Sentenza del 28/09/2018 n. 23492 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Momento impositivo - Cessione all' esportazione - Cessione di merci tra soggetti residenti nel territorio nazionale - Cessione a soggetto residente all'estero - Esenzione dall' IVA - Applicabilità.

Massima:

Per usufruire della deroga prevista dall'art. 8 - comma 1, lett.A -D.P.R. n. 633/72 per le cessioni di beni che sono trasportati o spediti in altro Stato membro, se la merce esportata provenga da una iniziale cessione fra soggetti interni allo Stato, occorre valutare tutte le circostanze al fine di stabilire quale delle cessioni soddisfi le condizioni normativamente previste. A tal fine bisogna stabilire a quale delle cessioni deve essere imputato il trasporto finalizzato all'esportazione per fruire del regime di non imponibilità. In considerazione di ciò si deve determinare in quale momento sia avvenuto, in favore dell'acquirente finale, il trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario.

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

Testo:

Fatti di causa.

Si legge nella narrativa della sentenza impugnata che la s.r.l. G.G. acquistò dallo Zuccherificio M. polpa di barbabietola essiccata senza iva, in applicazione dell'art. 8, 1° comma, lett. a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, perché la merce era destinata all'esportazione. Successivamente, peraltro, la società rivendette la merce ad altra società nazionale, la s.p.a. C., ancora senza iva. L'Agenzia delle entrate, assumendo che fosse stata la C. a esportare la merce, contestò alla G.G. l'omessa regolarizzazione delle fatture di acquisto ricevute dallo Zuccherificio M. ex artt. 8 e 21 del d.P.R. n. 633/72, l'infedele fatturazione delle operazioni di vendita compiute nei confronti della C. e l'omessa regolarizzazione delle fatture concernenti le prestazioni di trasporto eseguite dalla E., le quali non sarebbero potute essere considerate non imponibili, come riportato in fattura, perché riguardavano trasporti su tratta nazionale. Ai fini irpeg e irap l'Ufficio contestò altresì l'indebita deduzione di spese di rappresentanza. La società impugnò l'avviso, senza successo in primo grado. La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ne ha poi

respinto l'appello in base alla considerazione che il secondo operatore, ossia appunto la G.G. , non avrebbe proceduto a perfezionare l'operazione, perché non avrebbe ceduto la merce acquistata a un soggetto estero, sibbene a uno italiano e che, per conseguenza, neppure le prestazioni accessorie di trasporto, relative a tratta sul territorio nazionale, potessero fruire del regime di non imponibilità. Quanto alle spese di rappresentanza, il giudice d'appello ha fatto leva sull'assenza di prove concernenti la finalità promozionale affermata, invece, dalla contribuente. Contro questa sentenza propone ricorso la società per ottenerne la cassazione, che affida a dodici motivi, che illustra con memoria, cui l'Agenzia replica con controricorso.

Ragioni della decisione.

1. *Col primo, col quinto e col sesto motivo,* da esaminare congiuntamente, perché strettamente connessi, la società lamenta: - ex art. 360, 1° °omma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 8, 1° comma, lett. a), del d.P.R. n. 633/72, perché, sostiene, anche un'operazione quadrangolare come quella in esame rientra nella disciplina di non imponibilità prevista dall'art. 8, 1° comma, lett. a), del d.P.R. n. 633/72 - *primo motivo;* - ex art. 360, 1° comma, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., perché la Commissione tributaria regionale non avrebbe valutato che la G.G. aveva ricevuto la merce già imbarcata per l'esportazione e la C. aveva direttamente provveduto alla cessione all'esportazione -*quinto motivo;* ex art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 8, 1° comma, lett. a), del d.P.R. n. 633/72, perché il giudice d'appello ha escluso il regime di non imponibilità anche dell'operazione triangolare intercorsa tra la G.G. , la C. e l'operatore estero - *sesto motivo.* La complessiva censura è fondata nei limiti che seguono. In prima battuta la società ricorrente sostiene che il regime di non imponibilità riguardi quella che definisce operazione quadrangolare e che, in realtà, è operazione snodatasi in una catena di due cessioni: la prima, tra lo Zuccherificio M. e la G.G. ; la seconda, tra la G.G. e la C. , con destinazione a un cliente extracomunitario. Secondo la ricostruzione offerta in ricorso, il secondo acquirente intermediario nazionale (ossia la C.) sarebbe legittimato ad acquistare in regime di non imponibilità dal primo acquirente intermediario nazionale (ossia la G.G.) la merce poi esportata; altrimenti, la G.G. non potrebbe compensare l'iva versata al fornitore nazionale (ossia allo Zuccherificio M.) con quella di rivalsa sulle vendite, perché non imponibili. In subordine, la contribuente afferma che debba fruire del regime di non imponibilità almeno l'operazione triangolare G.G./C./operatore estero, giacché la prima ha ceduto alla seconda la merce già imbarcata per l'esportazione e la seconda, ossia la C. , ha a sua volta ceduto la merce, come direttamente imbarcata, all'operatore estero.

2.- La qualificazione come quadrangolare dell'operazione della quale si discute non può che avere mera rilevanza descrittiva. Anche qualora due cessioni producano un solo movimento di beni, esse devono essere considerate come succedute l'una all'altra nel tempo. Infatti, il primo acquirente intermedio può trasferire al secondo acquirente il potere di disporre di un bene come un proprietario solo dopo averlo ricevuto dal primo venditore, ossia dal fornitore nazionale: dunque, la seconda cessione può avere luogo soltanto dopo che la prima si sia compiuta.

2.1.- Va quindi escluso che entrambe le cessioni possano fruire del regime di non imponibilità. Ogni operazione all'esportazione non è imponibile, al fine di garantire che essa sia tassata

esclusivamente nel luogo in cui i prodotti considerati saranno consumati (v., quanto all'art. 15 della sesta direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, Corte giust. 18 ottobre 2007, Navicon, causa C-97/06, punto 29, e 22 dicembre 2010, Feltgen e Bacino Charter Company, causa C-116/10, punto 16, nonché, quanto all'omologa disposizione contenuta nell'art. 146 della direttiva di rifusione n. 2006/112, Corte giust. 29 giugno 2017, causa C-288/16, «L.C.» IK c. Valsts iegmumu dienests, punto 18; per la giurisprudenza interna, da ultimo, Cass. 23 febbraio 2018, n. 4408). Di contro, per un verso, qualificare entrambe le operazioni come non imponibili non è utile a garantire il trasferimento del gettito fiscale allo Stato in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti, poiché il trasferimento è garantito dal compimento dell'operazione alla quale sia imputato il movimento dei beni verso l'estero. Per altro verso, se l'unico movimento all'esportazione dei beni fosse imputato alle due cessioni successive, la disposizione contenuta nel 10° comma dell'art. 15 della sesta direttiva, secondo cui *«l'esenzione può essere concessa mediante una procedura di rimborso di imposta»* (corrispondente al 2° comma dell'art. 146 della direttiva di rifusione n. 2006/112) sarebbe *inutiliter data,* perché entrambi gli acquirenti intermedi non avrebbero pagato alcuna iva a monte nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

2.2.- Coerentemente la Corte di giustizia, nell'esaminare l'ipotesi di una catena di due cessioni successive funzionali a un unico trasporto, in quel caso intracomunitario, ha stabilito che quel trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà, pertanto, l'unica non imponibile (v., in tal senso, Corte giust. 6 aprile 2006, EMAG Handel Eder, causa C-245/04, punto 45). E anche questa Corte (Cass. 26 maggio 2008, n. 13507) ha stabilito che, nel caso di catena di cessioni, soltanto una fruisca del Angelina- Perrino estensore RG n. 7939/2011 Corte di Cassazione - copia non ufficiale Pagina 6 di 10 regime di non imponibilità, con riferimento a un'ipotesi in cui la merce esportata proveniva da un'iniziale cessione fra soggetti residenti sul territorio nazionale, mediante fattura, sia pur contenente la dicitura relativa alla destinazione all'esportazione, ed era stata poi successivamente ceduta a soggetto residente all'estero, con altra e diversa fatturazione.

2.3.- Occorre quindi stabilire a quale delle due cessioni debba essere imputato il trasporto finalizzato all'esportazione e, quindi, quale delle due debba fruire del regime di non imponibilità. A talo scopo, occorre determinare in quale momento sia avvenuto, in favore dell'acquirente finale, il secondo trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario. Sicché, nell'ipotesi in cui il secondo trasferimento del suddetto potere, vale a dire la seconda cessione, abbia avuto luogo prima che fosse effettuato il trasporto intracomunitario, quest'ultimo non può più essere imputato alla prima cessione in favore del primo acquirente (Corte giust. 26 luglio 2017, causa C-386/16, «Toridas» UAB, punti 34-36; conf., da ultimo, 28 febbraio 2018, causa C-628/16, Kreuzmayr GmbH).

3.- Il punto è che nel caso in esame il giudice d'appello con la sentenza impugnata non fa cenno alcuno all'operazione d'imbarco delle merci sulla quale punta la società, se non per l'accenno, che si legge nella descrizione del fatto, alla *«documentazione prodotta dalla ricorrente attestante, a suo parere, la consegna della merce a bordo di nave»,* la quale, si riferisce, era comunque *«valutata non utile a dimostrare quanto asserito dalla Gherardi*>> dalla Commissione tributaria provinciale. I fatti dei quali la contribuente lamenta *col quinto e col sesto motivo* l'omesso esame, in tal modo nella sostanza censurando l'insufficienza della relativa motivazione del giudice d'appello, benché

la rubrica si riferisca all'omissione di pronuncia, si rivelano allora decisivi. RG n. 7939/2011 Angelina- tensore Corte di Cassazione - copia non ufficiale Pagina 7 di 10 Ciò perché la contribuente sostiene (pag. 81 del ricorso) di aver ricevuto la merce già imbarcata dallo Zuccherificio M. e di averla così ceduta alla C. , che l'ha poi a sua volta ceduta a un operatore estero.

3.1.- Occorre quindi che il giudice d'appello verifichi se e quando siano state espletate le operazioni d'imbarco delle merci destinate a esportazione e a quale cessione (ossia a quella tra Zuccherificio M. - G.G. o a quella G.G. -C.) siano imputabili le operazioni. È all'atto dell'imbarco delle merci, difatti, che il caricatore è tenuto a consegnare al vettore le bollette doganali (art. 426 cod. nav.). Nel compiere questa verifica, il giudice del rinvio si atterrà al principio in base al quale se la cessione che comporta la spedizione per nave è la prima delle due cessioni successive, sarà essa a fruire del regime di non imponibilità, sicché la seconda cessione si considererà avvenuta nello Stato d'arrivo. Al contrario, se la cessione che dà luogo alla spedizione è la seconda delle due cessioni successive, la prima cessione, avvenuta per definizione prima della spedizione, si considera avvenuta nello Stato membro di partenza della spedizione o trasporto (sentenza EMAG Handel Eder, cit., punto 50).

3.2.- Occorrerà dunque valutare tutte le circostanze al fine di stabilire quale di queste due cessioni soddisfi la totalità delle condizioni relative a una cessione all'esportazione.

4.- Ne risultano assorbiti *il secondo e il terzo motivo,* con i quali, ispettivamente ex art. 360, 1° comma, n. 4 e n. 5, c.p.c., la società denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., perché il giudice d'appello avrebbe omesso di pronunciarsi sull'interpretazione e sull'individuazione dell'ambito di applicazione dell'art. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471/97, nonché, in particolare, sull'applicazione della causa di non punibilità prevista dall'art. 6, 2° comma, del d.lgs. n. 472/97 e comunque l'insufficiente e illogica motivazione sul fatto controverso della sussistenza delle obiettive ragioni d'incertezza sull'interpretazione e sull'ambito di applicazione dell'art. 8 per effetto della consapevolezza della contribuente della natura quadrangolare dell'operazione e sulla responsabilità del cessionario in ordine alle valutazioni giuridiche compiute dal cedente.

5.- Assorbito è anche il *quarto motivo di ricorso,* col quale la contribuente si duole, ex art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c., della violazione o falsa applicazione degli artt. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471/97 e 6, 2° comma, del d.lgs. n. 472/97, in relazione agli artt. 10, 3° comma, l. n. 212/00 e 8, 1° comma, del d.lgs. n. 546/92, in ragione della valutazione giuridica operata dal cedente e della moltiplicazione della pretesa impositiva, nonostante la mancanza di danno, in ragione della detraibilità dell'imposta

6.- Il giudice del rinvio esaminerà anche il regime delle prestazioni accessorie e di trasporto alle quali si riferiscono rispettivamente *il settimo e l'ottavo motivo,* tenendo presente il principio fissato dalla Corte di giustizia (con sentenza 29 giugno 2017, causa C-288/16, «L.C.» IK), in base al quale l'esenzione stabilita dall'art. 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112, che si riferisce alle *«prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo*

61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)» completa quella prevista al medesimo art. 146, paragrafo 1, lettera a), in quanto anch'essa persegue persegue la finalità di garantire la tassazione delle prestazioni di servizi in oggetto presso il luogo di destinazione di esse; sicché l'esistenza di un rapporto diretto implica non solo che le prestazioni di servizi in questione contribuiscano all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione, ma anche che tali servizi siano forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni di cui a tale disposizione.

6.1.- Ne risulta assorbito *il nono motivo,* col quale la società si duole ex art. 360, 1° comma, n. 4, c.p.c., della nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione alla censura, proposta in via subordinata, concernente l'inapplicabilità per quest'aspetto della sanzione prevista dall'art. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471/97.

7.- Fondato è altresì il *decimo motivo di ricorso,* col quale la contribuente lamenta l'insufficienza della motivazione in ordine alla deducibilità delle spese di rappresentanza. La motivazione sul punto in effetti si riduce a una laconica constatazione di *«assenza di prove attestanti la finalità promozionale delle stesse»,* che non è altrimenti esplicata e che comunque non dà conto delle difese proposte in primo grado e reiterate in secondo, delle quali si riferisce in ricorso.

8.- Fondato è anche *l'undicesimo motivo di ricorso,* col quale la contribuente si duole, ex art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c., della nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in rapporto all'art. 54, 2° comma, del d.lgs. n. 546/92, là dove il giudice d'appello, nel respingere il gravame, ha condannato la società al pagamento delle spese non solo del secondo grado, ma anche di quelle del primo. Pronuncia, questa, che a fronte della compensazione avvenuta in primo grado e della mancanza di appello incidentale, è viziata da extrapetizione.

8.1.- Ne risulta assorbito l'ultimo motivo di ricorso, proposto in via subordinata.

9.- In definitiva, in accoglimento del primo, del quinto, del sesto, del decimo e dell'undicesimo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai profili accolti, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna in diversa composizione.

P.Q.M.

accoglie, nei limiti di cui in motivazione, il primo, il quinto, il sesto, il decimo e l'undicesimo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione ai profili accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia- Romagna in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 23 aprile 2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza