



Scuola Europea di Alti Studi Tributari
European School of Advanced Fiscal Studies



Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

Facoltà di Giurisprudenza

SCUOLA EUROPEA DI ALTI STUDI TRIBUTARI

**CORSO DI ALTA FORMAZIONE
PER GIUDICI E PROFESSIONISTI TRIBUTARI**

V Edizione

I GRANDI ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

**L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
profili nazionali e comunitari**

LE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

LE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE*

A) Generalità

Una ricognizione sulle caratteristiche dell'esportazione è stata effettuata nella **sentenza n. 66/6741 del 22 febbraio 2006 della Corte di Cassazione**. Questa ha affermato che a seguito dell'attuazione del mercato unico europeo, con decorrenza dal 1° gennaio del 1993, sono cadute tutte le barriere doganali tra i Paesi aderenti alla Comunità europea, la quale appare nei rapporti con i Paesi terzi come una sola unità. Di conseguenza i termini importazione ed esportazione hanno assunto un diverso significato: **importazione** è l'introduzione in un qualsiasi Stato membro di beni provenienti da Paesi estranei alla Comunità; **esportazione** è la cessione di beni effettuata al di fuori della Comunità, mentre nel linguaggio doganale la nozione di importazione fa riferimento alle due distinte operazioni dell'immissione in libera pratica nella Comunità e dell'immissione in consumo.

Prosegue la Corte affermando che all'atto dell'introduzione nel territorio doganale comunitario di merce proveniente da Paesi terzi, per l'importazione definitiva, deve essere adempiuta l'obbligazione doganale, la quale comprende il pagamento dei diritti di confine tra cui figurano oltre ai dazi doganali anche le imposte di consumo. Pertanto all'atto dello sdoganamento della merce estera si avranno l'immissione in libera pratica, la quale comporta il pagamento dei dazi doganali, unici per tutto il territorio della Comunità europea, costituenti una risorsa autonoma della Comunità e l'immissione in consumo, la quale comporta l'adempimento degli obblighi fiscali di natura nazionale come il pagamento dell'Iva e delle accise.

Nelle **Conclusioni del 25 marzo 2004, nella causa C-382/02 (Cimber Air A/S contro Skatteministeriet)**, l'Avvocato Generale ha affermato che nel commercio internazionale di beni vige il principio cosiddetto dell'imposizione nel luogo di destinazione o di consumo finale. Pertanto, se si vuole evitare l'«esportazione» d'imposte indirette del paese d'origine - il che comporterebbe la sussistenza di una doppia imposizione - si deve stabilire un regime di esenzione delle transazioni con l'estero.

In altre parole, l'Avvocato Generale sottolinea che il fondamento delle esenzioni di cui all'art. 15 della sesta direttiva (il quale è titolato "Esenzione delle operazioni

* Rassegna a cura di Leonardo Silvestri, Dottorando in Diritto Tributario Europeo dell'Università di Bologna

all'esportazione al di fuori della Comunità, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali"), consiste nel non assoggettare all'imposta i consumatori degli Stati terzi. In seguito alla modifica della sesta direttiva da parte della direttiva 91/680/CEE (il cui principale obiettivo, una volta soppressi i controlli fiscali alle frontiere interne, è consistito nel facilitare il passaggio verso un ordinamento definitivo dell'imposizione del commercio intracomunitario nel sistema comune dell'Iva), il testo dello stesso art. 15 è stato rettificato, per chiarire che le esportazioni esentate sono quelle effettuate «fuori dalla Comunità».

B) Prova dell'avvenuta esportazione

Per poter usufruire dell'esenzione di cui al primo comma, lettera a) dell'art. 8, la norma richiede esclusivamente che l'esportazione deve risultare da documento doganale o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un'esemplare della fattura ovvero su un'esemplare della bolla di accompagnamento.

La **Corte di Cassazione, con la sent. n. 6351 del 3 maggio 2002**, ha affermato che l'esenzione dall'Iva per le cessioni di beni destinati all'esportazione, prevista dall'art. 8, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, **postula l'effettivo perfezionamento di tutte le operazioni di esportazione, delle quali assume per intero la responsabilità il cedente, a carico del quale incombe, nella ipotesi di mancato perfezionamento della esportazione stessa**, alla stregua della disciplina del diritto interno come del diritto doganale comunitario, **l'onere della prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione**. Tale prova, peraltro, può essere fornita con ogni mezzo, purché essa abbia carattere di certezza ed incontrovertibilità, quale può essere l'attestazione di Pubbliche Amministrazioni del paese di destinazione dell'avvenuta detta presentazione delle merci in dogana, mentre documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento, non possono costituire prova idonea allo scopo. Per l'Amministrazione finanziaria ricorrente, trattandosi nel caso di specie di esportazione da effettuarsi previo transito comunitario, la documentazione fornita dalla dogana di partenza non costituirebbe prova idonea dell'avvenuta esportazione. La cessione dovrebbe, perciò, essere considerata come avvenuta nel territorio nazionale e soggetta ad Iva.

La disciplina dei transiti comunitari (ordinata dal regolamento n. 77/222/CEE, il quale dispone che i transiti intracomunitari non siano più sottoposti a controllo doganale

di frontiera, ma proseguano fino a destinazione) ha inciso sulla portata dell'art. 8, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972. Mentre per le esportazioni verso paesi terzi è sufficiente dimostrare l'uscita delle merci dal territorio doganale, per gli scambi in transito comunitario occorre che il paese di destinazione comunichi ufficialmente che la merce è entrata sotto il suo controllo doganale. La comunicazione avviene d'Ufficio tra le due dogane, nel caso in cui l'appuramento non vada a buon fine, l'operatore viene invitato a fornire una prova sostitutiva. Ma tale prova non è libera, bensì è regolata dall'art. 346, comma 1 del Testo Unico delle leggi doganali (D.P.R. n. 43/1973), secondo cui sono ammesse solo le "attestazioni e certificazioni rilasciate da una dogana o da altre Amministrazioni estere, ovvero idonei documenti di trasporto". Con circolare n. 265 del 23 aprile 1974 della Direzione Generale delle Dogane sono state ammesse come prova dell'avvenuta esportazione, non solo la terza copia del mod. T2 restituita dalla dogana del paese di destinazione o il telex dell'avvenuto allibramento presso la stessa dogana, ma anche i documenti alternativi indicati nel citato art. 346 ovvero le annotazioni sui documenti di trasporto internazionale, quali le lettere di vettura, le polizze di carico, i manifesti del carico delle navi e degli aeromobili.

La Suprema Corte ha così ritenuto che l'art. 8, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972 nel testo all'epoca vigente, nella parte in cui disponeva che l'esportazione "deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento ... o ... sul documento di cui all'art. 21, comma 4, secondo periodo", doveva essere interpretato nel senso che pur dovendosi ritenere che si trattava di formalità da adempiersi da parte dell'Ufficio doganale di partenza, il cui compimento legittima l'emissione di fattura senza applicazione dell'Iva, comunque il cedente si deve assumere la responsabilità dell'intera operazione di esportazione.

Per cui, nel caso in cui si accerti la mancata presentazione delle merci alla dogana di destinazione, l'operazione deve considerarsi come non effettuata e, non essendo stata vinta la presunzione di cui all'art. 53, l'operazione deve essere considerata come una cessione nel territorio nazionale, soggetta ad Iva.

In definitiva, sia la disciplina di diritto interno, sia il diritto doganale comunitario attribuiscono al soggetto che dichiara di voler compiere un'esportazione la diretta e piena responsabilità del compimento dell'operazione, e in particolare della presentazione all'Ufficio doganale di destinazione delle merci e della prescritta dichiarazione. Tale responsabilità comporta, ovviamente, l'obbligo del soggetto che ha

effettuato l'operazione di fornire idonea prova del regolare compimento di tutte le formalità stabilite (vedi anche **Corte di Cassazione, sent. 26 maggio 2006, n. 12608**).

In una fattispecie particolare la **Corte di Cassazione**, con la **sent. n. 15445 del 6 dicembre 2001**, ha affermato che l'art. 8, comma 1, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nello stabilire che "**l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale** o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura", detta una disposizione in considerazione dell'"*id quod plerumque accidit*". Pertanto, nel caso di **mancaza della prescritta vidimazione per furto della merce**, che costituisce una evidente ragione di forza maggiore, non vi è ragione che il contribuente sia assoggettato ad Iva, così come del resto accade in ogni caso in cui i beni destinati al commercio formino oggetto di furto, o siano distrutti per forza maggiore, non realizzandosi in simili casi alcuna "cessione" di beni (art. 53 del citato D.P.R., che esclude dalla tassazione i beni comunque "perduti").

Nella fattispecie in questione è stata, pertanto, adempiuta la condizione richiesta dalla norma per il non "assoggettamento all'imposta anche se l'operazione non è stata portata a compimento a causa del trafugamento della merce da parte di terzi". La Corte ha sottolineato che è bensì vero che l'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 afferma che costituiscono cessioni all'esportazione (come tali non assoggettabili ad Iva), "b) le cessioni con trasporto o spedizione all'estero o comunque fuori del territorio doganale entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto" e soggiunge che "l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura". Ma la disposizione è stata dettata in considerazione dell'"*id quod plerumque accidit*". Invero il furto costituisce una evidente ragione di forza maggiore e dunque in presenza di simile evento non vi è ragione che il contribuente sia assoggettato ad Iva; così come del resto accade in ogni caso in cui i beni destinati al commercio formino oggetto di un furto, o siano distrutti per forza maggiore, non realizzandosi in simili casi alcuna "cessione" di beni (l'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 esclude dalla tassazione i beni comunque "perduti").

La **Corte Giustizia CE, Quarta Sezione, nella sent. del 21 febbraio 2008, causa C-271/06** ha disposto che l'ordinamento comunitario è uniformato ai principi generali di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento. Conseguentemente, deve ritenersi compatibile con la disciplina dell'IVA la disposizione di diritto interno che operi una esenzione nell'ambito di una cessione all'esportazione di

beni al di fuori del territorio della Comunità laddove, pur non ricorrendo i relativi presupposti, il soggetto passivo non avesse modo di rendersi conto anche utilizzando la diligenza dell'operatore accorto (nella specie, in presenza di falsificazione della prova dell'esportazione).

