

Giurisprudenza

Cessione Intra: per l'esenzione Iva la sostanza prevale sulla forma

20 Giugno 2018

Al vaglio degli eurogiudici un'operazione in cui le modalità di comunicazione tra importatore e acquirenti non escludevano che il primo fosse partecipe dell'evasione dei secondi

Thumbnail
Image not found or type unknown

La Corte di giustizia, in una complessa vicenda concernente l'importazione di carburanti poi ceduti ad acquirenti di Stati membri terzi, ha stabilito una serie di principi inerenti l'applicabilità dell'esenzione Iva all'importazione e gli obblighi e le facoltà dei soggetti coinvolti, ivi comprese le autorità statuali.

I fatti

Una società lituana operava nell'ambito del commercio all'ingrosso di carburanti.

Tra il 2010 e il 2012, detta società importava in Lituania combustibili provenienti dalla Bielorussia, soggetti al "regime doganale 42", il quale consente la loro immissione in libera pratica in esenzione dall'Iva all'importazione.

Nelle dichiarazioni d'importazione, tale società indicava il numero di identificazione Iva degli acquirenti situati in un altro Stato membro, ai quali prevedeva di cedere i prodotti.

Essa conservava questi ultimi in depositi di prodotti soggetti ad accisa, appartenenti ad altre imprese lituane.

La compagine lituana vendeva, quindi, tali combustibili a società con sede in Polonia, in Slovacchia e in Ungheria in forza di contratti scritti e di singoli ordini: tali contratti, in particolare, prevedevano una consegna "franco fabbrica".

La società doveva, quindi, unicamente trasferire i combustibili agli acquirenti in Lituania e questi ultimi erano responsabili per il successivo trasporto dei prodotti nello Stato membro di destinazione.

Sia i singoli ordini degli acquirenti sia le fatture emesse dalla compagine lituana erano di norma inviati per posta elettronica.

Ai fini del loro trasporto, i prodotti erano oggetto di documenti elettronici di trasporto dei prodotti soggetti ad accisa e di lettere di vettura Cmr: queste ultime venivano compilate dal personale responsabile del deposito fiscale di spedizione e specificavano, in particolare, il deposito fiscale di spedizione, il loro acquirente e il deposito fiscale di destinazione.

Dopo la consegna dei prodotti nei depositi fiscali destinatari situati in Polonia, la società lituana riceveva una conferma elettronica della consegna dei medesimi (la "conferma e ROR"). Essa riceveva altresì le lettere di vettura Cmr, recanti conferma del ricevimento dei suddetti prodotti da parte dei depositi fiscali destinatari. In alcuni casi, la società lituana vendeva prodotti a soggetti passivi situati in altri Stati membri, diversi da quelli i cui numeri di identificazione erano menzionati nelle dichiarazioni d'importazione.

I dati di detti soggetti passivi, compreso il loro numero di identificazione Iva, venivano sempre forniti all'Ispettorato, nelle relazioni mensili sulla cessione dei prodotti in altri Stati membri.

Il procedimento amministrativo

All'esito di una serie di verifiche fiscali, secondo l'Ispettorato non era stato dimostrato che, al momento delle operazioni, la società avesse agito in maniera negligente o imprudente.

Al contrario, l'ufficio doganale regionale riscontrava che la compagine lituana non aveva ceduto i combustibili ai soggetti passivi indicati nelle dichiarazioni di importazione o non aveva dimostrato che i combustibili erano stati trasportati e che il diritto di disporne come proprietario era stato trasferito alle persone il cui nome era indicato nelle fatture dell'Iva dovuta.

La società si era, quindi, rivolta a una società polacca che fornisce servizi di informazione economica, per ottenere informazioni aggiuntive relative ai trasporti in questione. Essa aveva altresì chiesto all'ufficio doganale regionale di rivolgersi ai depositi fiscali polacchi per ottenere i dati che la suddetta società di informazione non poteva ottenere. Ma tale richiesta non veniva accolta.

L'ufficio doganale ha, allora, emesso un rapporto sull'ispezione, nel quale ha constatato che la società aveva ritenuto a torto che le importazioni di combustibili provenienti dalla Bielorussia fossero esenti da Iva, con conseguenziale richiesta di versamento dell'Iva, oltre sanzioni e interessi. La vertenza ha, quindi, avuto un epilogo giudiziale.

Le questioni pregiudiziali

In tale contesto, il Tribunale amministrativo regionale di Vilnius ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- se l'articolo 143, paragrafo 2, della direttiva Iva debba essere interpretato nel senso che esso osta a che un'autorità tributaria di uno Stato membro rifiuti di applicare l'esenzione prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), di detta direttiva solo perché al momento dell'importazione i beni dovevano essere ceduti a un soggetto passivo dell'Iva il cui numero di identificazione era indicato nella dichiarazione d'importazione, ma successivamente, in seguito a un cambiamento delle circostanze, i beni sono stati consegnati a un altro soggetto passivo Iva, e all'autorità pubblica sono state fornite tutte le informazioni sull'identità dell'acquirente effettivo
- se, in circostanze come quelle del caso di specie, l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva debba essere interpretato nel senso che documenti il cui contenuto non sia stato confutato ("lettere di vettura e AD" = documento amministrativo elettronico e conferme e-ROR = nota di ricevimento elettronica), i quali confermano il trasporto dei beni da un deposito fiscale nel territorio di uno Stato membro a un deposito fiscale nel territorio di un altro Stato membro, possono essere considerati come una prova sufficiente del trasporto dei beni in un altro Stato membro
- se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva debba essere interpretato nel senso che esso osta a che l'autorità tributaria di uno Stato membro rifiuti di applicare l'esenzione prevista da detta disposizione qualora il diritto di disposizione non sia stato trasferito all'acquirente dei beni direttamente, ma per il tramite delle persone da esso indicate (imprese di trasporto/depositi fiscali)
- se sia in contrasto con i principi della neutralità dell'Iva e della tutela del legittimo affidamento una prassi amministrativa secondo la quale la nozione di trasferimento del diritto di disposizione e i requisiti della prova di tale trasferimento sono interpretati in maniera diversa, a seconda che si applichi l'articolo 167 o l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva
- se la portata del principio di buona fede in relazione all'imposizione dell'Iva comprenda anche il diritto all'esenzione dall'Iva all'importazione in casi come quello di cui al procedimento principale, ossia quando l'ufficio doganale nega il diritto del soggetto passivo all'esenzione dall'Iva all'importazione per il motivo che le condizioni per una cessione successiva dei beni all'interno dell'Unione europea non sono state soddisfatte
- se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi amministrativa degli Stati membri secondo la quale la presunzione che il diritto di disposizione non era stato trasferito a una determinata controparte contrattuale e il soggetto passivo conosceva o avrebbe potuto conoscere una

possibile frode all'Iva commessa dalla sua controparte contrattuale, è basata sul fatto che l'impresa comunicava con le sue controparti contrattuali mediante mezzi di comunicazione elettronici e che l'indagine condotta dall'autorità tributaria ha accertato che le controparti contrattuali non operavano agli indirizzi indicati e non dichiaravano l'Iva sulle operazioni effettuate con il soggetto passivo

- se l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva debba essere interpretato nel senso che, sebbene l'obbligo di comprovare il diritto all'esenzione fiscale gravi sul soggetto passivo, ciò non significa che l'autorità pubblica competente che decide sulla questione del trasferimento del diritto di disposizione non sia soggetta all'obbligo di raccogliere informazioni accessibili solo alle autorità pubbliche.

La risposta della Corte di giustizia

Quanto alla prima questione, i giudici comunitari premettono che l'esenzione dall'Iva all'importazione è subordinata all'attuazione successiva, da parte dell'importatore, di una cessione intracomunitaria a sua volta esente dall'Iva, ai sensi dell'articolo 138 della direttiva Iva e dipende, pertanto, dal rispetto delle condizioni sostanziali indicate in detto articolo.

Né l'articolo 138 né l'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva prevedono, invece, l'obbligo, per l'importatore, di indicare il numero d'identificazione Iva dell'acquirente che partecipa all'operazione intracomunitaria successiva.

In proposito, poiché detta esenzione dipende dal rispetto delle condizioni sostanziali enunciate in maniera esaustiva da tale disposizione, tra cui non figura l'obbligo per l'acquirente di disporre di un numero di identificazione Iva, gli Stati membri non possono, in linea di principio, negare il beneficio di tale esenzione a causa dell'inosservanza di un requisito formale, come l'identificazione Iva dell'acquirente, eventualmente previsto dal diritto nazionale di uno Stato membro.

In definitiva, l'esenzione all'importazione non può, in linea di principio, essere negata unicamente per il motivo che i prodotti sono stati consegnati a un acquirente diverso da quello il cui numero è stato indicato al momento dell'importazione, a condizione che sia dimostrato che l'importazione è effettivamente seguita da una cessione intracomunitaria che soddisfi le condizioni sostanziali di esenzione di cui all'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva e che l'importatore abbia sempre debitamente informato l'autorità competente dei cambiamenti intervenuti relativamente all'identità degli acquirenti.

Le prove della spedizione o del trasporto dei beni

La Corte, nell'esaminare la seconda questione, ricorda che, per poter beneficiare dell'esenzione all'importazione prevista all'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva, l'importatore deve fornire alle autorità dello Stato membro di importazione la prova, da un lato, che al momento

dell'importazione i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro e, dall'altro, che, nell'ambito della cessione intracomunitaria successiva, detti beni sono stati oggetto di tale spedizione o di tale trasporto.

Nel caso di specie, osserva la Corte, il giudice del rinvio si interroga, in particolare, sul valore probatorio delle lettere di vettura Cmr ed e-AD e delle conferme e-ROR.

A tal riguardo, per quanto concerne le lettere di vettura e-AD, con riferimento alle disposizioni del diritto dell'Unione relative al documento amministrativo elettronico che accompagna la circolazione di beni in sospensione dall'accisa (in prosieguo: il "documento e-AD"), quando queste sono debitamente compilate e presentate al momento dell'importazione, possono costituire un elemento idoneo a dimostrare che, in quel determinato momento, il bene in questione è destinato a essere trasportato o spedito verso un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva Iva.

Al contrario, le conferme e-ROR, atteso che le stesse sono predisposte dopo la spedizione o il trasporto dei beni e che tali conferme non esistono ancora al momento dell'importazione, esse non sono idonee a dimostrare che, in quel determinato momento, i beni in questione sono destinati a essere trasportati o spediti verso un altro Stato membro ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva Iva; possono, tuttavia, essere prese in considerazione ai fini della prova della realtà della spedizione o del trasporto dei suddetti beni, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di tale direttiva.

Infine, per quanto riguarda le lettere di vettura Cmr, occorre rilevare che esse sono predisposte prima della spedizione o del trasporto verso lo Stato membro di destinazione e indicano in particolare il luogo di spedizione, l'acquirente, il luogo di ricevimento e i veicoli di trasporto: pertanto, esse sono idonee a dimostrare che i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati verso tale Stato e possono essere prese in considerazione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva Iva, qualora siano state presentate al momento dell'importazione; possono, altresì, essere prese in considerazione ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, di detta direttiva e ciò a maggior ragione qualora, al termine della spedizione o del trasporto, siano provviste di un timbro attestante l'avvenuta consegna.

Il rifiuto dell'esenzione Iva

I giudici comunitari passano, quindi, all'esame della terza e della quarta questione pregiudiziale. All'esito dell'analisi della giurisprudenza comunitaria sul punto, gli eurogiudici osservano che, per determinare se le operazioni realizzate tra l'importatore e gli acquirenti in seguito all'importazione

dei beni di cui trattasi debbano essere qualificate come "cessioni di beni", ai sensi della direttiva Iva, occorre valutare se il potere di disporre di tali beni come proprietario sia stato trasferito, dalla società lituana, ai trasportatori e ai depositi fiscali o se questi ultimi abbiano soltanto svolto la funzione di intermediario del trasporto e del deposito, senza che sia stato trasferito in capo agli stessi tale potere. In quest'ultima ipotesi, e purché tale potere sia stato effettivamente trasferito dalla compagine lituana agli acquirenti, come la domanda di pronuncia pregiudiziale lascia intendere, le suddette operazioni devono essere qualificate come "cessioni di beni".

Qualora, al termine di tale valutazione, risulti che la richiamata società ha trasferito il potere di disporre dei beni come proprietario agli acquirenti, e purché siano soddisfatte le altre condizioni dell'esenzione all'importazione, non si potrà negare alla compagine la concessione dell'esenzione all'importazione.

Buona fede dell'importatore ed evasione dell'acquirente

Riguardo la quinta e la sesta questione pregiudiziale, sottoposte alla sua attenzione, la Corte osserva che spetta al giudice del rinvio verificare, sulla base di una valutazione globale di tutti gli elementi, se la società lituana abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere per garantire che le operazioni di importazione e di cessione realizzate non la conducessero a partecipare a un'evasione fiscale.

In ogni caso, i togati comunitari riscontrano che, sulla base delle prove prodotte dalla società, emerge che l'Ispettorato era pervenuto alla conclusione che le condizioni per l'esenzione delle cessioni intracomunitarie erano rispettate e che nessuna negligenza poteva essere addebitata a tale società. Tuttavia, occorre sottolineare che l'analisi effettuata dall'ispettorato, limitata in ogni caso a talune delle operazioni in esame nel procedimento principale, non impediva all'ufficio doganale regionale di verificare, in occasione di una nuova verifica, se la compagine non avesse e non potesse avere conoscenza di un'eventuale evasione fiscale commessa dall'acquirente in riferimento a tutte le operazioni in questione.

Gli obblighi delle autorità nazionali

Infine, rispondendo all'ultima questione, la Corte di giustizia premette che, qualora il fornitore non sia in grado di produrre le prove necessarie a dimostrare che le condizioni dell'esenzione di una cessione intracomunitaria sono soddisfatte, le autorità tributarie dello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto di beni non sono tenute a chiedere informazioni alle autorità dello Stato membro di destinazione sulla base delle disposizioni del regolamento n. 1798/2003, relative al sistema di scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri.

In conclusione, attesa la mancanza di disposizioni esplicite, la normativa non attribuisce alcun diritto specifico a un soggetto passivo di chiedere la trasmissione di informazioni nell'ipotesi in cui

non fosse in grado di fornire esso stesso le prove atte a giustificare il suo diritto all'esenzione dall'Iva.

Conclusioni

1) L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 143, paragrafo 2, lettera b), della direttiva Iva devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che le autorità competenti di uno Stato membro rifiutino di concedere l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto all'importazione per il solo motivo che, a seguito di un mutamento di circostanze intervenuto successivamente all'importazione, i prodotti di cui trattasi sono stati ceduti a un soggetto passivo diverso da quello il cui numero di identificazione dell'imposta sul valore aggiunto era stato indicato nella dichiarazione d'importazione, allorché l'importatore ha comunicato tutte le informazioni relative all'identità del nuovo acquirente alle autorità competenti dello Stato membro di importazione, purché sia dimostrato che le condizioni sostanziali per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva siano effettivamente soddisfatte.

2) L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva, in combinato disposto con l'articolo 138 e l'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva, come modificata, deve essere interpretato nel senso che:

- documenti che attestano il trasporto di beni da un deposito fiscale situato nello Stato membro di importazione a destinazione non già dell'acquirente, ma di un deposito fiscale situato in un altro Stato membro, possono essere considerati prove sufficienti della spedizione o del trasporto di tali beni verso un altro Stato membro
- documenti quali lettere di spedizione fondate sulla Convenzione concernente il contratto di trasporto internazionale di merci su strada, firmata a Ginevra il 19 maggio 1956, come modificata dal protocollo del 5 luglio 1978, e documenti amministrativi elettronici che accompagnano la circolazione di beni in sospensione dall'accisa possono essere presi in considerazione per dimostrare che, al momento dell'importazione in uno Stato membro, i beni in questione sono destinati a essere spediti o trasportati verso un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 2, lettera c), della direttiva Iva, purché detti documenti siano presentati in tale momento e contengano tutte le informazioni necessarie. Tali documenti, così come le conferme elettroniche della cessione dei prodotti e la nota di ricevimento emesse al termine di una circolazione in sospensione dall'accisa, sono idonei a dimostrare che detti beni sono stati effettivamente spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva Iva.

3) L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che le autorità di uno Stato membro rifiutino a un importatore il beneficio del diritto all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, previsto da tale disposizione, per le importazioni di beni che questi ha effettuato in tale Stato membro e che sono state seguite da una cessione intracomunitaria, per il motivo che tali beni non sono stati trasmessi direttamente all'acquirente, ma sono stati presi in carico da imprese di trasporto e da depositi fiscali da quest'ultimo designati, qualora il potere di disporre di detti beni come proprietario è stato trasferito, dall'importatore, all'acquirente. In tale contesto, la nozione di "cessione di beni", ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva, come modificata, deve essere interpretata nello stesso modo in cui viene interpretata nell'ambito dell'articolo 167 della suddetta direttiva, come modificata.

4) L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi amministrativa secondo la quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il beneficio del diritto all'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto all'importazione viene rifiutato all'importatore in buona fede, qualora le condizioni per l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva non siano soddisfatte a causa di un'evasione fiscale commessa dall'acquirente, a meno che non sia accertato che l'importatore sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e non ha adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la propria partecipazione a tale evasione. Il solo fatto che l'importatore e l'acquirente abbiano comunicato mediante mezzi di comunicazione elettronici non può consentire di presumere che l'importatore sapesse o avrebbe potuto sapere di partecipare a tale evasione.

5) L'articolo 143, paragrafo 1, lettera d), della direttiva Iva deve essere interpretato nel senso che le autorità nazionali competenti, quando verificano il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario, non sono tenute a raccogliere informazioni alle quali solo le autorità pubbliche possono accedere.

Data della sentenza

20 giugno 2018

Numero della causa

Causa C-108/2017

Nome delle parti

UAB "Enteco Baltic";

contro

Muitines departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/cessione-intra-lesenzione-iva-sostanza-prevale-sulla-forma>