

28831119

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAURO MOCCI - Presidente -
Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI - Rel. Consigliere -
Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -
Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Consigliere -
Dott. VITTORIO RAGONESI - Consigliere -

Oggetto

TRIBUTI ALTRI

Ud. 10/07/2019 - CC

R.G.N. 9473/2017

Rom 28831

Rep.

F.N.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 9473-2017 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 06363391001, in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

DI CICCIO ANTONIO SRL, in persona del legale rappresentante pro
tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA VIA BACHELET
12, presso lo studio dell'avvocato CARLO DALLA VEDOVA, che la
rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

28831119

avverso la sentenza n. 912/6/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di L'AQUILA SEZIONE DISTACCATA di PESCARA, depositata il 12/10/2016;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 10/07/2019 dal Consigliere Relatore Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI.

Fatti e ragioni della decisione

La CTR dell'Abruzzo, con la sentenza indicata in epigrafe ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane, confermando l'annullamento dell'avviso di accertamento alla Di Cicco s.r.l. per la ripresa a tassazione di IVA e sanzioni per l'anno 2010 in relazione alla vendita di prodotti alcolici in regime di sospensione di accisa per i quali, secondo la CTR, la contribuente aveva ritualmente dimostrato l'esistenza di cessione intracomunitaria - ed il conseguente diritto all'esenzione dell'IVA - attraverso l'esibizione in giudizio della terza copia del Documento di accompagnamento recante il timbro della Dogana di Ortona attestante l'avvenuto appuramento, a nulla rilevando l'accertata falsità del detto timbro successivamente appurata con sentenza ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale, risultando la buona fede dello speditore.

L'Agenzia delle Dogane ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo. La parte intimata si è costituita, pure depositando memoria.

Questa Corte ha disposto con ordinanza interlocutoria l'acquisizione del fascicolo di merito.

La ricorrente lamenta la violazione degli artt. 41, comma 1, lett. a) del d.l. n. 331/1993, convertito nella l. n. 427/1993,



nonché la violazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3). La CTR non avrebbe fatto corretta applicazione dei principi espressi da questa Corte in ordine alla prova dell'esistenza di un effettivo trasferimento della merce in paese comunitario, ai fini dell'ottenimento del beneficio dell'esenzione dell'IVA, attribuendo alla terza copia del DDA recante i timbri di dogana un'efficacia determinante ai fini dell'esenzione che lo stesso non poteva avere, occorrendo in ogni caso la dimostrazione della consegna della merce al destinatario.

Il motivo è infondato.

Giova premettere un breve inquadramento normativo, al fine di una più corretta definizione della questione ivi esaminata. Innanzitutto, l'art. 41, comma 1, lett. a) del d.l. n. 331/1993 dispone che costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili *"le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta"*. Il beneficio dell'esenzione dall'imposta per le cessioni intracomunitarie trova inoltre espressione nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, la quale all'art. 138 dispone che *" Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal loro territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni"*.

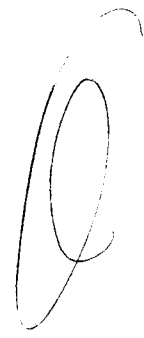
Orbene, è consolidato il principio espresso da questa Corte secondo il quale l'onere della prova circa l'esistenza dei requisiti costitutivi del detto beneficio fiscale - onerosità della



cessione, soggettività passiva del cedente e del cessionario nonché la movimentazione del bene con partenza dall'Italia ed arrivo in altro Stato membro - grava sul cedente, il quale è tenuto a fornire elementi oggettivi che permettano di qualificare come "intracomunitaria" una cessione onerosa di beni tra due soggetti passivi d'IVA, e specificamente a *"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"* (Cass., Sez. V, n. 4045/2019).

Invero, sul punto è d'uopo richiamare integralmente la pronuncia di questa Corte - Cass. n. 4636 del 2014 - nelle parti che qui rilevano *"il d.l.n.331/93, art. 41 — conv. nella l. n. 427/93 - sopra ricordato, in tanto consente il regime sospensivo per l'IVA quanto alla merce soggetta ad accisa, in quanto siano rispettate le previsioni di cui agli artt.6 e 8 dello stesso d.l. n. 331/93 e, in definitiva se sono stati rispettati i presupposti ivi sanciti in ordine al trasferimento della merce in altro paese comunitario secondo la documentazione amministrativa di accompagnamento- che trova specifica menzione nella dir. CEE n.12 in tema di accise del 1992.*

17.2 Giova premettere che questa Corte, in ordine al tema dei presupposti richiesti alla società contribuente per fruire del beneficio della non imponibilità delle operazioni intracomunitarie, ha chiarito che l'onere di provare l'esistenza dello scambio intracomunitario (cioè l'effettivo trasferimento del bene nel territorio di altro Stato membro) grava sul contribuente cedente, che emette la fattura e non applica



l'imposta nei confronti del cessionario (D.L. n. 331 del 1993, art. 50, comma 1), dichiarando che l'operazione non è imponibile (D.L. n. 331 del 1993, art. 46, comma 2); ciò proprio in ragione del principio generale di cui all'art. 2697 c.c., secondo il quale l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è a carico di chi invoca la deroga-cfr., da ultimo, Cass. n. 13457/2012 e, in precedenza, Cass. n.20575/11, Cass. n.3603/09 e Cass. n.21956/10 -.

17.3 Si è pure precisato il carattere indefettibile del trasferimento in altro Paese interno all'UE per usufruire della non imponibilità, avendo già questa Corte sottolineato che l'elemento della movimentazione fisica dei beni oggetto di cessione nel territorio dello Stato membro del cessionario deve costituire elemento strutturale della fattispecie normativa, cosicché la sua mancanza impedisce il riconoscimento dello stesso carattere "intracomunitario" della operazione - Cass. n. 13457/2012, cit.-. 17.4 Quanto al tema delle modalità con le quali il cedente possa offrire la prova che i beni ceduti siano entrati nel territorio dello Stato membro a cui appartiene il cessionario, al quale la società contribuente si è richiamata sostenendo l'erroneità della decisione nella parte in cui aveva ritenuto necessaria, oltre alla prova della consegna della merce al vettore, quella dell'uscita della merce dal territorio dello Stato membro di cessione, giova rammentare che secondo la giurisprudenza resa dalla Corte di Giustizia, spetta al fornitore di beni provare che sono soddisfatte le condizioni di applicazione dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a), primo comma, cit., della sesta direttiva, comprese quelle imposte dagli Stati membri per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e prevenire ogni possibile frode,



evasione fiscale o abuso (v., segnatamente, Corte giust. 7 dicembre 2010, R, punto 46), poi chiarendo che l'articolo 22, paragrafo 8, della stessa direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima, riconosce agli Stati membri la facoltà di adottare provvedimenti diretti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, purché, in particolare, non eccedano quanto è necessario per conseguire siffatti obiettivi (v., in tal senso, Corte Giust. 27 settembre 2007, Collée, punto 26, e R, cit., punto 45).

17.5 Tali principi sono stati pienamente ribaditi, anche di recente, da Corte Giust. 27 settembre 2012, causa C - 587/10, Vogtkindische Straigen - , Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, ove si è nuovamente riconosciuto che gli Stati membri hanno la facoltà di esigere dai fornitori di beni di produrre la prova che l'acquirente è un soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto dei beni di cui trattasi, purché i principi generali del diritto e, in particolare, il requisito di proporzionalità, siano rispettati. 17.6 Quanto al contenuto di siffatto onere, al quale pure la società contribuente ha fatto riferimento, appare ancora una volta utile ricordare come questa Corte, evocando le più recenti risoluzioni emanate dall'Agenzia delle Entrate (Risoluzione 28 novembre 2007, n. 345/E, Risoluzione 15 dicembre 2008, n. 477/E), ha chiarito che mentre può certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigative sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario - deve invece affermarsi il dovere del predetto 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 , dovendo questi procurarsi mezzi di prova adeguati alle necessità, capaci se non di dimostrare, quanto meno di non lasciare dubbi circa l'effettività dell'esportazione e circa la sua buona fede in ordine a tale dato -cfr., da ultimo, Cass.n.1670/2013 -.


17.7 Resta tuttavia assodato che incombe sul cedente l'onere di provare i presupposti richiesti dal cennato art.41 cit.

17.8 Ancora recentemente, l'Agenzia delle Entrate, proprio su impulso di un cedente che aveva consegnato la merce ad un trasportatore, è tornata ad occuparsi della questione - Ris.25 marzo 2013 n.19/E- precisando che i documenti utili al fine di ritenere provata il trasferimento fuori dal paese in cui si trova il cedente devono comprovare "... che vi è stata la c.d. movimentazione fisica della merce, che deve aver raggiunto un altro Stato membro..." , aggiungendo che gli stessi "...sono idonei a fornire prova della cessione intracomunitaria se conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle predette cessioni, alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e agli elenchi Intrastat (cfr. Ris. n. 345 del 2007). 17.9 Tale indirizzo si pone in linea di continuità con la Risoluzione n. 3451E del 28 novembre 2007, ove si era chiarito che il documento di trasporto CMR può costituire prova idonea sempreché dallo stesso risulti " [...] l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario." 17.10 Ciò, peraltro, nella consapevolezza che la concreta individuazione delle condotte che il cedente deve tenere (o astenersi dal tenere), perché lo si possa giudicare in buona fede nell'esecuzione di una cessione intracomunitaria



non conclusasi con l'effettivo trasferimento dei beni ceduti nello Stato membro di destinazione attiene a valutazioni riservate al giudice di merito in quanto inevitabilmente legate alle specifiche caratteristiche di ciascuna vicenda- Cass. 8132/11- ma comunque soggette al controllo di logicità e di adeguatezza - in altri termini di correttezza - che la Corte è deputata a svolgere sulla motivazione dell'accertamento di fatto [...].

Ancora, in riferimento alla documentazione utile ai fini della dimostrazione dell'effettiva movimentazione fisica dei beni sottoposti ad accisa nonché della buona fede del cedente questa Corte – Cass., Sez V, n. 26466/2014 – ha delineato la valenza dei documenti di accompagnamento, affermando i seguenti principi: *“Riguardo alla circolazione intracomunitaria dei prodotti sottoposti da accisa, l'articolo 18, paragrafo 1 della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, stabilisce che «ogni prodotto che è soggetto ad accisa e che circola in regime di sospensione tra i territori dei diversi Stati membri [...] è accompagnato da un documento rilasciato dallo speditore» e chiarisce che «esso può essere un documento amministrativo o commerciale documento rilasciato dallo speditore, in base all'articolo 19 della stessa direttiva, «consta di quattro esemplari: un esemplare che lo speditore deve conservare; un esemplare per il destinatario; un esemplare che deve essere rinviato allo speditore per appuramento; un esemplare destinato alle autorità competenti dello Stato membro di destinazione». L'articolo 1 del Reg. (CEE) n. 2719 del 1992 precisa: «Il modulo riportato nell'allegato deve essere utilizzato come documento amministrativo di accompagnamento per la circolazione in regime sospensivo di prodotti soggetti ad accisa, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1 della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992,*



fatta salva la conformità alle disposizioni di esecuzione e di procedura di cui al reverso dell'esemplare n. 1 del documento». Dunque, il documento di accompagnamento da un lato è surrogabile anche da un documento commerciale contenente le stesse informazioni, dall'altro la terza copia (cd. copia di ritorno) non è diretta a tutelare il rapporto fiscale con lo Stato membro di destinazione, atteso che per tale rapporto è predisposta la quarta copia corredata, se richiesto, dal certificato ricevimento previsto per la terza".

Inoltre, va aggiunto che secondo l'art. 19, par. 2 della direttiva 25//2/1992 n. 12 cit. " L'esemplare da rinviare deve contenere le seguenti indicazioni necessarie per l'appuramento:

- a) indirizzo dell'ufficio delle autorità fiscali da cui dipende il destinatario;
- b) data e luogo di ricevimento della merce;
- c) designazione delle merci ricevute al fine di verificare se la spedizione è conforme alle indicazioni riportate nel documento; in caso di conformità, è necessario far figurare la dicitura «spedizione conforme»;
- d) numero di riferimento o di registrazione eventualmente rilasciato dalle autorità competenti dello Stato membro di destinazione che utilizzano una siffatta numerazione e/o il visto delle autorità competenti dello Stato membro di destinazione qualora detto Stato membro preveda che l'esemplare destinato ad essere rinviato debba essere autenticato o vidimato dalle proprie autorità;
- e) firma autorizzata del destinatario."

Orbene, nel caso di specie la CTR Marche si è pienamente conformata ai superiori principi richiamati della giurisprudenza di questa Corte e dalla Corte di Giustizia, avendo riconosciuto la veridicità e l'effettività del trasferimento della merce inviata



dalla Di Cicco s.r.l. al cessionario, sulla base della documentazione – quali le terze copie dei DAA - che si dimostra essere stata attentamente vagliata dal giudice di merito di primo e secondo grado.

Né l'Ufficio ha allegato, ai fini dell'autosufficienza del ricorso, elementi idonei a revocare in dubbio la ricostruzione dei fatti accertati e la correttezza del ragionamento espresso dal giudice di merito.

Da ciò consegue la correttezza della decisione impugnata che ha riconosciuto a favore della società contribuente il beneficio dell'esenzione dal versamento dell'IVA, ricadendo l'operazione da questi realizzata nella fattispecie della "cessione intracomunitaria" disciplinata dall'art. 41 del D.L. 331/1993.

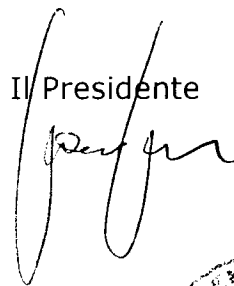
Pertanto, sulla base di queste considerazioni, il ricorso va rigettato. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio che liquida in favore della controricorrente in euro 4.500,00 per compensi, oltre spese generali nella misura del 15%.

Così deciso il 10.7.2019 in Roma.

Il Presidente



IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 8 NOV. 2019
IL CANCELLIERE
Paola Francesca CAMPOLI