Con la sua questione, il giudice a quo ha chiesto se l'art. 15, punto 2, della Sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso osta all'esenzione, ad opera di uno Stato membro, dall'IVA relativa a una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità quando non sono soddisfatte le condizioni per tale esenzione, ma il soggetto passivo non poteva rendersene conto, anche usando tutta la diligenza di un commerciante avveduto, a seguito della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente.

La Corte di Giustizia ha osservato che, come risulta dal primo inciso dell'art. 15 della sesta direttiva, spetta agli Stati membri fissare le condizioni di applicazione dell'esenzione d'una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità. Tale disposizione precisa del pari che detti Stati adottano tali condizioni al fine, in particolare, «di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso». Tuttavia, va ricordato che, nell'esercizio dei poteri che le direttive comunitarie conferiscono agli Stati membri, questi devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché di tutela del legittimo affidamento (v., in tal senso, sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a.; 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a.; 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, Elmeka).

In particolare, quanto al principio di proporzionalità, la Corte ha sempre affermato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa (v. sentenze Molenheide e a., e 27 settembre 2007, causa C 409/04, Teleos e a.). Così, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (v., in particolare, le citate sentenze Molenheide e a., nonché Federation of Technological Industries e a.).

A questo proposito, la Corte rileva che, nel settore dell'IVA, i fornitori agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario (v. sentenza

20 ottobre 1993, causa C-10/92, Balocchi). Detti fornitori sono debitori del versamento dell'IVA anche quando questa, in quanto imposta sul consumo, è in definitiva a carico del consumatore finale (v. sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona). Per tale motivo, l'obiettivo di prevenire la frode fiscale di cui all'art. 15 della sesta direttiva giustifica talvolta prescrizioni severe quanto agli obblighi dei fornitori. Tuttavia, qualsiasi suddivisione del rischio tra questi ultimi e il fisco, in seguito ad una frode commessa da un terzo, dev'essere compatibile col principio di proporzionalità (sentenza Teleos e a., cit.). Ciò non può verificarsi quando un regime fiscale faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento dell'IVA sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode commessa dall'acquirente (v. in tal senso, sentenza Teleos e a., cit.). Infatti sarebbe chiaramente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali egli non ha alcuna influenza. Per contro, come la Corte ha già dichiarato, non è 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. sentenza Teleos e a. cit., e giurisprudenza ivi citata). Pertanto le circostanze che il fornitore ha agito in buona fede, che ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che è esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori (v. sentenza Teleos e a., cit.).

Del pari, sarebbe contrario al principio di certezza del diritto che uno Stato membro, il quale ha stabilito le condizioni per l'applicazione dell'esenzione ad una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità, fissando in particolare un elenco di documenti da presentare alle autorità competenti, ed ha accettato in un primo tempo i documenti presentati dal fornitore in quanto prove giustificative del diritto all'esenzione, possa successivamente obbligare il fornitore medesimo ad assolvere l'IVA relativa a tale cessione, allorché consti che, in ragione di una frode commessa dall'acquirente di cui il fornitore non aveva e non poteva aver conoscenza, non erano effettivamente soddisfatte le condizioni per l'esenzione (v., in tal senso, sentenza Teleos e a. cit.). Ne consegue che un fornitore deve poter fare affidamento nella legittimità dell'operazione che effettua senza rischiare di perdere il suo diritto all'esenzione dall'IVA qualora, come nella causa principale, sia impossibilitato di rendersi conto, pur facendo prova di tutta la diligenza di un commerciante avveduto, che in realtà non erano

soddisfatte le condizioni per l'esenzione, a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente.

C) Esenzione negli acquisti

La giurisprudenza si più volte pronunciate per precisare i limiti e le caratteristiche del cd. *plafond* che permette agli esportatori abituali di effettuare acquisti senza applicare l'IVA agli stessi.

Con la **sent. n. 1362 dell'8 febbraio 2000, la Corte di Cassazione** ha affermato che il **leasing immobiliare**, prestazione di servizi che, se territoriale, è soggetto a Iva [art. 7, comma 4, lettera d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633], è da ritenersi esente nei limiti del *plafond*, come operazione effettuata per la realizzazione dell'attività propria dell'esportatore abituale.

La Corte ha ritenuto che nei limiti del c.d. *plafond* del comma 2 dell'art. 8, D.P.R. n. 633/1972, sono esenti dall'IVA le prestazioni di servizi rese da terzi ad esportatori o ai soggetti equiparati, cioè imprenditori che forniscono servizi connessi a scambi internazionali, di cui all'art. 9, D.P.R. n. 633/1972. A tali imprese s'applicano le disposizioni del comma 2 dell'art. 8, D.P.R. n. 633/1972, per cui le prestazioni di servizi o cessioni di beni nei loro confronti sono esenti da Iva nei limiti dell'imposta dovuta per servizi e cessioni da esse rese, «anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti stessi nell'esercizio dell'attività stessa» (ultimo comma art. 9, D.P.R. n. 633/1972). Poiché il leasing immobiliare è prestazione di servizi che, se territoriale, è soggetta a imposta [lett. d) del quarto comma dell'art. 7, D.P.R. n. 633/1972], nel caso, esso è da ritenersi esente nei limiti del *plafond*, come operazione effettuata per la realizzazione dell'attività propria della ricorrente. Per cui, conclude la Suprema Corte, per l'art. 9, ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972, una impresa che presta servizi connessi a scambi internazionali, può computare su questi il c.d. *plafond* costituito dai corrispettivi per servizi da lei resi ad esportatori, e, nei limiti di queste somme, è esentata dall'IVA sui servizi a lei resi da terzi, come è stato appunto il leasing di un immobile destinato incontestatamente allo svolgimento della sua attività.

Con la **sentenza n. 12199 del 15 maggio 2008 la Suprema Corte** ha deciso che **l'imprenditore che venda beni in sospensione d'imposta, per i beni destinati all'estero, ai sensi dell'art. 8, D.P.R. n. 633/1972, deve solo**

riscontrare la conformità alle disposizioni di legge delle dichiarazioni di intento presentate dagli acquirenti, rimanendo la responsabilità, anche penale, derivante da un'eventuale falsità di tali attestazioni totalmente a carico di chi le emette. E non rileva il fatto che il cessionario abbia un modesto fatturato, non presenti la dichiarazione I.V.A., affidi il trasporto a vettori non qualificati e totali evasori d'imposta, destini i beni acquistati a usi non compatibili con il beneficio. Né il pagamento per contanti può costituire indice di elusione fiscale ove accompagnato dalle formali registrazioni, fatturazioni e bolle di accompagnamento, potendo tutto al più manifestare una certa diffidenza da parte dell'alienante (Cfr. la sentenza n. 1947 del 30 gennaio 2007). Tutti questi elementi pertanto non sono idonei a suffragare la pretesa erariale, non potendo da tali elementi desumere delle presunzioni, non rivestendo le stesse i requisiti legalmente previsti (come peraltro è anche riconosciuto dalla stessa amministrazione finanziaria, cfr. R.M. n. 15/081 del 1995).

Quanto sopra è stato ribadito anche con la **sentenza n. 6458 del 17 marzo 2010, con la quale la Cassazione** ha riconosciuto che è applicabile il regime di esenzione I.V.A. nei rapporti commerciali tra un esportatore abituale ed un cliente quando la prima ha ottenuto da detto cliente le dichiarazioni d'intenti per il regime di non imponibilità I.V.A., restando estranea al cedente qualunque altra vicenda relativa all'esportatore, quali il disconoscimento della firma, discordanze tra la presenza fisica del soggetto ed il luogo di consegna di merci, ecc., ferma comunque restando l'effettività delle vendite, restando a carico del cessionario e non del cedente gli eventuali comportamenti omissivi autonomamente accertati dall'autorità fiscale in capo al cessionario.

La Suprema Corte ha affermato che nella specie si verteva nell'ipotesi di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), disciplina successivamente integrata dal D.L. n. 746 del 1983, art. 1, convertito in L. n. 17 del 1984, e non nelle diverse fattispecie previste dalla stessa norma alle lett. a) e b) per cui le cessioni e le prestazioni di servizi possono essere eseguite senza pagamento dell'imposta quando i cessionari, forniscano al cedente una dichiarazione ("cd. dichiarazione d'intenti") redatta in conformità del modello applicato dal Ministero delle finanze contenente l'indicazione del numero I.V.A. e l'indicazione dell'Ufficio competente .. "sotto la loro responsabilità nei limiti dell'ammontare complessivo delle cessioni ... fatte nel corso dell'anno solare precedente", non imponendo tale disposizione alcun obbligo investigativo ulteriore rispetto alla ricezione della dichiarazione d'intenti. Peraltro il D.L. 29 dicembre 1983, n.

746, art. 2, comma 1, convertito in L. 27 febbraio 1984, n. 17, prevede la responsabilità, per imposta e pena pecuniaria, di colui che effettua cessioni all'esportazione in esenzione di imposta in mancanza della dichiarazione prevista dal D.L. citato, art. 1, comma 1, lett. c), mentre, nel caso in cui la suddetta dichiarazione sussista, dispone che dell'omesso pagamento dell'imposta rispondono soltanto i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa.

Ai fini dell'applicabilità della prima parte della disposizione, la condotta di colui che operi senza assolvere l'imposta in base ad una dichiarazione falsa, con la consapevolezza della falsità, è del tutto equivalente a quella di chi sia del tutto privo della dichiarazione, salva la concorrente responsabilità del cessionario, committente o importatore che ha rilasciato la falsa dichiarazione, (cfr., Cass. n. 20834/2005). Tuttavia, in caso di consapevolezza da parte del soggetto che opera la cessione dei beni della falsità della dichiarazione d'intenti emessa, D.L. n. 746 citato, ex art. 1, da persona dichiaratasi esportatore abituale, sulla cui scorta l'operazione non viene assoggettata ad imposta, comporta la non sussumibilità di quest'ultima nella fattispecie legale delineata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, per mancanza originaria dell'elemento che caratterizza quel modello legale. Ne consegue che l'operazione commerciale posta in essere, non potendosi considerare in regime di esenzione, obblighi il cedente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, a versare egli stesso l'imposta (cfr., Cass. n. 16819/2008).

Nella **sentenza n. 14435 dell'8 luglio 2005, la Corte** ha invece affermato che il cessionario o il committente esportatori abituali, che superino il plafond di acquisti, in esenzione d'imposta, loro consentito dal comma 2 dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 (pari all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni fatte nel corso dell'anno solare precedente) sono tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti eccedenti il detto plafond anche quando lo "sforamento" sia inferiore al 10 per cento (in quanto il mancato superamento di tale limite comporta soltanto la non applicabilità delle sanzioni previste dall'art. 46, comma 2, del citato decreto del Presidente della Repubblica, in forza dell'esimente di cui all'art. 48) (Cfr. in termini Cass. 17 aprile 2001, n. 5647).

Secondo la consolidata giurisprudenza (Cass. n. 5647/2001, n. 5873/2001) infatti, il cessionario o committente che, beneficiando, oltre i limiti consentiti del trattamento previsto per l'esportatore abituale dall'art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, acquisti beni o servizi in sospensione d'imposta oltre i limiti consentiti dal "cosiddetto plafond" - costituito dall'ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni fatte nell'anno

solare precedente, ovvero, se superiore, dall'ammontare corrispondente alla media dei corrispettivi delle esportazioni fatte nell'ultimo triennio - è tenuto al pagamento dell'imposta dovuta per gli acquisti oltre i limiti del plafond, rilevando la tolleranza del 10 per cento prevista dall'art. 48, comma 5, dello stesso decreto del Presidente della Repubblica, ai soli effetti dell'applicazione o meno delle sanzioni.

Si osserva altresì che con la **sentenza n. 11914 del 24 novembre 1998, la Cassazione** ha riconosciuto che dal testo normativo dell'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 non emerge alcun elemento idoneo a giustificare la conclusione che la facoltà dell'esportatore abituale di fruire del trattamento agevolato sia subordinata all'effettuazione della comunicazione al competente ufficio Iva, la quale risulta prescritta non già quale requisito essenziale per l'applicazione dell'agevolazione ma come adempimento dettato in funzione dell'attività di accertamento e di controllo successivo dell'Amministrazione finanziaria.

D) Operazioni triangolari

In base alla sentenza della **Cassazione n. 5065 del 21 maggio 1998** nelle cosiddette "operazioni triangolari" regolate dall'art. 8, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo residente all'estero destinatario della merce, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario. Inoltre, per espressa previsione, l'esportazione deve risultare da documento doganale ovvero da vidimazione apposta dall'Ufficio Doganale su un esemplare della fattura. Conseguentemente, qualora dal cedente siano state emesse le fatture relative alla merce destinata all'esportazione e su tali fatture, intestate al cessionario residente nel territorio dello Stato, risulti la vidimazione dell'Ufficio Doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale, devono ritenersi soddisfatte le condizioni richieste dalla legge per la sussistenza di una operazione triangolare e, quindi, una cessione all'esportazione esente da imposta. In caso di cessione di beni in sospensione d'imposta a cessionari abilitati all'esportazione, il possesso da parte del cedente della dichiarazione prevista dall'art. 8, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è comunque sufficiente ad esonerare il cedente dal pagamento dell'Iva, mentre la sua mancanza lascia integri a carico dello stesso gli obblighi impositivi (Comm. trib. centr.

17 luglio 1997, n. 3990). In base all'art. 8, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di beni fatte ad un soggetto che intende esportarli sono effettuate senza pagamento di imposta e qualora, ai sensi dell'art. 2, comma 1, D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, sia stata rilasciata la dichiarazione d'intenti, dell'omesso pagamento dell'imposta rispondono soltanto i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa (Comm. trib. centr. 14 dicembre 1996, n. 6275). L'omessa annotazione in una fattura della dichiarazione prevista dagli artt. 21, comma 6, e 8, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che cioè trattasi di operazione non imponibile con l'individuazione della causale) comporta l'irrogazione pecuniaria all'uopo prevista (art. 46) ma non anche l'applicazione della relativa imposta, ove il contribuente dimostri, attraverso la fattura, che trattasi di operazione non imponibile perché la merce era in temporanea esportazione (Comm. trib. centr. 19 febbraio 1997, n. 505). La sentenza della Cassazione n. 11914 del 24 novembre 1998 ha affermato che il diritto ad usufruire del trattamento agevolato di cui all'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito dall'art. 2 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 987, non è subordinata alla effettuazione della comunicazione all'Ufficio competente di volersi avvalere della facoltà di acquistare beni o servizi senza pagamento della imposta. Pertanto l'esportatore che intenda ottenere dalla controparte privata l'esecuzione della prestazione senza addebito di imposta, non ha l'onere di dimostrare a questa di aver effettuato detta comunicazione, avendo diritto a conseguire la prestazione senza il pagamento della imposta sulla base di una propria dichiarazione scritta e sotto la propria responsabilità.

Nella **sentenza n. 21946 del 19 ottobre 2007 la Cass., Sez. Tributaria**, ha disposto che le cessioni all'esportazione effettuate con le cosiddette "operazioni triangolari" [di cui alla lettera a) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972], così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo, residente all'estero e destinatario della merce, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario medesimo; queste circostanze debbono emergere dalla documentazione prevista dalla legge (art. 13 della L. n. 413/1991) cioè da documento doganale, ovvero da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura, senza che siano ammissibili equipollenti (Cfr. la sentenza della Cassazione n. 5065 del 21 maggio 1998).

La Corte ha infatti affermato che è vero che l'art. 13 della L. n. 413 del 1991, di natura chiaramente interpretativa dell'art. 8 in esame, e quindi applicabile per la sua

efficacia retroattiva anche alla controversia in oggetto, ha inteso prevedere più specificatamente la necessità che l'esportazione risulti da un esemplare delle fatture emesse dai cedenti nonché la possibilità che essa risulti "anche" dalle fatture emesse dai cessionari, interpretazione che conferisce all'espressione "nonché" valore disgiuntivo anziché di congiunzione e trova riscontro nell'ultima parte della norma, ove si precisa che nessuna rilevanza assume il fatto che le fatture degli spedizionieri o dei trasportatori siano emesse nei confronti del cedente o di altri soggetti (e quindi, deve desumersi, dello stesso cessionario), ma è anche vero che, in ogni caso, l'esportazione deve pur sempre risultare da documento doganale, ovvero da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura, senza che siano ammissibili equipollenti (vd. in tal senso Cass. n. 5065 del 1998).

Nella **sentenza n. 22445 del 5 settembre 2008, la Corte** ha affermato che costituisce principio consolidato della giurisprudenza di legittimità l'affermazione giusta la quale l'operazione cosiddetta triangolare - per la presenza di cedente e cessionario residenti nel territorio dello Stato e del terzo residente all'estero e destinatario della merce - risponde a precise modalità operative quali l'esclusione dell'intervento del cessionario e la vidimazione di un esemplare della fattura da parte del competente ufficio doganali. Laddove pertanto la prestazione sia posta in essere dal cessionario a nulla rileva che la merce sia stata effettivamente esportata.

La Corte ha affermato che ciò che importa è che, in adempimento del precetto di cui all'art. 8 citato secondo cui il trasporto o la spedizione dei beni all'estero deve avvenire "a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari", non vi sia alcuna ingerenza nell'operazione da parte del cessionario, come già ritenuto dalla Corte che ha enunciato il principio secondo cui "In tema di i.v.a., nelle cosiddette operazioni triangolari regolate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, lett. a) e così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo residente all'estero e destinatario della merce, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario. Inoltre, per espressa previsione, l'esportazione deve risultare da documento doganale ovvero da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura. Conseguentemente, qualora dal cedente siano state emesse le fatture relative alla merce destinata all'esportazione e su tale fatture, intestate al cessionario residente nel territorio dello Stato, risulti la vidimazione dell'ufficio doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio

doganale, devono ritenersi soddisfatte le condizioni richieste dalla legge per ritenere sussistente una operazione triangolare e, quindi, una cessione all'esportazione esente da imposta" (Cassazione civile, sez. 1, 21 maggio 1998, n. 5065).

E) Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione - Art. 8 bis

Con la **sent. n. 7142 del 25 maggio 2001, la Cass., Sez. Tributaria**, ha affermato che **la cessione di una nave non destinata ad attività commerciali** non può essere considerata come operazione assimilata all'esportazione e tale destinazione deve risultare provata, anche se non può affermarsi l'esistenza di un onere della prova a carico dalla parte che assume di dover beneficiare dell'esenzione.

Secondo le disposizioni della Legge 5 giugno 1962, n. 616, la nave passeggeri è qualunque nave adibita al trasporto di persone in numero superiore a 12, non facenti parte dell'equipaggio, a qualunque titolo avvenga il trasporto (cortesia, provvedimento coattivo), tale identificazione non dimostrava necessariamente la destinazione ad attività commerciale; in definitiva, nella specie, non sussisteva l'utilizzabilità della nave in vista della produzione ed erogazione del servizio di trasporto marittimo, secondo criteri imprenditoriali (art. 2195 c.c.).

La Corte ha ritenuto che l'operazione deve essere qualificata come cessione nazionale di bene, e pertanto da ritenersi assoggettata ad I.V.A., ai sensi degli articoli 1 e 2 del D.P.R. n. 633/72 e tale qualificazione si fonda su accertamenti di fatto e interpretazione degli atti negoziali intercorsi tra le parti.

La Corte ha condiviso l'interpretazione dell'art. 8 bis, comma primo, lett. a), prima ipotesi, data dalla Commissione Centrale, secondo cui l'espressione "destinate all'esercizio di attività commerciali" si riferisce a caratteristiche strutturali della nave, e non a scelte soggettive del committente o dell'acquirente, e non può identificarsi con l'impiego al trasporto di persone. Si è, infatti, osservato che il trasporto di passeggeri può avvenire anche per scopi diversi dall'esercizio di un'impresa commerciale, pertanto l'accertamento negativo della destinazione ad attività commerciale, fondato, secondo i giudici di merito, su caratteristiche strutturali della nave, non si risolve in una sorta di previsione della futura utilizzazione del bene da parte del destinatario finale.

Sulla base di tale nozione viene, altresì, esclusa ogni rilevanza - anche sul piano meramente fattuale - delle certificazioni che provano che la nave era destinata al trasporto marittimo di passeggeri, in quanto, come si è detto, la qualità richiesta dalla

norma di esenzione è del tutto autonoma rispetto a quelle stabilite dalla disciplina normativa di classificazione delle navi. Dalla certificazione non consegue, pertanto, alcun vincolo per l'amministrazione finanziaria e per il giudice tributario in relazione all'esenzione di cui si discute.

La **Corte di Giustizia, Sezione II, nella sent. del 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04** ha affermato che l'art. 15 della VI Direttiva, nonostante talune versioni linguistiche appaiano avvalorare differenti ipotesi, è strutturato e finalizzato per l'impiego del criterio della navigazione in alto mare a tutti i tipi di navi. Ne consegue che l'ambito di applicazione della disposizione contempla sia le navi adibite al trasporto dei passeggeri che quelle usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca. Al fine di garantire un'applicazione coerente della VI Direttiva, l'esenzione accordata dall'art. 15, n. 8, è invocabile solamente per le prestazioni di servizi effettuate per sopperire ai bisogni immediati delle navi e del loro carico e destinate allo stesso armatore, anche in considerazione del fatto che le operazioni di rifornimento delle navi sono equiparate ad operazioni all'esportazione.

La **Cass., Sez. Tributaria, nella sent. n. 14775 del 22 novembre 2001** ha affermato che **il contratto di leasing, concernente l'acquisizione di un aeromobile da parte di una impresa che effettua esclusivamente trasporti nazionali ed internazionali**, non è imponibile ai fini Iva in quanto rientra nella previsione dell'art. 8-bis, comma 1, lettere c) ed e) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con la conseguente non detraibilità dell'imposta pagata.

Per quanto concerne il profilo di merito del ricorso, si osserva che il contratto di leasing in questione non è imponibile, a norma dell'art. 8-bis, primo comma, lettere c) ed e) del D.P.R. n. 633/1972, per la qualità della contribuente di impresa di navigazione aerea che effettua prevalentemente trasporti internazionali. Le disposizioni ora richiamate non richiedono, per la loro applicazione, che il trasporto debba riguardare persone e non merci. Non è stato ritenuto condivisibile, inoltre, l'assunto della ricorrente secondo cui la non imponibilità riguarderebbe non tutte le imprese di navigazione aerea ma solo quelle esercenti servizi di linea. Tale distinzione non si rinviene nella lettera dell'art. 8-bis, lettera c), ove si fa riferimento alle imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali, senza alcuna delimitazione ai soli trasporti di linea.

F) Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali - Art. 9 D.P.R. n. 633/1972

Con la **sent. n. 2888 del 27 febbraio 2001 la Cassazione, Sez. Tributaria**, ha ritenuto che **il leasing con il quale una impresa di trasporto si procura la disponibilità di un automezzo da impegnare in trasporti internazionali rientra nella previsione dell'art. 9, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972**. Il contratto ha infatti i connotati della cessione del godimento del bene e non è traslativo della proprietà sino all'esercizio dell'opzione e, dunque, ricade nell'ambito delle prestazioni di servizio.

Infatti, per la Suprema Corte, fra i servizi internazionali (o connessi a scambi internazionali), per i quali difetta il requisito della "territorialità" ai fini dell'applicazione dell'Iva, ai sensi degli artt. 7, ultimo comma, e 9, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rientrano i trasporti internazionali. Ai soggetti che svolgano servizi internazionali nell'esercizio di attività d'impresa, il comma 2 dell'art. 9, nel testo riformulato dall'art. 4 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897, rende applicabili i commi 2 e 3 dell'art. 8, consentendo loro di acquistare beni non ammortizzabili (espressione poi sostituita con quella di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili dall'art. 2 della L. 18 febbraio 1997, n. 28), ovvero di acquisire servizi, mediante contratti non sottoposti ad Iva, previa dichiarazione scritta e nei limiti di un predeterminato ammontare. Detta facoltà, come rilevato dall'Amministrazione, spetta per i beni (non ammortizzabili) ed i servizi che siano inerenti all'espletamento dell'attività internazionale. Tale presupposto, evidenziato per i beni dalla previsione solo di quelli non ammortizzabili, per la Corte è da ritenersi implicitamente fissato anche per i servizi, tenendosi conto che la sottrazione all'Iva del contratto con cui l'operatore internazionale acquisisca una prestazione altrui, alla luce del menzionato criterio di territorialità dell'imposta, trova base logica e giustificazione esclusivamente quando la prestazione stessa abbia i caratteri dell'antecedente necessario o comunque della componente del servizio internazionale.

Pertanto, il leasing con il quale l'impresa di trasporto internazionale si procuri la disponibilità di automezzo da impiegare per il trasporto stesso (come pacificamente nel caso in esame), rientra nelle previsioni dell'art. 9, comma 2. Il contratto, infatti, ha i connotati della cessione del godimento di un bene, non della proprietà di esso, finché si resti nella fase antecedente all'eventuale acquisto finale del bene medesimo per opzione in tal senso esercitata dall'utilizzatore alla scadenza del rapporto e, dunque,

ricade nella prestazione di servizio, ai fini dell'Iva, in base alla disposizione dell'art. 3, comma 2, n. 1), del D.P.R. n. 633 del 1972, che include nel relativo ambito le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili. L'inerenza poi di detto servizio al trasporto internazionale è *in re ipsa*, essendo la disponibilità dell'automezzo strumentale per l'effettuazione del trasporto medesimo (detto principio è in linea con un orientamento già espresso dalla stessa Corte di cassazione con la sentenza dell' 8 febbraio 2000 n. 1362).

Con la **sent. n. 3556 del 16 febbraio 2010, la Cass., Sezione Tributaria**, ha disposto che **l'esenzione dal campo di applicazione dell'IVA prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 9, comma 1, n. 6, è riservata ai servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti**. Laddove, come nel caso di specie, difetti il presupposto soggettivo, in quanto la prestazione è fornita non al committente bensì dal consorzio alle consorziate (nell'ambito di una associazione temporanea di imprese), non è ammessa l'estensione della fattispecie di esenzione.

La Corte ha affermato che nel caso di specie si poteva riconoscere il presupposto oggettivo per ammettersi il beneficio previsto dal predetto art. 9, comma 1, n. 6, ma non anche quello soggettivo della esenzione, giacchè le prestazioni in esame erano state rese dal Consorzio non al committente di quei lavori, ma alle imprese consorziate. Esse non riflettono "direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti" aeroportuali, qualificazione che spetta alle prestazioni che, tramite il consorzio, sono state rese dalle imprese riunite. Spetta dunque a queste ultime, come è pacifico, di fatturare i lavori al committente in esenzione di Iva, ma non anche al Consorzio nei confronti delle imprese. La Corte afferma altresì che la disposizione del D.Lgs. n. 406 del 1991, art. 26, comma 2 ("La società subentra, senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o di approvazione, nell'esecuzione totale o parziale del contratto") annulla il rilievo della sostituzione dell'esecutore nel rapporto fra committente ed imprese appaltatrici, ma non toglie che fra le imprese ed il consorzio si costituisca un autonomo rapporto giuridico, riconducibile al mandato, in forza del quale il Consorzio si incarica di rendere al committente le prestazioni ad esso dovute dalle imprese appaltatrici. Tali prestazioni, come precisa del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 3 u.p. devono considerarsi rilevanti ed imponibili anche nei confronti del mandate. Ed in assenza di una specifica previsione normativa che lo consenta, non può estendersi ad esse il beneficio

dell'esenzione accordato al percettore dei servizi aeroportuali resi in forza del contratto di appalto, e fatturati dalle singole imprese riunite.

La **Corte di Giustizia, Sezione II, nella sent. del 16 settembre 2004, causa C-382/02**, ha affermato che le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario che vanno inquadrare nel contesto generale del sistema comune dell'Iva instaurato dalla VI Direttiva. Questo sistema si basa in particolare su due principi. Da un lato, l'Iva viene riscossa su ogni prestazioni di servizi e su ogni cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, e, dall'altro, il principio di neutralità fiscale si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'Iva. Ai sensi dell'art. 15, punti 7 e 9, della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, le cessioni di beni destinati al rifornimento e le prestazioni di servizi destinate a sopperire ai bisogni immediati degli aeromobili utilizzati per il trasporto interno da compagnie di navigazione che praticano essenzialmente il trasporto aereo internazionale sono esentate dall'Iva. Ai fini dell'applicazione dell'esenzione Iva, spetta alla competenza del giudice nazionale, considerando tutti gli elementi che possono fornire indicazioni sulla rilevanza dell'attività di trasporto interno rispetto all'attività di trasporto internazionale prestate dalle compagnie di navigazione aerea, avuto particolare riguardo al fatturato, la valutazione sulla qualificazione dell'attività del soggetto passivo come attività essenzialmente rivolta al trasporto aereo internazionale.

A giudizio della Corte, le esenzioni costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario che vanno inquadrare nel contesto generale del sistema comune dell'Iva instaurato dalla VI Direttiva (vd., in particolare, sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesì Bassi; 5 giugno 1997, causa C-2/95, SDC; e 10 settembre 2002, causa C-141/00, Kùgler). Questo sistema si basa in particolare su due principi. Da un lato, l'Iva viene riscossa su ogni prestazione di servizi e su ogni cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo, e, dall'altro, il principio di neutralità fiscale si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'Iva. Per questi motivi, anche se è pacifico che la VI Direttiva può prevedere esenzioni che pregiudicano i principi ricordati al punto precedente, la Corte dichiara che le dette esenzioni devono essere interpretate restrittivamente (vd., in tal senso, sentenze CDC, cit.; 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg; e Kùgler, cit.). Nella fattispecie, ai sensi dell'art. 15, punti 7 e 9, della VI Direttiva, le cessioni di beni destinati al rifornimento degli aeromobili di cui al punto 6

dello stesso articolo e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui al punto 6, destinate a sopperire ai bisogni immediati degli aeromobili e del loro carico, sono esentate dall'Iva. Ora, questo art. 15, punto 6, riguarda gli "aeromobili usati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento ...". Pertanto, l'esenzione prevista dall'art. 15 della VI Direttiva riguarda formalmente, ai punti 7 e 9 così come al punto 6 di questo stesso articolo, i voli interni degli aeromobili utilizzati da compagnie la cui attività è principalmente internazionale. La circostanza, dedotta dalla Commissione, secondo cui le esenzioni all'interno di uno Stato membro sono previste dall'art. 13 della VI Direttiva e le condizioni di esenzione di cui all'art. 15 della stessa sono del tutto armonizzate, non può avere per effetto di conferire a questo art. 15 un senso diverso da quello che risulta chiaramente dalla sua lettera.