

Giurisprudenza

Esenzione Iva per le esportazioni: senza prova “doganale” svanisce

28 Febbraio 2020

Nell'ipotesi in cui si producano documenti di origine privata in sostituzione di quelli ufficiali accettati, l'operazione va equiparata a una cessione nel territorio nazionale

immagine generica illustrativa Per beneficiare dell'esenzione dall'Iva prevista per le cessioni all'esportazione, il contribuente deve fornire prova certa e incontrovertibile, quale l'attestazione di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione, dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana, poiché il regime probatorio dell'esportazione deve essere ricavato dalla disciplina doganale, non potendo l'operatore valersi di documenti alternativi rispetto al documento doganale. Di conseguenza, nel caso in cui non sia stata fornita la prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione, l'operazione deve considerarsi come non effettuata ed equiparata a una cessione nel territorio nazionale, soggetta a Iva. Queste le conclusioni della Cassazione nell'ordinanza n. 1864 del 28 gennaio 2020.

I fatti

A seguito di una verifica nei confronti di una spa e con riferimento ai rapporti intrattenuti con una srl, nei confronti di quest'ultima, l'Agenzia ha recuperato a tassazione (anche) l'Iva relativa agli acquisti effettuati nel 1999, non dichiarati ma assoggettati a imposta nella stessa misura percentuale delle cessioni tassate nell'anno precedente, tenuto conto che la contribuente aveva lo *status* di esportatrice abituale e, quindi, poteva disporre del plafond disponibile per gli acquisti effettuati nell'anno in corso. La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso della srl, affermando:

- applicabile il disposto dell'articolo 8, comma 1, lettera c), Dpr n. 633/1972 (esportazioni indirette)

- sussistenti tutti i requisiti previsti *ex lege* perché le cessioni fossero effettuate senza pagamento dell'imposta
- che, inoltre, era stata allegata agli atti la dichiarazione d'intento ex articolo 11, lettera c), Dl n. 746/1983.

L'ufficio ha impugnato la sentenza poiché il riferimento alla disponibilità del plafond risultava in palese contrasto con l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Iva per l'anno 1999, oggetto di controllo. Anche in Commissione regionale, tuttavia, la ripresa della maggior Iva non ha avuto sorte migliore. Il collegio di secondo grado, infatti, ha rigettato l'appello poiché la contribuente, alla stregua degli atti, ben poteva essere considerata esportatrice abituale di merce, con plafond disponibile per l'anno d'imposta controllato, essendo stata regolarmente presentata la dichiarazione Iva per l'anno precedente, il 1998.

L'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, lamentando, tra l'altro:

- violazione dell'articolo 8, comma 1, lettere a) e b), Dpr n. 633/1972 e falsa applicazione del comma 1, lettera c) dello stesso articolo: la Commissione regionale, infatti, aveva confuso il significato e l'ambito di applicazione sia della normativa relativa alle esportazioni indirette sia di quella correlata, disciplinante gli acquisti in sospensione d'imposta (plafond). Nella fattispecie, essendo incontrovertito che la società non avesse presentato alcun modello di dichiarazione fiscale per l'anno accertato e che non avesse esibito i registri Iva o le fatture emesse, i giudici di appello non avrebbero potuto affermare che la società aveva i requisiti di esportatrice abituale. Per essere ammessa a tale beneficio, infatti, la contribuente avrebbe dovuto provare l'effettuazione di operazioni di esportazione diretta ovvero indiretta ex articolo 8, comma 1, lettere a), b) e c), Dpr n. 633/1972 senza limitarsi ad affermare che, poiché solo il 4,68% delle cessioni effettuate nell'anno precedente era stato assoggettato a imposta, anche per l'anno 1999 l'ufficio avrebbe dovuto assoggettare a tassazione soltanto il 4,68% dei ricavi non dichiarati. Peraltro, l'Agenzia ha sostenuto che era del tutto inconferente il riferimento all'articolo 8, comma 1, lettera c), Dpr n. 633/1972, poiché tale disposizione poteva essere invocata per giustificare gli acquisti effettuati in sospensione d'imposta, che possono effettuarsi nei limiti del plafond disponibile, rilevato dalla dichiarazione presentata l'anno precedente, ma non le cessioni
- violazione dell'articolo 2697 cc e insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo, nonché carenza assoluta di motivazione: i giudici regionali hanno riconosciuto che la

contribuente era “esportatrice abituale di merce con plafond disponibile per l’anno 1999 di euro 11.020.023 (già lire 21.337.739.000), in assenza di qualsiasi supporto probatorio, solo sulla base dichiarazione Iva 1998, elemento non idoneo, da solo, a dimostrare che l’attività di esportatrice abituale fosse stata effettuata per l’anno d’imposta 1999.

La Corte ha accolto i motivi di ricorso, affermando che *“le argomentazioni svolte dai giudici di merito, essendo molto generiche, non consentono di evincere sulla base di quale documentazione sia stata accertata la qualità di esportatrice abituale della contribuente e la disponibilità di un plafond per l’anno oggetto di accertamento, né tanto meno chiariscono se nella fattispecie in esame si verta in ipotesi di effettuazione di operazioni di esportazione diretta o indiretta e se la contribuente abbia fornito prova dell’esportazione delle merci vendute.”* (Cassazione, n. 1864/2020).

Osservazioni

Con riferimento all’applicabilità del regime di esenzione da Iva per le cessioni all’esportazione, i giudici di piazza Cavour sono stati chiamati a interpretare l’articolo 8, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972, secondo il quale l’esportazione *“deve risultare da documentazione doganale, o da vidimazione apposta dall’Ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma del **D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, art. 2**, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all’art. 21, comma 4, secondo periodo”*. Al riguardo, hanno chiarito che, per beneficiare dell’esenzione da imposta, deve essere fornita una prova certa e incontrovertibile, quale l’attestazione di pubbliche amministrazioni del paese di destinazione dell’avvenuta presentazione delle merci in dogana. Ciò in quanto il regime probatorio dell’esportazione deve essere ricavato dalla disciplina doganale, non potendo l’operatore valersi di documenti alternativi rispetto al documento doganale.

Di conseguenza, nel caso in cui non sia stata fornita la prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione, ovvero nell’ipotesi in cui siano prodotti documenti di origine privata (documenti di trasporto, contabili bancarie e distinte di carico) in sostituzione della documentazione ufficiale mancante, l’operazione deve considerarsi come non effettuata ed equiparata a una cessione nel territorio nazionale, soggetta a Iva (*cf*r Cassazione, nn. 13221/2001, 1614/2002, 16971/2016 e 4161/2018). Nella fattispecie esaminata, la Corte ha concluso che la Commissione regionale, con motivazione insufficiente, aveva ritenuto detraibile l’imposta senza esplicitare il percorso argomentativo attestante le condizioni di legge giustificative della non imponibilità delle cessioni effettuate e che, inoltre, aveva escluso la sottrazione all’ordinario regime impositivo, desumendola automaticamente dalla regolare presentazione della dichiarazione Iva per

l'anno precedente quello oggetto di controllo. Senza necessità di ulteriore prova delle cessioni nei confronti di soggetti esportatori, prova che, comunque, la contribuente non avrebbe potuto fornire tenendo conto che non aveva esibito alcuna fattura di vendita, né i registri Iva.

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/esenzione-iva-esportazioni-senza-prova-doganale-svanisce>