Sentenza del 12/01/2018 n. 606 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate, con ricorso iscritto al n.r.g. 25037 del 2010 ha proposto ricorso per cassazione contro la XXXX in liquidazione avverso la sentenza del 22 luglio 2009, con la quale la Commissione Tributaria Regionale di Milano ha parzialmente riformato la sentenza resa in primo grado dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese del 12 luglio 2007, la quale, provvedendo su due giudizi riuniti introdotti separatamente dalla società avverso due distinti avvisi di accertamento notificati dall'Ufficio di Gallarate dell'Agenzia delle Entrate il 30 novembre 2004 a fini IVA per l'anno 1998 e il 1 dicembre 2004 ai fini IRPEG, IRAP e IVA per l'anno 1999, aveva parzialmente accolto le richieste della società.

2. Al ricorso, che prospetta un unico motivo, ha resistito con controricorso l'intimata, svolgendo in esso ricorso incidentale sulla base di quattro motivi.

3. Con ricorso iscritto al n.r.g. 25188 del 2010 la XXXX s.r.l. in liquidazione ha proposto ricorso autonomo contro la citata sentenza della CTR di Milano, prospettando gli stessi quattro motivo del ricorso proposto in via incidentale.

4. A tale ricorso non v'è stata resistenza dell'Agenzia.

Motivi della decisione

1. Il Collegio ha disposto redigersi motivazione in via semplificata.

2. Il ricorso incidentale, che ha natura di impugnazione incidentale tardiva, va esaminato congiuntamente a quello principale iscritto al n.r.g. 25037 del 2010, in seno al quale è stato proposto.

Ai sensi dell'art. 335 cod. proc. civ. il ricorso principale proposto in via autonoma dalla società ed iscritto al n.r.g. 25188 del 2010 dev'essere riunito a quello principale proposto dall'Agenzia, riguardo al quale assume carattere incidentale, pur connotandosi anch'esso come impugnazione tardiva, atteso che la notificazione, che risulta avvenuta nel temine entro il quale avrebbe potuto notificarsi formalmente impugnazione incidentale con il controricorso relativo al ricorso iscritto dall'Agenzia, appare effettuata in data 28 ottobre 2010, cioè allorquando era già decorso il termine lungo di cui all'art. 327 c.p.c., comma 1, nel testo anteriore alla modifica operata dalla L. n. 69 del 2009 ed applicabile al giudizio. Quel termine, infatti, scadeva, al lordo della sospensione per il periodo feriale del 2010, il giorno 22 ottobre 2010.

Tanto si rileva alla stregua dell'insegnamento di cui a Cass., Sez. Un., n. 7074 del 2017.

La riunione è stata disposta con ordinanza pronunziata in udienza.

3. Con l'unico motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, "violazione o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 1 e art. 8, comma 1, lett. a) e del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 41, comma 1 e art. 58 convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427".

Il motivo concerne la decisione resa dalla CTR sui rilievi identificati nei punti 1.2. dell'avviso di accertamento concernente l'anno di imposta 1998 e 2.5. dell'avviso relativo all'anno di imposta 1999 e che essa ha esaminato nel punto B) della motivazione.

Entrambi i rilievi concernevano c.d. operazioni triangolari in esenzione fatturare dalla qui resistente alla T. s.r.l. di Vicenza, ritenute, invece nei due accertamenti, imponibili dall'Amministrazione.

La censura concerne la motivazione con cui la CTR ha riformato la sentenza di primo grado, che aveva ritenuto fondati i due rilievi, ed ha annullato le relative riprese, così esprimendosi: "Questa Commissione vista la normativa che regola la materia e considerato che sulla base della documentazione agli atti risulta che ciascuna fattura emessa dalla società contribuente nei confronti di T. s.r.l. di Vicenza è corredata dai seguenti documenti: a. documento di trasporto recante l'intestazione della società emittente (C.D.R. s.r.l., venditore italiano); b. bolla di consegna al trasportatore; c. lettera di vettura internazionale sottoscritta dall'intermediario nazionale (T. s.r.l.), dal trasportatore greco nonchè dalla società greca "F." che è il destinatario finale; dato atto che da quanto sopra risulta che la merce è uscita dal territorio nazionale ed ha fatto ingresso in un paese comunitario diverso dall'Italia; visto che l'Ufficio no ha fornito prove dalle quali risulti che tale documentazione sia falsa; tutto quanto sopra considerato, le riprese relative sono illegittime".

3.1. La critica a tale motivazione viene svolta dall'Agenzia rilevando che, dopo la sentenza di cui a Cass. n. 4098 del 2000 (secondo cui "Un'operazione triangolare, per essere considerata come cessione intracomunitaria, non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni nell'altro "Stato membro" avvenga " a cura o a nome del cedente", in quanto lo scopo della norma è più limitatamente quello di evitare operazioni fraudolente le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente - e cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente - decidere di esportare i beni in un altro "Stato membro". Pertanto, ad assicurare il risultato perseguito dalla norma, si rende sufficiente che la consegna al cessionario nazionale sia stata, per comune volontà, originariamente prevista come cessione per il trasporto e la consegna a clienti residenti nell'altro "Stato membro" e che tale previsione risulti contenuta ed esplicitata in tutta la documentazione relativa alle operazioni in questione"), sarebbe intervenuta Cass. n. 21946 del 2007, che avrebbe affermato un principio di diritto diverso e sarebbe stata seguita da Cass. nn. 13507 del 2008 e 24445 del 2008, mentre, successivamente questa Corte sarebbe tornata al principio di cui alla sentenza del 2000 con le sentenze nn. 6119 del 2009 e 2590 del 2010.

Mentre la sentenza del 2000 e le due ora dette sarebbero espressione di un principio meno rigoroso, che non esige che il trasporto o la spedizione al secondo cessionario avvenga a cura del primo cedente, viceversa l'altro orientamento riterrebbe il contrario e sarebbe quello da condividere, siccome l'Amministrazione aveva sostenuto nelle sedi di merito sulla base del rilievo dei verbalizzanti che la prima cessionaria, cioè la T. non si era limitata a dare indicazioni a fini IVA alla CDR, ma, come evidenziato nella documentazione allegata ad alcune fatture e negli appunti sui DDT, oltre a comunicare il percorso che la merce doveva seguire prima di essere consegnata al cliente comunitario, aveva stipulato tutti i contratti di trasporto.

3.2. Il motivo è inammissibile ai sensi dell'art. 360-bis c.p.c., n. 1.

Queste le ragioni.

3.2.1. La rappresentazione della giurisprudenza di questa Corte fornita nel ricorso non appare corrispondente al suo effettivo significato.

In tanto, Cass. n. 21946 del 2007, nell'affermare il principio di diritto, secondo cui, "Per beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni all'esportazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, lett. a), ovverosia le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti (cosiddetto "triangolazioni"), la destinazione della merce all'esportazione deve essere provata esclusivamente dalla documentazione doganale, ovvero dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura, e non da altri e diversi documenti.", lo fece esaminando una decisione di merito riguardo alla quale riferiva che essa aveva affermato che "al di là della parziale mancata esibizione delle vidimazioni doganali, dall'esame della documentazione in atti doveva dedursi che in ogni caso la merce era stata esportata e pertanto le operazioni potevano considerarsi non imponibili sia per assenza di danno per l'erario": ne deriva che detta decisione non può essere ritenuta sintomatica di dissenso dalla sentenza del 2000.

In secondo luogo, Cass. n. 13507 del 2008, avendo statuito che "In tema di I.V.A., ai fini dell'esenzione prevista dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 58 conv. in L. 29 ottobre 1993, n. 427, per le cessioni di beni effettuate nei confronti di cessionari "se i beni sono trasportati o spediti in altro stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi", qualora la merce esportata provenga da una iniziale cessione fra soggetti residenti sul territorio nazionale, mediante fattura, sia pur contenente la dicitura relativa alla destinazione all'esportazione, e detta merce sia stata poi successivamente ceduta a soggetto residente all'estero, con altra e diversa fatturazione, soltanto tale ultima cessione è esente da imposta secondo quanto previsto dall'art. 58 citato", non sembra essersi discostata dalla sentenza del 2000, che evoca espressamente. Ciò, perchè ha valorizzato il fatto che il primo cessionario aveva a sua volta emesso "altra e diversa fatturazione" così sostanzialmente evidenziando una nuova cessione.

A sua volta Cass. n. 22445 del 2008, in disparte che non lascia comprendere i termini della fattispecie in allora decisa, non ribadì affatto il principio di cui a Cass. n. 21946 del 2007, ma richiamò quello di cui a Cass. n. 5065 del 1998, superata dalla sentenza del 2000, ignorando, peraltro, quest'ultima.

3.2.2. In definitiva, le tre sentenze evocate non segnavano un dissenso dalla decisione del 2000, ma le prime due apparivano frutto delle particolarità del caso e la terza non consentiva di percepire effettivamente un dissenso.

Al di là di ciò, la circostanza che la stessa ricorrente abbia consapevolezza che Cass. n. 6114 del 2009 e n. 2590 del 2010 avevano ribadito l'insegnamento della sentenza del 2000 evidenzia che, al momento del ricorso, lo stato della giurisprudenza di questa Corte era quello da esse fotografato. E ciò tanto più per l'assenza di un vero e proprio contrasto indotto dalle sentenze del 2007 e del 2008.

Ne segue che, in ottemperanza alla norma dell'art. 360-bis c.p.c., n. 1 il ricorso si sarebbe dovuto preoccupare di offrire argomenti idonei a superare l'orientamento che in quel momento appariva esistente.

Viceversa, esso non ne ha offerti, al di là della impropria evocazione delle sentenze del 2007 e del 2008.

Va rilevato, poi, che il detto orientamento, quasi coevamente alla proposizione del ricorso, risultava ribadito da Cass. n. 21965 del 2010 (che così statuì: "In tema di IVA, l'esportazione "triangolare", per essere considerata operazione esente da IVA, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a), non presuppone necessariamente che vi sia la prova che il trasporto al di fuori del territorio della Comunità sia avvenuto a cura e nome del cedente, quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione interna in vista del trasporto a cessionario non comunitario, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti. L'onere di fornire la prova dell'avvenuta esportazione incombe, comunque, (anche) sul primo cedente, il quale deve dimostrare, senza che siano ammessi equipollenti, l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale della Comunità").

Successivamente Cass. n. 13951 del 2011, pur interpretando proprio le tre sentenze evocate dalla ricorrente e, prima ancora, Cass. n. 5065 del 1998, come esponenti di un indirizzo minoritario, e registrando come orientamento ormai in via di consolidamento quello originante da Cass. n. 4098 del 2000, indicandolo come affermato da Cass. n. 6114 del 2009, n. 21956 del 2010, n. 24964 del 2010 e n. 2590 del 2010, si espresse in questi termini: "In tema di IVA, al fine di considerare un'operazione triangolare come cessione intracomunitaria non imponibile, l'espressione letterale "a cura" del cedente, contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a) o quella corrispondente "per suo conto", contenuta nell'art. 15, comma 1, della direttiva 77/388/CEE (sesta direttiva), vanno interpretate in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente - e cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente - decidere di esportare i beni in un altro "Stato membro" e, quindi, non nel senso che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, ma nel senso che è essenziale che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero".

Il principio di diritto appena riferito si trova affermato - sebbene sia stato ritenuto non operante in ragione nella concreta vicenda - da Cass. nn. 11253 e 11254 del 2015.

Ne segue che, se il motivo non fosse inammissibile ai sensi dell'art. 360-bis c.p.c., n. 1, sarebbe in ogni caso infondato.

3.2.3. Il Collegio ritiene, per le ragioni che si sono sopra esposte, cioè perchè l'orientamento esistente al momento della proposizione del ricorso era quello espresso da Cass. n. 6114 del 2009 e n. 2590 del 2010 e perchè il c.d. orientamento minoritario era anche, oltre che anteriore, sostanzialmente inesistente, che l'applicazione dell'art. 360-bis c.p.c., n. 1 sia giustificata e che ne sussista il presupposto della mancata indicazione di ragioni per superare l'orientamento delle due sentenze citate.

3.2.4. Poichè il ricorso è fondato sull'unico motivo così ritenuto inammissibile e che si deve dichiarare tale (giusta Cass., Sez. Un. n. 7155 del 2017, che ha abbandonato il principio espresso da Cass., Sez. Un., n. 19051 del 2010), il ricorso principale dev'essere dichiarato inammissibile.

4. Il ricorso (anche formalmente) incidentale, stante la sua natura di impugnazione incidentale tardiva, diventa a questo punto inefficace ai sensi dell'art. 334 c.p.c., comma 2, giusta il principio affermato da Cass. Sez. Un. n. 7155 del 2017, appena citata.

La stessa sorte subisce il ricorso successivo (formalmente principale ma) oggettivamente incidentale della società, attesa la sua già rilevata natura tardiva.

5. Le spese, stante il comune esito dei due ricorsi formalmente principali e considerato che rispetto a quello della società non è applicabile il principio di diritto di cui a Cass. n. 4074 del 2014 e alla conforme Cass. (ord.) n. 23469 del 2014 proprio perchè esso non è stato proposto formalmente come incidentale, possono, per la reciproca soccombenza compensarsi.

P.Q.M.

La Corte, dato atto che con ordinanza pronunciata all'odierna udienza, al ricorso iscritto al n.r.g. 25037 del 2010 è stato riunito, a norma dell'art. 335 cod. proc. civ., quello iscritto al n.r.g. 25188 del 2010, decidendo sui ricorsi così riuniti, dichiara inammissibile il ricorso iscritto al n.r.g. 25037 del 2010. Dichiara inefficaci, ai sensi dell'art. 334 c.p.c., comma 2, sia il ricorso incidentale proposto in senso a quello n.r.g. 25037 del 2010, sia il ricorso iscritto al n.r.g. 25188 del 2010. Compensa le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 9 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 12 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza