dalla persona fisica con cui stava contrattando "recavano i calce il riferimento alla società di diritto

croato F.F. d.o.o., attiva nella produzione e distribuzione di prodotti di alluminio e per la pulizia della casa, di cui la stessa (...) era proprietaria e amministratrice, non avente 'quale oggetto principale' della propria attività la compravendita di imbarcazioni. Inoltre, su richiesta del(...)l'addetto della Società contribuente alla trattativa), al quale non era chiaro chi fosse il reale acquirente, in un primo momento (detta persona fisica) presentava l'offerta di acquisto impegnandosi per sé o per persona o società da nominare (e-mail del 20 marzo 2014)".

2.2.5. Ad un sì approfondito e concludente accertamento in fatto della CTR, la contribuente, nel motivo, nulla oppone in concreto, limitandosi ad icasticamente eccepire che "secondo la CTR la contribuente avrebbe dovuto immaginare che l'acquirente agisse nelle vesti private". Al contrario, l'addebito mosso dalla CTR alla contribuente non attiene all'esercizio di poteri divinatori circa il futuro comportamento del cessionario, ma una considerazione diligente e prudente dei dati di realtà finanche già acquisiti (stante il dubbio sull'effettivo soggetto contraente manifestato dal suo stesso funzionario) in ordine all'effettiva destinazione dell'imbarcazione a soddisfare un'esigenza privata anziché commerciale.

2.2.6. Un tanto vota il motivo al rigetto, anche con riferimento alla richiesta finale di rimessione alla Corte di giustizia, che non c'è alcuna necessità di investire in ordine a questioni risolubili alla luce della sua stessa giurisprudenza, ampiamente recepita da consolidata giurisprudenza interna.

3. Terzo motivo: "Illegittimità della sentenza per le sanzioni irrogate (in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3)".

3.1. "Fin dal ricorso introduttivo, CALIT chiedeva la disapplicazione delle sanzioni ritenendo sussistente una obiettiva incertezza normativa e, in ogni caso, stante la totale buona fede della contribuente. La CTR si è limitata a ritenere che 'non sussiste, nel caso di specie, l'obiettiva incertezza, poiché le richiamate norme tributarie risultano di univoca interpretazione'. Si tratta di una affermazione palesemente in contrasto, anche solo se si considera che la Corte di giustizia Europea, anche nel 2019 ha depositato una nuova decisione (C - 291/2018) per l'interpretazione dell'art. 148 della Direttiva, corrispondente al nostro art. 8-bis e proprio sulla nozione di 'adibita alla navigazione in alto mare'. È singolare che i dubbi sussistessero per la Corte di giustizia Europea e non per la Corte di giustizia lombarda!".

3.2. Il motivo è manifestamente infondato.

3.2.1. Esso neppure paventa le obiettive condizioni di incertezza in tesi affliggenti testi normativi di per se non specificamente individuati, al netto del mero accenno indiretto al "nostro art. 8-bis (decr. IVA)", in dipendenza dal richiamo alla sentenza Grup Servizi Petroliere SA della Corte di giustizia.

3.2.2. Ora, con specifico riguardo al primo rilievo (oggetto del primo motivo), è sufficiente rammentare che, come visto, proprio la giurisprudenza della Corte di giustizia è stata sempre orientata nel tempo ad interpretare in termini di effettività la nozione di adibizione delle navi alla navigazione in alto mare.

3.2.3. Con riguardo, poi, così al primo come al secondo rilievo (quest'ultimo oggetto del secondo motivo), è sufficiente rammentare che, come visto, sia la giurisprudenza della Corte di giustizia che la giurisprudenza di questa Suprema Corte sono costantemente votate a sottolineare il dovere di massima diligenza professionale del cedente nel compiere tutti i controlli necessari a prevedere e prevenire possibili illeciti in materia di IVA da parte del cessionario.

Numero sezionale

3.2.4. Donde - in conformità a quanto correttamente ritenuto dalla CTR - deve escludersi alcuna, men che meno obiettiva, situazione di incertezza normativa.

Anche il motivo in disamina, pertanto, deve essere rigettato.

4. In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato, con le statuizioni consequenziali come da dispositivo.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rifondere all'Agenzia le spese di lite, liquidate in Euro 8.000, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza