

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23034 Anno 2015

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: MARULLI MARCO

Data pubblicazione: 11/11/2015

SENTENZA

sul ricorso 3282-2010 proposto da:

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

- *ricorrente* -

contro

2015

2954

NAVIGAZIONE MONTANARI SPA in persona del Presidente, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA DI PRISCILLA 4, presso lo studio dell'avvocato STEFANO COEN, che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati PAOLO VOLLI, ENZIO VOLLI giusta delega a margine;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 85/2008 della COMM.TRIB.REG. di TRIESTE, depositata l'11/12/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/10/2015 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

udito per il ricorrente l'Avvocato COLELLI che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. A seguito di un pvc della Guardia di Finanza, l'ufficio 1 di Trieste dell' Agenzia delle Entrate faceva notificare alla Navigazione Montanari s.p.a., società esercente l'attività di trasporti marittimi, quattro avvisi di accertamento con cui, recepite le risultanze di verifica, riprendeva a tassazione per gli anni '99, 2000 e 2001 l'IVA relativa a talune prestazioni di trasporto eseguite in favore di operatori comunitari e, segnatamente, nei confronti della Laguna International Trading and Shipping, provvisti di un codice identificativo risultato sconosciuto, nonché l'IVA relativa a prestazioni di trasporto internazionali di beni in esportazione, in quanto non vi era prova della loro uscita dal territorio nazionale, e a prestazioni di trasporto internazionale di beni in importazione, non essendosi la contribuente previamente accertata che il corrispettivo dovuto per la tratta nazionale fosse stato dichiarato in sede doganale all'atto dell'ingresso dei beni nel territorio dello Stato.

La sentenza di primo grado – che aveva accolto parzialmente il ricorso della parte in relazione ai rilievi concernenti il codice identificativo degli operatori comunitari diversi dalla Laguna ed in relazione alle prestazioni di trasporto di beni in esportazione, confermando viceversa la legittimità delle riprese in relazione alla posizione della Laguna ed in punto di trasporti di beni in importazione – era appellata in via principale dalla contribuente ed in via incidentale dall'ufficio, ciascuno relativamente al capo della decisione che l'aveva visto soccombere. Adita perciò la CTR Friuli Venezia Giulia, questa con la sentenza per cui oggi è ricorso accoglieva totalmente il gravame della parte e respingeva l'appello incidentale dell'ufficio.

Osservano i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame della parte, che, quanto alla posizione della Laguna, “detta società agiva quale noleggiatore di

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli I



una nave della Montanari per conto della Oix Oil Limited”, a cui corrispondeva il codice identificativo del proprio rappresentante fiscale domiciliato in Olanda e ciò non senza considerare che, trattandosi nella specie di trasporto internazionale di prodotti petroliferi, “la prestazione di trasporto effettuata dalla Montanari è inscindibile dal prodotto trasportato ed è sottoposta al regime tributario del Paese ove la merce è scaricata”, di modo che alcun addebito di imposta può essere imputato alla contribuente. Quanto poi alla ripresa operata in relazione ai trasporti di beni in importazione, la CTR si dice convinta “che nel panorama normativo non rientra tra gli obblighi del vettore marittimo accertare e documentare l’effettivo assoggettamento ad IVA da parte della dogana della merce trasportata che non viene sdoganata da tale soggetto, ma è a carico dell’importatore che deve tener conto anche del costo del trasporto per determinare il valore doganale del prodotto”.

Il gravame dell’ufficio è invece respinto con la motivazione che “le polizze di carico dimesse dalla contribuente sono la prova che documenta per il vettore l’effettivo trasporto internazionale”.

Avverso la detta sentenza promuove ora ricorso per cassazione l’Agenzia delle Entrate affidandosi a tre motivi.

Resiste con controricorso la parte che ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. Con il primo motivo di ricorso l’Agenzia impugnante si duole per gli effetti dell’art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c. della violazione e falsa applicazione di legge che il giudice territoriale avrebbe consumato nel dare applicazione all’art. 50 D.l. 331/93 – nella parte in cui esso prescrive, ai fini della non imponibilità delle transazioni intracomunitarie, la comunicazione del codice di identificazione attribuito dalla Stato membro di appartenenza –

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 2



assumendo, in ragione di quanto statuito in sentenza, che, tenuto conto della contestazione operata, “i giudici avrebbero dovuto accertare se effettivamente il codice identificativo della società committente fosse esatto e non procedere ad una valutazione del contratto sottostante ... Non si trattava, dunque, di individuare quale fosse la natura dell’operazione, ma di valutare se vi erano i presupposti per la non imponibilità della prestazione dei servizi fatturati”, accertando in particolare se la contribuente avesse o meno adempiuto all’onere commessogli.

2.2. Il motivo – alla cui cognizione non si oppone preliminarmente l’inammissibilità eccepita dalla parte, nell’ordine, sotto il profilo dell’autosufficienza, poiché si lamenta un errore di diritto, sotto il profilo della mancata censura di tutte le *ratio decidendi*, poiché la doglianza investe sia il punto dell’esattezza del codice che quello della natura giuridica del rapporto e sotto il profilo della rilevanza in fatto del giudizio espresso dalla CTR, perché non si lamenta che sia inesatta l’attribuzione del codice identificativo, ma che sia errata la decisione perché occorreva verificare se il codice fosse esatto o meno – è infondato.

Ricordato previamente che l’art. 50 D.l. 331/93, convertito in l. 427/93, nel testo vigente all’epoca prevedeva che “le cessioni intracomunitarie di cui all’articolo 41, commi 1, lett. a) e 2 lettera c) e le prestazioni di cui all’art. 40, commi 4-bis e 5, 6, 8 sono effettuate senza applicazione dell’imposta nei confronti dei cessionari e dei committenti che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dallo Stato membro di appartenenza”, il lamentato errore di diritto si rivela insussistente, avendo invero la CTR ritenuto, con accertamento di fatto che non è censurato in questa sede (“relativamente alla società Laguna va osservato ... che detta società agiva

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 3



quale noleggiatore, di una nave della Montanari per conto della Onix Oil Limited a cui corrispondeva il codice identificativo CEE, società quest'ultima con sede in Svizzera ma con rappresentante fiscale in Olanda”), che il codice identificativo riportato in fattura, in guisa del quale l'operazione era sottratta al regime di ordinaria imponibilità in considerazione della sua natura intracomunitaria, fosse riferibile ad un operatore comunitario agendo, invero la Laguna quale noleggiatore di una nave della Montanari per conto della Onix Oil Limited, società domiciliata fiscalmente in Olanda. Decisiva è dunque nel ragionamento del giudice d'appello la circostanza che la Laguna agisse nella specie in veste di mandatario della Onix e che quest'ultima, in quanto mandante dell'operazione di noleggio, fosse la committente della prestazione di trasporto effettuata dalla contribuente ovvero l'operatore comunitario in favore del quale legittimamente la prestazione poteva essere eseguita senza applicazione di imposta. Riformando *in parte qua* la decisione di prime cure, la CTR ha mostrato invero di attenersi esattamente al dettato della norma asseritamente violata, poiché, una volta accertato che il codice identificativo riportato in fattura era attribuito ad un operatore comunitario – come la CTR si è data cura di rimarcare testualmente nel passo sopra riprodotto –, tanto basta ad assicurare la correttezza della statuizione adottata sotto il profilo della sua astratta adesione al comando normativo, semmai dovendo formare oggetto di più pertinente critica il sottostante dato fattuale valorizzato in questa prospettiva dal decidente.

Nei termini rappresentati la decisione si sottrae perciò al denunciato rilievo, trattandosi di operazione che la CTR ha accertato che fosse stata posta in essere in favore di un operatore comunitario e che sui detti presupposti di fatto non censurati essa legittimamente fosse stata sottratta ad imposizione ai sensi

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 4



dell'art. 50 richiamato.

3.1. Il secondo motivo addebita alla sentenza impugnata sempre per gli effetti dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c. violazione e falsa applicazione di legge in relazione all'art. 9, comma primo, n. 2, D.P.R. 633/72 posto che, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici di appello, "nel caso di trasporti di beni in importazione definitiva, la non imponibilità è riconosciuta alla sola condizione che i relativi corrispettivi siano stati assoggettati ad imposta all'atto dell'importazione a norma dell'art. 69 del medesimo D.P.R. 633/72", sicché "il trasportatore ha l'obbligo di accertarsi del trattamento doganale riservato ai beni che trasporta, considerato che nel caso in cui i beni vengano dichiarati in dogana franco confine il trasporto per la tratta nazionale è imponibile".

3.2. Il motivo è fondato.

3.3.1. Giova premettere che in materia di servizi consistenti in prestazioni di trasporto internazionale l'art. 7, comma primo, lett c), D.P.R. 633/72 vigente all'epoca, adottava, conformemente del resto ai dettami comunitari (cfr. l'art. 9, par. 2, Dir. 1977/388; la situazione normativa non è peraltro mutata né a livello eurounitario ove ora vige l'art. 49 Dir 2006/112, né a livello interno ove ora vige l'art. 7-sexies, lett. b, D.P.R. 633/72), il criterio della territorialità proporzionale secondo cui "le prestazioni di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello stato in proporzione alla distanza percorsa", di guisa che risulta tassabile (secondo una percentuale convenzionalmente indicata nella misura del 5% per i trasporti marittimi: cfr. Circolare 11/1980), solo quella parte del trasporto che corrisponde alla tratta nazionale, posto che per quella parte di esso che ha luogo fuori dal territorio nazionale, la prestazione è fuori campo difettando il requisito della territorialità. Il medesimo art. 7 al comma

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Mazulli 5



quarto si dava pure cura di precisare che “non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui ai successivi artt. 8, 8-bis e 9”, e tra questi ultimi l'art. 9, comma primo, n. 2 indicava – ma indica tuttora – segnatamente “i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69”, con la conseguenza che, se nel disegno dispositivo enunciato è di intuitiva ragione perché con riferimento alla prima e alla seconda fattispecie il servizio, anche per la parte che vi sarebbe soggetta in nome del principio di territorialità, pur costituendo operazione rilevante, non è soggetto ad imposizione, in quanto ciò è coerente con la struttura dell'imposta, dato che il servizio sarà tassato nel luogo di consumo ovvero nel luogo di destinazione del trasporto, con riferimento alla terza ipotesi – quella del trasporto di beni in importazione – la norma non si limita a reiterare il principio della non imponibilità accolto per le prime due, ma è tenuta ad accordarsi – per le medesime ragioni di cui sopra – con il principio della territorialità proporzionale, facendo perciò seguire alla declaratoria di principio la puntualizzazione che la non imponibilità ricorre in relazione a quelle prestazioni di trasporto “i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69”. Va allora ricordato che per l'art. 69, comma primo, prima parte, D.P.R. 633/72 – nel titolo che disciplina in correlazione alla definizione di operazione imponibile accolta dall'art. 1, l'applicazione dell'imposta al campo delle importazioni – “l'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art 16, al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 6



dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché *dell'ammontare delle spese d'oltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento*". E chiaro, coordinando questa norma con quella sopra appena ricordata, che se le *spese d'oltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità* concorrono a formare la base imponibile ai fini della dichiarazione di valore che l'importatore è tenuto a rendere all'atto dello sdoganamento dei beni importati, la prestazione corrispondente alla tratta nazionale – ovvero la prestazione che in ragione del principio di territorialità costituisce operazione ordinariamente imponibile – è già oggetto di tassazione, sicché, onde evitare che la medesima prestazione sia tassata due volte – una prima volta in sede doganale una seconda volta in sede di effettuazione del trasporto allorché l'imposta diviene esigibile – l'art 9 comma primo, n. 2, D.P.R. 633/72 ne afferma coerentemente la non imponibilità. Dunque la prestazione di trasporto di beni in importazione, che si svolga sul territorio nazionale e che perciò andrebbe soggetta a tassazione costituendo un'operazione imponibile, viene a godere della condizione di non imponibilità se il relativo corrispettivo è ricompreso nella dichiarazione doganale.

3.3.2. Questo porta a formulare una prima conclusione con riguardo alla fattispecie in esame nel senso che, se il richiamo all'art. 69 che l'art. 9, comma primo, n. 2, D.P.R. opera con riferimento al trasporto di beni in importazione non è casuale, ma rinviene nella disciplina dell'imposta applicabile alle importazioni la sua giustificazione, non è inconferente ai fini dell'esatto trattamento fiscale della fattispecie la condotta del vettore, non potendo costui rivendicare legittimamente la non imponibilità della prestazione di trasporto, altrimenti tassabile, se non in quanto si dia cura di dimostrare che la relativa

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 7



prestazione, avendo già formato oggetto di dichiarazione doganale, è già stata sottoposta a tassazione. Il contrario ragionamento della CTR, che assume che “nel panorama normativo non rientra tra gli obblighi del vettore marittimo accertare e documentare l’effettivo assoggettamento ad IVA da parte della dogana della merce trasportata che non viene sdoganata da tale soggetto ma è a carico dell’importatore che deve tener conto anche del costo del trasporto per determinare il valore doganale del prodotto”, risulta per questo riscuotere una prima nitida smentita, in quanto è proprio “il panorama normativo” misconosciuto dalla CTR che porta a credere che il vettore possa andare libero dall’obbligo di assolvere il debito di imposta in conseguenza dell’inquadramento della prestazione nell’ambito previsionale dell’art. 9, comma primo, n. 2, D.P.R. 633 a condizione che il relativo corrispettivo sia stato tassato a norma dell’art. 69, comma primo, D.P.R. 633/72.

3.4. A questa prima conclusione, che individua nel vettore un “attore” non secondario nella regolazione tributaria della vicenda, reputa il collegio che ne possa seguire nella stessa direzione anche un’altra, dovendo invero osservarsi, sotto un profilo teleologico, che se per un verso, come si è visto, il necessario coordinamento tra l’art. 9 e l’art. 69 deve poter scongiurare il rischio di una doppia imposizione, per l’altro non può risolversi nel suo contrario autorizzando una facile sottrazione di materia imponibile. Si è detto infatti che la tassazione dei servizi consistenti in prestazioni di trasporto transfrontalieri ubbidisce al principio della territorialità proporzionale, essendo l’operazione tassata in funzione della distanza percorsa nel territorio dello Stato. Per contro, si è pure visto che le prestazioni di trasporto di beni in importazione non costituiscono operazioni imponibili se le relative spese concorrono a formare la base imponibile su cui determinare il valore dei beni importati ai fini

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 8



doganali. In questo contesto non è perciò indifferente il fattore rappresentato dal luogo di destinazione, poiché se il trasporto è convenuto franco confine le spese relative che andranno dichiarate in sede doganale corrisponderanno solo al costo del trasporto dal luogo di partenza fino all'ingresso nel territorio dello Stato, con la conseguenza che il successivo trasporto dal confine alla destinazione finale costituirà un'operazione ordinariamente tassabile; se viceversa il trasporto è convenuto franco destinazione, è comprensivo cioè anche del servizio corrispondente alla tratta territoriale, le spese relative, che andranno dichiarate ai fini doganali, saranno quelle occorrenti per l'inoltro dei beni fino al luogo di destinazione finale e dunque, rilevando ai fini della determinazione dell'imposta da assolvere in dogana, l'operazione non è, per quanto sopra si è detto, oggetto di imposizione. Discende da ciò che, se il vettore non si cura di dimostrare che il trasporto è franco destino, onde il costo relativo andrà a costituire la base imponibile ai sensi dell'art. 69, comma primo, D.P.R. 633/72 ed il relativo servizio non costituirà operazione imponibile, il rischio – che, come quello opposto della doppia imposizione, andrà parimente scongiurato – è che in sede di dichiarazione del valore doganale possa essere l'importatore a dichiarare che il trasporto è franco destinazione, con l'effetto finale che per la tratta territoriale l'imposta non venga pagata né dal vettore, perché si vale dell'agevolazione dell'art. 9, comma primo, n. 2, D.P.R. 633/72, né dall'importatore, perché il costo del trasporto è già stato tassato. Si rafforza, dunque, l'idea che il vettore nella regolazione del trattamento fiscale dell'operazione non possa limitarsi ad invocare l'applicazione del regime di non imponibilità in considerazione del fatto che la prestazione richiestagli riguarda beni in importazione tassabili ai sensi dell'art. 69, comma primo, D.P.R. 633/72, al contrario dovendo invece

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 9



provare che l'operazione sia stata convenuta con la consegna dei beni importati presso il luogo di destinazione finale.

3.5. Sempre in questa direzione non è poi superfluo ricordare, ponendo mente che quella disciplinata dall'art. 9, comma primo, n. 2, D.P.R. 633/72 costituisce in senso tecnico un'agevolazione, che questa Corte ha già avuto occasione di affermare, ancorché se con riferimento alla diversa fattispecie delle prestazioni di trasporto internazionale di persone – per le quali l'art. 7, ultimo comma, D.P.R. 633/72, nel testo vigente all'epoca, richiamando tra l'altro i servizi elencati all'art. 9, comma 1, nn. 1 e 2, D.P.R. 633/72, prevedeva tuttavia un regime fiscale equivalente a quello accordato alle prestazioni consistenti nel trasporto di beni, entrambe sottratte ad imposizione per difetto del presupposto di territorialità – che “nel caso di trasporti di persone eseguiti solo in parte nel territorio dello Stato ma dipendenti da un unico contratto, i quali costituiscono operazioni non imponibili ai fini dell'IVA per la parte di viaggio compiuta in territorio estero, l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di non imponibilità grava sul contribuente” (23582/12). Osservava nell'occasione la Corte – dando continuità ad un insegnamento di cui la giurisprudenza di legittimità ha reiteratamente rivendicato la cogenza ogni qualvolta il contribuente voglia fruire di un trattamento fiscale agevolato o di favore (si vedano da ultimo 8847/15 in tema di agevolazioni prima casa; 3764/15 in tema di agevolazioni IRPEG per le fondazioni; 23559/14 in tema di credito di imposta *ex lege* 388/00) – che, essendo quelle sopra descritte operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, ma non imponibili per difetto del presupposto di territorialità, “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

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 10



agevolativa”.

E' fuori dubbio perciò che, anche sotto questa angolazione, sia errato il diverso convincimento espresso dal giudice territoriale nel riformare su questo punto il capo della decisione appellata escludendo che “nel panorama normativo non rientra tra gli obblighi del vettore marittimo accertare e documentare l'effettivo assoggettamento ad IVA da parte della dogana della merce trasportata che non viene sdoganata da tale soggetto ma è a carico dell'importatore che deve tener conto anche del costo del trasporto per determinare il valore doganale del prodotto”, un tale obbligo – e meglio sarebbe dire onere, in ragione del beneficio che deriva al contribuente dal suo assolvimento – imponendosi infatti, se non per effetto di una regola codificata, in forza di un chiaro indirizzo ermeneutico vigente a livello sistematico.

4.1. Vizio di insufficiente o contraddittoria motivazione l'Agenda ricorrente lamenta *ex art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c.* con il terzo motivo di ricorso, in relazione alla reiezione dell'appello incidentale da essa proposto in merito all'assoggettabilità a tassazione delle prestazioni di trasporto di beni in esportazione, negata dalla CTR sul rilievo dell'avvenuta dimostrazione della fuoriuscita dei beni dal territorio nazionale, ancorché la prova commessa al contribuente debba essere specifica (“il contribuente al fine di godere del regime di non imponibilità deve indicare sulla fattura gli estremi della bolletta doganale concernenti i beni esportati”) e non fosse comprensibile su quali basi il giudice d'appello avesse maturato il proprio convincimento (“non si comprende a quali documenti il collegio faccia riferimento ... le polizze prodotte dalla società erano relative ai trasporti di beni in importazione”).

4.2. Il motivo è affetto da plurime ragioni di inammissibilità.

4.3. Si è invero da tempo affermato che in tema di ricorso per cassazione è

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli I I



inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, primo comma, "non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quale l'omessa motivazione, che richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio, e l'insufficienza della motivazione, che richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi, e la contraddittorietà della motivazione, che richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro" (398/15; 54/15; 8350/12).

Lamentandosi in pari tempo, riguardo la statuizione impugnata, un vizio di contraddittorietà della motivazione ed un vizio di insufficiente motivazione, la prospettazione ricorrente non può perciò sottrarsi alla premessa declaratoria di inammissibilità.

4.4. Va poi ricordato che allorché nel ricorso per cassazione si lamenti un vizio di motivazione della sentenza impugnata, l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la renda inidonea a giustificare la decisione e la relativa censura deve contenere, un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità.(SS.UU. 20603/07).

Nella specie l'Agente ricorrente omette nella redazione del momento di

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marulli 12



sintesi di precisare il fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume essere affetta da un vizio di contraddittorietà.

4.5. In ultimo, laddove il motivo denuncia un vizio di insufficiente motivazione, si postula, alla luce del fatto che la CTR ha ritenuto che la prova dell'esportazione dei beni fosse stata offerta mediante la produzione in giudizio delle "polizze di carico", la chiara rinnovazione di un giudizio di fatto, che è estraneo ai compiti di questa Corte, non essendo essa, com'è noto, un giudice di terza istanza al quale si possa chiedere una rivalutazione *ex novo* delle risultanze processuali sfavorevolmente valutate dal giudice di merito.

5. Va dunque accolto il secondo motivo di ricorso mentre vanno ritenuti infondato il primo ed inammissibile il terzo.

La sentenza andrà dunque cassata in relazione al motivo accolto e non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto la causa potrà essere decisa *ex art.* 384, comma secondo, c.p.c. nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo in relazione al motivo accolto.

6. Va inoltre enunciato ai sensi dell'art. 384, comma primo, c.p.c. il seguente principio di diritto "in tema di prestazioni di trasporto relative a beni in importazione, per le quali l'art. 9, comma primo, n. 2, D.P.R. 633/72 prevede che non costituiscano operazione imponibili se i corrispettivi siano assoggettati ad imposta a norma dell'art. 69, comma primo, D.P.R. 633/72, il vettore, che intenda fruire del predetto regime di non imponibilità, è tenuto a provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo ed in particolare la ricorrenza nella specie, quanto alle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Unione, della condizione prescritta dall'art. 69, comma primo, D.P.R. 633/72".

RG 3282/10 Ag. Entrate-Navigazione Montanari

Cons. Est. Marilli 13



7. Spese alla soccombenza in questa sede, compensate nei pregressi gradi di merito attesa la reciproca soccombenza.

PQM

La Corte Suprema di Cassazione

Rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo e dichiara inammissibile il terzo; cassa la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo in relazione al motivo accolto; condanna parte resistente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in euro 10000,00= oltre le spese prenotate a debito e compensa le spese relative ai giudizi di merito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della V sezione civile il 12.10.2015

Il Cons. est.

Dott. Marco Marulli

Il Presidente

Dott. Carlo Piccininni