Sentenza del 27/04/2021 n. 11026 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La S.p.A. (XXXXX), gia' (XXXXX) s.r.l., propose ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate contro l'avviso di rettifica n. 810035/1992, relativo all'anno di imposta 1988, con cui l'ufficio IVA di Livorno, escludendo le esenzioni invocate dalla contribuente ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8 bis, comma 1, lettera e), (quanto ai servizi di riparazione e manutenzione) e articolo 9, comma 1, n. 5, dello stesso Decreto del Presidente della Repubblica (quanto ai servizi di movimentazione), aveva richiesto il pagamento dell'imposta relativa ad una serie di fatture emesse per riparazione, manutenzione e movimentazione di contenitori, applicando nel contempo le sanzioni per irregolare fatturazione e dichiarazione infedele.

La Commissione Tributaria di primo grado di Livorno, con decisione n. 259/1994, rigetto' il ricorso, non ritenendo offerta la prova, spettante al contribuente, della qualita' di "dotazione di bordo" dei containers. La pronuncia fu riformata dalla Commissione Tributaria di secondo grado di Livorno, che, con decisione n. 684/3/1995, accolse l'appello della contribuente ed annullo' l'avviso di rettifica, richiamando la Circolare n. 688/31493 del 12.7.1973, nonche' l'articolo 267 della legge doganale e rilevando che i container costituivano oggettivamente dotazioni di bordo, ancorche' non posseduti da armatori.

La Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Firenze, investita dalla impugnazione della Agenzia delle Entrate - che aveva dedotto come la contestazione riguardasse operazioni su containers di proprieta' di societa' di leasing o di societa' commerciali che non erano armatori, per i quali non vi era la prova che costituissero dotazioni di bordo di navi destinate all'esercizio di attivita' commerciale o che fossero nella condizione doganale di beni in transito, esportazione o importazione temporanea - rigetto' la impugnazione, con decisione n. 731/2014, depositata in data 24.3.2014.

La Commissione Tributaria Centrale ritenne: "ante omnia vanno esaminate le emesse fatture con esenzione di imposta; esse attengono ad operatori commerciali statunitensi, inglesi, austriaci e pacificamente sono contraddistinte da numero codici identificativi. La indicazione della titolarita' transoceanica dei beni oggetto dell'intervento manutentivo, commista all'ubicazione della sede della incisa in una citta' portuale e commerciale nonche' alla possibilita' dell'ufficio di controllare la riferibilita' dei contenitori ai soggetti destinatari delle fatture, costituisce un insieme di elementi militanti a sicuro favore della societa' di capitali gia' toscana (oggi ligure), emittente, per analoghe operazioni commessele da operatori commerciali non anche a fini di dotazione di

bordo, di documentazione fiscale ritualmente assoggettata ad IVA". Rilevo', quindi, richiamando il principio di diritto discendente dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 20575 del 2011, menzionata dalla contribuente con memoria difensiva, come fra le operazioni comprese nell'articolo 8 e quelle comprese nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8 bis "esistesse un rapporto di genus ad speciem, nel senso che la cessione di beni (logicamente) destinati alla dotazione di bordo delle navi ricade nella disciplina dell'articolo 8 bis, comma 1, lettera b), nell'ipotesi in cui la cessione alla ditta acquirente avvenga mediante consegna dei beni nello spazio comunitario (ma, al riguardo, della cd. traditio del bene nulla risulta palesato, soccorrendo le caratteristiche funzionali del bene)".

Contro la decisione della Commissione Tributaria Centrale, non notificata, ha proposto ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate con atto notificato in data 11 maggio - 15 maggio 2015, affidato a due motivi, cui resiste con controricorso la contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo la Agenzia delle Entrate lamenta violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4, per avere la decisione impugnata ritenuto di potere ricavare dalla nazionalita' estera dei destinatari delle fatture e dalla indicazione in fattura di un numero identificativo la prova della non imponibilita' delle suddette prestazioni, senza specificare in concreto a quale fattispecie intendesse riferirsi (operazioni su dotazioni di bordo o operazioni su beni ammessi al regime di esportazione, transito o importazione temporanea) e senza specificare neppure le ragioni per le quali tali elementi integrerebbero una prova idonea in ordine alla sussistenza dei requisiti prescritti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8 bis lettera e) e articolo 9, n. 5 con cio' venendo meno al paradigma legale richiesto per integrare il minimo necessario per individuare la motivazione del provvedimento impugnato.

2. Con il secondo motivo si duole di violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8 bis, lettera e) e articolo 9, comma 1, n. 5, nonche' dell'articolo 2697 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, poiche', quanto alla pretesa esenzione ai sensi dell'articolo 8 bis, lettera e), la Corte di Cassazione, in particolare con le sentenze n. 25202 e n. 25579 del 2009, emesse fra le stesse parti in relazione alla medesima questione, aveva ritenuto che non esistesse alcuna presunzione di appartenenza dei contenitori ex se' ad una nave e che tutti i contenitori dovessero presumersi imbarcati sulle navi e quindi avere il carattere di "dotazioni di bordo", spettando invece al contribuente fornire la prova, ai fini della detta esenzione, "che i container oggetto di attivita' che sarebbero esenti in forza dell'articolo 8 bis costituiscano normale corredo di navi mercantili in esercizio per il trasporto delle merci" ed, anche in relazione alla esenzione ai sensi dell'articolo 9, sarebbe spettato al contribuente fornire la prova - nella specie neppure offerta - "che le movimentazioni erano relative a containers per i quali sussisteva effettivamente uno degli status doganali fra quelli tassativamente previsti dal citato articolo 9", mentre neppure le fatture esaminate portavano alcuna menzione che i contenitori riparati fossero nella condizione doganale di temporanea importazione; il che era cosa diversa dalla presenza di un codice identificativo che non giustificava la non imponibilita' per la cui sussistenza, a norma del

Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 del 1973, articolo 214 e del Regolamento della Commissione Europea 2 luglio 1993, n. 2454/93/CEE, erano necessari precisi requisiti individuati anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

3. Il primo motivo, incentrato sul difetto assoluto di motivazione della decisione impugnata, sub specie di motivazione apparente, in violazione di norme processuali, e' fondato, mentre il secondo motivo resta assorbito.

3.1. Va ricordato che il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (articolo 111 Cost., comma 6), e cioe' dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4 (in materia di processo civile ordinario) e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, omologo articolo 36, comma 2, n. 4, (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioe' di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni e' pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata.

3.2. L'obbligo del giudice "di specificare le ragioni del suo convincimento", quale "elemento essenziale di ogni decisione di carattere giurisdizionale" e' affermazione che ha origine lontane nella giurisprudenza di questa Corte e precisamente alla sentenza delle sezioni unite n. 1093 del 1947, in cui la Corte preciso' che "l'omissione di qualsiasi motivazione in fatto e in diritto costituisce una violazione di legge di particolare gravita'" e che "le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti" (in termini, Cass. n. 2876 del 2017; v. anche Cass., Sez. U., n. 16599 e n. 22232 del 2016 e n. 7667 del 2017 nonche' la giurisprudenza ivi richiamata). Alla stregua di tali principi consegue che la sanzione di nullita' colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima piu' grave forma di vizio, perche' dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione addotta dal giudice e' tale da non consentire "di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato" (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalita' sua propria, che e' quella di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata).

3.3. Deve quindi ribadirsi il principio piu' volte affermato da questa Corte secondo cui la motivazione e' solo apparente - e la sentenza e' nulla perche' affetta da error in procedendo - quando, benche' graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perche' recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi

lasciare all'interprete il compito di integrarla con le piu' varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. LI, Sentenza n. 22232 aei 2016, Rv 641526-01; conf. Cass., Sez. 6-5, Ordinanza n. 14927 del 2017).

3.4. Orbene, tale grave vizio ricorre nel caso in esame poiche', in effetti, la decisione impugnata, di cui e' stata trascritta la motivazione nella parte espositiva della presente sentenza, pur con le difficolta' derivanti dal fatto che risulta scritta "a penna" con scrittura che pone pure qualche problema di interpretazione, consiste sostanzialmente in una frase del tutto incomprensibile e contraddittoria che non consente in alcun modo di comprendere l'iter logico che ha portato la Commissione Tributaria Centrale, sezione di Firenze, a rigettare il ricorso dell'Ufficio. L'unico riferimento alla "titolarita' transoceanica dei beni oggetto dell'intervento manutentivo" perde qualsiasi significato allorche' viene a raffronto con la parte finale della frase "costituisce un insieme di elementi militante a sicuro favore della societa' di capitali gia' toscana, oggi ligure ernittente, per analoghe operazioni commessele da operatori commerciali non anche a fini di dotazione di bordo, di documentazione fiscale ritualmente assoggettata ad IVA". Incomprensibile e' pure il richiamo alla sentenza della Corte di Cassazione n. 20575 del 2011, alla quale si sarebbe adeguata la decisione impugnata, francamente privo di qualsiasi significato, poiche' tale ultima sentenza, che riguardava il caso di agevolazione ai sensi dell'articolo 8 bis, lettera a), ha espressamente riconosciuto che la pronuncia non si poneva in contrasto con il precedente massimato n. 25201 del 2009 (con cui era stata decisa la stessa questione fra le stesse parti relativa ad una delle annualita' pregresse) poiche', nel caso di cui alla sentenza n. 20575 del 2011, fra l'altro relativo a fattispecie ai sensi dello stesso articolo 8 bis, lettera a) al contrario di quanto ritenuto con la sentenza n. 25201 del 2009, la mancata contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria delle caratteristiche funzionali del bene esauriva l'ambito della prova gravante sulla ditta cedente ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8 bis, comma 1, lettera d), la quale - in assenza di ulteriori adempimenti richiesti dalla norma, come invece espressamente imposto dall'articolo 8, comma 1, lettera a), seconda parte - non era tenuta a fornire anche la prova del concreto impiego del bene (installazione del container a dotazione di bordo della nave) da parte del cessionario.

3.5. Il vizio di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e' poi ancora piu' evidente con riguardo alla omessa pronuncia sul motivo di impugnazione dedotto dalla Agenzia delle Entrate davanti alla Commissione Tributaria Centrale in relazione alla insussistenza dei requisiti per la agevolazione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 9, comma 1, n. 5. La decisione impugnata non ha infatti preso in alcun modo in esame la sussistenza o meno dei presupposti di tale esenzione, mai neppure menzionata nella motivazione della decisione impugnata, che tratta esclusivamente della esenzione ai sensi dell'articolo 8 bis e del rapporto di "genus ad speciem" fra l'articolo 8 e l'articolo 8 bis.

4. Conclusivamente, quindi, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, con conseguente annullamento della decisione impugnata e rinvio, anche con riguardo alla regolazione delle spese del presente giudizio, alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana affinche' decida sulla sussistenza o meno dei requisiti per la duplice esenzione IVA che la Agenzia delle Entrate aveva escluso con l'iniziale avviso di rettifica.

P.Q.M.

La Corte: Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la decisione impugnata e rinvia anche per le spese del presente giudizio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza