

Operazione triangolare con cessione all'estero esente IVA

Commissione Tributaria regionale di Bologna; sentenza 21/4/2017-19/5/2017, n. 1594/2017; Pres. Pugliese Rel. est. Molini.

Operazione triangolare – Cessione all'estero esente IVA – Non necessità che il trasporto sia avvenuto a nome del cedente – Necessità che l'operazione sia voluta dall'origine come cessione all'estero

Ai fini della configurabilità di una cessione all'estero esente da IVA, a seguito di operazione triangolare ex art. 8 comma 1 lettera a) DPR n. 633/1972, non è necessario il dato formale che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e nome del cedente; rileva piuttosto il dato sostanziale relativo al fatto che, sin dall'origine e nella sua rappresentazione documentale, l'operazione sia stata voluta come cessione interna in vista di un trasporto a cessionario non comunitario, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originati contraenti.

(Massima a cura di Gianluigi Morlini – Riproduzione riservata)

FATTO

La controversia trae origine da un avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate di Piacenza a B. M. s.r.l., avviso con il quale, a seguito della parziale cessazione della materia del contendere e per quanto qui ancora interessa, sono state mosse al contribuente due contestazioni: la contabilizzazione di fatture relative a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, in quanto emesse formalmente da Gino M. per prestazioni svolte invece dal fratello Bruno; nonché la omessa regolarizzazione di acquisti senza fattura o con fattura infedele per operazioni imponibili, in quanto la B., già acquirente delle merci, aveva curato direttamente il loro successivo trasporto all'estero, con ciò violando l'art. 8 comma 1 lettera a) DPR n. 633/1972 tramite la cosiddetta triangolazione irregolare.

Avverso l'accertamento ha proposto opposizione il contribuente, eccependo sia la pretesa illegittimità formale dell'accertamento, sia la sua infondatezza sostanziale; mentre ha resistito la parte pubblica, deducendo la correttezza del proprio operato sotto i profili procedurali e sostanziali.

La CTP ha accolto il ricorso, ritenendo nel merito infondati gli addebiti dell'Agenzia, anche in ragione del decreto di archiviazione del GIP per infondatezza della notizia di reato ex art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 in ordine al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti; e compensando peraltro le spese di lite.

Nei confronti della pronuncia di primo grado interpone appello l'Ufficio, ribadendo le proprie argomentazioni sia in ordine alla esistenza di fatturazioni soggettivamente inesistenti; sia in ordine alla cosiddetta

triangolazione, relativamente alla quale assume una mancata pronuncia da parte della CTP.

Resiste la B. M. s.r.l. in liquidazione.

DIRITTO

a) L'appello è infondato, pur dovendo essere integrata la motivazione della sentenza del Giudice di prime cure.

Con riferimento alla prima doglianza dell'Ufficio, relativa alla pretesa esistenza di fatturazione per prestazioni soggettivamente inesistenti, si osserva che, in base ai principi generali sul riparto dell'onere probatorio, l'Ufficio deve provare, anche mediante presunzioni, che il contribuente, al momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva, o avrebbe dovuto sapere secondo l'ordinaria diligenza, di partecipare ad una operazione fraudolenta posta in essere da altri soggetti (per tutte e solo tra le più recenti, cfr. Cass. n. 17818/2016, Cass. n. 25578/2014, Cass. n. 24426/2013).

Ciò premesso, ritiene il Collegio che detta prova non risulti fornita in modo tranquillante.

Va infatti evidenziato sul punto che, così come emerge dagli atti, la B. non ha magazzino o deposito, esegue solo ordini *on line* o telefonici di merce per la quale dispone già del cliente estero, paga anticipatamente le forniture con bonifico bancario ed invia direttamente all'estero la merce acquistata: i contatti con il fornitore sono quindi ridotti davvero al minimo, se non quasi inesistenti.

In un contesto fattuale come questo, è ben possibile, ed addirittura verosimile, quanto dedotto dalla parte ed argomentato anche dal GIP in sede di archiviazione, e cioè che il contribuente ragionevolmente ritenesse che Bruno M. (titolare della Nuova E. Metalli, con la quale la B. operava) agisse quale mandatario del fratello Gino (titolare della Still Inox).

Non può quindi essere mosso un rilievo né di dolo di partecipazione ad una operazione truffaldina, né di colpa, proprio perché, in ragione delle circostanze fattuali sopra indicate, deve ritenersi ragionevole l'affidamento riposto dal contribuente sulla regolarità della situazione.

Quanto agli elementi indicati dall'Ufficio in ordine alle carenze fiscali di Still Inox, per dichiarazioni omesse od inveritiere perché contrastanti con gli studi di settore, trattasi per un verso di circostanze che non possono ragionevolmente ritenersi nella disponibilità della B.; e comunque, per altro verso, di circostanze neppure indicate nell'avviso di accertamento, come tali inutilizzabili.

Con riferimento invece alla seconda doglianza, l'Ufficio contesta l'omessa regolarizzazione di acquisti senza fattura o con fattura infedele per operazioni imponibili, sul presupposto che la non imponibilità prevista dall'articolo 8 comma 1 lettera a) DPR n. 633/1972, concernente le cosiddette operazioni triangolari ed i rapporti tra cedente ed acquirente nazionale, richiede necessariamente che il trasporto all'estero venga eseguito a cura o a nome del primo cedente nazionale; mentre nel caso che cui occupa, il trasporto all'estero è stato curato dal cessionario B., non dal cedente M., con la conseguenza che B. avrebbe dovuto regolarizzare l'operazione *ex art. 6 comma 8 D.Lgs. n. 471/1997*.

Ciò posto, deve osservarsi che è errato in diritto il presupposto giuridico dal quale muove l'Ufficio, e cioè che è unicamente rilevante, ai fini della

non imponibilità, il dato formale relativo al fatto che sia il cedente a curare il trasporto all'estero.

In realtà, l'Agenzia sembra ignorare che da oramai diversi anni la Suprema Corte ha chiarito che, ai fini della configurabilità di una cessione all'estero esente da IVA, non è necessario il dato formale che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e nome del cedente, rilevando piuttosto il dato sostanziale relativo al fatto che, sin dall'origine e nella sua rappresentazione documentale, l'operazione sia stata voluta come cessione interna in vista di un trasporto a cessionario non comunitario, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originati contraenti (Cass. n. 25528/2014, Cass. n. 15971/2014, Cass. n. 22233/2011, Cass. n. 13951/2011, Cass. n. 29156/2010, Cass. n. 6114/2009).

E ciò, tra l'altro, è coerente anche l'orientamento della Corte di Giustizia, secondo la quale è irrilevante chi abbia la disponibilità della merce durante il trasporto a destinazione del cliente extracomunitario (Corte Giust. 27/9/2012 C 587/2010, Corte Giust. 16/12/2010 C 430/2009, Corte Giust. 6/4/2006 C 245/2004).

Essendo incontestato e di evidenza documentale il fatto che la merce sia stata immediatamente esportata in paesi extra UE, con asseverazione della dogana, nessun inadempimento può essere contestato alla B..

E questo è quanto, sia pure in modo eccessivamente sintetico e un po' criptico, sembra avere opinato anche la sentenza di primo grado, laddove ha evidenziato che *"la merce in questione è stata poi oggetto di esportazione con la conseguenza che nessun danno può essere invocato dall'Erario"*.

b) In ragione di tutto quanto sopra, l'appello va rigettato, con conseguente conferma della sentenza impugnata.

Rimane assorbita l'eccezione riconvenzionale incidentale formulata da parte appellata in ordine alla pretesa invalidità formale dell'accertamento.

Il fatto che la motivazione della pronuncia di appello sia sensibilmente integrata rispetto a quella di primo grado, oggettivamente laconica, integra le *"gravi ed eccezionali ragioni"* che, ex art. 15 comma 2 D.Lgs. n. 546/1992, suggeriscono la compensazione delle spese di lite de presente grado di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale di Bologna sez. XI

- rigetta l'appello;
- compensa tra le parti le spese di lite del grado di giudizio.

Bologna, 21/4/2017

Il Giudice rel. est.
Gianluigi Morlini

Il Presidente
Felicita Pugliese