Ordinanza del 02/12/2022 n. 35539 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Nomina di rappresentante fiscale (art. 17 DPR IVA) - Soggetto non residente - Territorialità dell'imposta.

Massima:

La cessione di beni acquistati da fornitori nazionali da parte di società con sede secondaria in Italia e da quest'ultima ceduti alla propria sede principale in territorio doganale extra UE, che l'abbia nominata propria rappresentante fiscale sul territorio italiano ai fini IVA, costituisce non già una esportazione triangolare nella quale intervengono tre distinti operatori, bensì ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972, un'esportazione diretta, trattandosi di cessione di beni effettivamente trasferiti a favore del soggetto non residente, atteso che la nomina, ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, di un proprio rappresentante fiscale non determina la perdita della sua condizione di residente estero, che viene mantenuta, in particolare, ai fini della territorialità dell'imposta. Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate aveva notificato ad una società con sede in Livigno che agiva in Italia tramite rappresentante fiscale, avviso di accertamento con cui contestava ai fini IVA il compimento di operazioni senza addebito d'imposta. In tal senso la Corte di Giustizia UE ha sottolineato che la designazione di un rappresentante fiscale è, di per sé, irrilevante ai fini della natura imponibile o meno delle prestazioni ricevute o effettuate dalla persona rappresentata, giacché il meccanismo della rappresentanza ha unicamente lo scopo di consentire al fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero. Quindi, proprio in conseguenza di tale nomina, il soggetto non residente diviene destinatario degli obblighi e dei diritti previsti dalla disciplina fiscale interna per le operazioni rilevanti nel territorio italiano, potendo anche fruire, ove ne ricorrano le condizioni, del plafond previsto per l'esportatore abituale. Nel caso di specie la vicenda era solo apparentemente riconducibile ad una triangolazione, essendosi realizzata, per contro, una esportazione diretta, con beni effettivamente trasferiti in Livigno, a favore del soggetto non residente, con intervento, sul territorio nazionale, del rappresentante fiscale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato Che:

L'Agenzia delle entrate notificò alla Raisoni Srl , con sede in Livigno, l'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 2007, con cui contestò ai fini Iva il compimento di operazioni senza addebito d'imposta, sorrette da dichiarazioni d'intento formalmente emesse in presenza di plafond costituito nell'anno 2006, ma fuori dei presupposti previsti dalla legge.

L'atto impositivo trovava genesi nella verifica condotta dall'Agenzia delle Dogane competente nei confronti della Raisoni Antonio Srl , sedente in Sondrio, conclu Sas i con processo verbale di constatazione, da cui era emerso che tale ultima società era la sede secondaria della omonima sedente in Livigno; che tale società aveva acquistato zucchero da fornitori italiani, successivamente trasferito alla propria sede di Livigno in regine di triangolazione; che ciò era avvenuto in sospensione d'imposta ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8; che risultavano emesse dalla società sedente in Sondrio fatture senza addebito d'imposta in presenza di un plafond costituito nel 2006, solo formalmente regolare ma in carenza dei presupposti sostanziali previsti dalla legge; nello specifico l'Amministrazione finanziaria sostenne che la società non poteva fruire della disciplina prevista dall'art. 8 cit. perchè quella sedente in Sondrio era soggetto privo di autonomia, giuridica ed economica, rispetto a quella di Livigno, nè poteva essere ritenuta un esportatore abituale. L'Amministrazione finanziaria rilevò che l'identità soggettiva dei due soggetti impediva di qualificare il passaggio dello zucchero da Sondrio a Livigno come una cessione all'esportazione, essendo assente il passaggio di proprietà della merce. A conforto fu evidenziato che ai pagamenti ai fornitori aveva provveduto direttamente la società di Livigno, così come risultavano assenti due autonomi contratti di cessione.

Seguì il contenzioso introdotto dalla società di Livigno, esitato nella sentenza n. 45/01/2013 della Commissione tributaria provinciale di Sondrio, che accolse le ragioni della contribuente. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettò l'appello dell'Agenzia delle entrate con la sentenza n. 336/38/2015. Il giudice regionale ha rilevato che la Italia Zuccheri Spa aveva ceduto un quantitativo di zucchero alla Raisoni Antonio Srl e che era incontestato che la merce fosse uscita dal territorio doganale comunitario con destinazione Livigno. Ha pertanto ritenuto che fossero intervenuti i presupposti per riconoscere la sussistenza dell'applicazione del trattamento previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, nè dall'operazione era derivato un danno erariale.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza con unico motivo, chiedendo la cassazione della decisione, cui ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Nell'adunanza camerale del 19 maggio 2022 la causa è stata trattata e decisa.

La contribuente ha depositato memoria difensiva ex art. 380 bis.1 c.p.c..

Considerato Che:

Con l'unico motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla decisione assunta dal giudice

regionale in ordine alla regolarità della cessione della merce in regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8 cit.

Sostiene che, al contrario di quanto affermato in sentenza, nel caso di specie mancavano i presupposti, soggettivi (la qualifica di esportatore abituale) e oggettivi (la esistenza della seconda cessione) per procedere all'applicazione della disciplina sulla non imponibilità delle operazioni triangolari con cessione all'esportazione. Sostiene l'erroneità della decisione, che non avrebbe tenuto conto della posizione concreta della società esportatrice, avrebbe ignorato la disciplina sul riconoscimento dello status di esportatore abituale, nonchè i presupposti richiesti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, perchè una operazione venga qualificata come cessione all'esportazione, così come venga qualificata come operazione triangolare a cui applicare il trattamento agevolato della non imponibilità.

Per quanto comprensibile dalla poco perspicua motivazione della pronuncia ora impugnata, il giudice regionale ha preso atto che tale A.A. era stata nominata dalla società sedente in Livigno sua rappresentante fiscale in Italia e che la merce era uscita dal territorio comunitario con esportazione in Livigno. Tale circostanza risultava incontestata. Ha evidenziato che alcun danno erariale fosse riconducibile alla condotta tenuta dalla società. Ha dunque ritenuto applicabile l'art. 8 cit., non risultando l'operazione fraudolenta o elusiva.

Ebbene, occorre premettere che l'operazione triangolare richiede il necessario intervento di tre soggetti, un cedente, un cessionario che sia residente e un acquirente estero. Richiede inoltre due trasferimenti della merce e due fatture, il primo dal cedente al cessionario, quest'ultimo all'acquirente estero, sebbene la merce sia inviata o possa essere inviata a cura del primo cedente. Ciò peraltro trova applicazione, del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 2, ed il D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, ex artt. 1 e segg. convertito in L. 27 febbraio 1984, n. 17, anche nei rapporti con i cd. esportatori abituali, soggetti considerati tali quando in un dato periodo di tempo abbiano eseguito esportazioni corrispondenti almeno al 10% del complessivo loro volume d'affari. In tal caso il regime di esenzione d'imposta afferisce non solo alle cessioni all'esportazione, ma anche a quelle interne agli esportatori abituali, con un doppio passaggio non imponibile, attivabile mediante la dichiarazione d'intenti, manifestata al proprio fornitore, di volersi avvalere della facoltà di effettuare acquisti -nei limiti del cd. plafond- senza applicazione d'imposta e a sua volta soggetto a prescrizione di adempimenti formali per consentire controlli da parte della Amministrazione finanziaria.

Quello che nel caso di specie l'Agenzia delle entrate ha contestato è che, a fronte di un'operazione in apparenza formalmente corretta, in cui un fornitore (Italia Zuccheri Spa) aveva ceduto merce (zucchero) ad un esportatore abituale (Raisoni Antonio Srl con sede in Sondrio) e questi ad un importatore extracomunitario (Raisoni Antonio con sede in Livigno), la Raisoni di Sondrio altro non era che una sede secondaria di quella di Livigno, così che esse costituivano un'unica società, con sede legale in Livigno e domicilio fiscale a Sondrio, con unico codice fiscale e unica partita iva; che la società di Livigno agiva tramite rappresentante fiscale (A.A.). Da tali verifiche discendevano due conseguenze, tra loro collegate. La prima è che, trattandosi della medesima società (la Raisoni di Livigno) non poteva esserci una cessione (autonoma) di merce tra l'una e l'altra, dovendosi dunque escludere una reale esportazione attuata con la seconda

cessione, che per essere tale avrebbe richiesto l'uscita della merce dal territorio nazionale con un effettivo trasferimento di proprietà. Inoltre, poichè la Raisoni con sede a Sondrio aveva fondato il plafond costituito nel 2006 su operazioni formalmente all'esportazione, ma realizzate tra le due sedi della medesima società, doveva escludersi che quel plafond fosse effettivo, perchè alimentato con operazioni che non costituivano autentiche cessioni. A tanto conseguiva che, pur nella formale correttezza della dichiarazione d'intenti l'operazione non poteva rientrare tra quelle eseguite da un esportatore abituale, il cui plafond era stato costituito in carenza dei presupposti sostanziali, così come prescritti dal D.L. n. 746 del 1983. Nè rientrava nelle operazioni triangolari, per assenza di distinzione giuridico-economica tra la sede di Sondrio e quella di Livigno, dimostrata anche dalla circostanza che il corrispettivo di tutta l'operazione era stato corrisposto dalla odierna ricorrente alla cedente Italia Zuccheri Spa .

Queste le specifiche contestazioni elevate dall'ufficio, il motivo è infondato, sebbene la pronuncia renda necessaria una correzione della motivazione ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4.

Per quanto già chiarito, è intanto incontestato che la società cedente abbia venduto la merce alla società di Livigno e che la stessa sia giunta a destinazione tramite il rappresentante fiscale in Italia sedente in Sondrio. Nel medesimo ricorso dell'ufficio si riconosce che il pagamento della fornitura alla società cedente fu direttamente eseguito dalla Raisoni di Livigno.

Ebbene, questa Corte in fattispecie analoga ha chiarito che la cessione di beni acquistati da fornitori nazionali da parte di società con sede secondaria in Italia e da quest'ultima ceduti alla propria sede principale in territorio doganale extra UE, che l'abbia nominata propria rappresentante fiscale sul territorio italiano ai fini IVA, costituisce, non già una esportazione triangolare nella quale intervengono tre distinti operatori, bensì ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), nel testo vigente ratione temporis, un'esportazione diretta, trattandosi di cessione di beni effettivamente trasferiti a favore del soggetto non residente, atteso che la nomina, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, di un proprio rappresentante fiscale non determina la perdita della sua condizione di residente estero, che viene mantenuta, in particolare, ai fini della territorialità dell'imposta (Cass., 24 giugno 2021, n. 18082).

In particolare è stato rilevato che "D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, prevede la possibilità, per il soggetto non residente, di operare mediante la nomina, tra l'altro, di un rappresentante fiscale, senza che, peraltro, da tale nomina derivi la perdita, per il soggetto non residente, della condizione di residente estero, che viene mantenuta, in particolare, ai fini della territorialità dell'imposta (v. anche Corte di Giustizia, sentenza 19 febbraio 2009, in C-1/08, Athesia Druck Srl , che ha sottolineato (punto 34) che la "designazione di un rappresentante fiscale, come quello menzionato in particolare, all'art. 2, n. 3, della tredicesima direttiva e all'art. 17 del decreto relativo all'IVA, è, di per sè, irrilevante ai fini della natura imponibile o meno delle prestazioni ricevute o effettuate dalla persona rappresentata, giacchè il meccanismo della rappresentanza ha unicamente lo scopo di consentire al fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero"). Al contempo, peraltro, proprio in conseguenza a tale nomina, il soggetto non residente diviene - come pure riconosciuto dalla stessa Agenzia delle entrate (Risoluzioni n. 371 del 13 dicembre 2007 e n. 80 del 4 agosto 2011) - destinatario degli

obblighi e dei diritti previsti dalla disciplina fiscale interna per le operazioni rilevanti nel territorio italiano, potendo anche, per esempio, fruire, ove ne ricorrano le condizioni, del plafond previsto per l'esportatore abituale (...). La vicenda, in altri termini, è solo apparentemente riconducibile ad una triangolazione, realizzandosi, per contro, - e in tal senso va corretta la sentenza impugnata - una esportazione diretta, con beni, come accertato dalla CTR e non contestato, effettivamente trasferiti in Livigno, a favore del soggetto non residente, con intervento, sul territorio nazionale, del rappresentante fiscale" (Cass. 18082 del 2021 cit.).

Al pari della fattispecie esaminata nel precedente della giurisprudenza di legittimità quella oggetto di causa non rientrava dunque in una operazione triangolare, bensì in una vera e propria ipotesi di esportazione diretta. Le argomentazioni del precedente giurisprudenziale sono condivise da questo collegio, che intende darne continuità.

Il ricorso va dunque rigettato. La circostanza che le ragioni del rigetto si riconducono ad una interpretazione della fattispecie, chiarita dalla giurisprudenza di legittimità in epoca successiva alla presentazione del ricorso, giustifica la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 19 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza