Sentenza del 02/09/2022 n. 25892 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito del rinvio disposto dalla sentenza n. 28594/2017 di questa Corte, con l'impugnata sentenza n. 107/01/2019 la CTR dell'Umbria ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della CTP Perugia n. 456/8/01 e, conseguentemente, ha dichiarato la legittimità dell'avviso di rettifica con il quale l'Ufficio aveva contestato alla E. W. s.r.l. di aver effettuato nell'anno 1995 acquisti di merce in sospensione di imposta D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, utilizzando indebitamente il plafond costituito nell'anno precedente, in relazione ad una serie di operazioni commerciali intercorse con alcune società extracomunitarie.

L'Ufficio, in particolare, aveva contestato la ricorrenza del trasferimento di proprietà, presupposto essenziale perchè si potesse configurare cessione all'esportazione in esenzione IVA ex art. 8 cit., con riguardo ad una serie di operazioni commerciali effettuate con la Wizard International D.O.O. (con sede in (---)) e la Rosada (con sede in (---)), sostenendo che si trattava, in realtà, di cessione merci in conto lavorazione in quanto le operazioni consistevano nel trasferimento di prodotti semilavorati e di materiali accessori che una volta trasformati in prodotti finiti venivano reimportati.

La CTP Perugia, ritenendo che l'Amministrazione non avesse dimostrato il proprio assunto, aveva accolto il ricorso della E. W. srl.

La CTR Umbria con sentenza n. 47/06/04 aveva accolto l'appello dell'Agenzia affermando l'idoneità e sufficienza, a dimostrazione della tesi dell'Ufficio, del contratto con la Rosada in difetto di prova contraria fornita dalla ricorrente.

Questa Corte, con la sentenza n. 861/2010, aveva accolto il secondo motivo del ricorso proposto dalla contribuente, perchè i giudici d'appello non avevano considerato i rapporti intercorsi con gli altri partner commerciali nè avevano considerato la documentazione contabile, fiscale ed amministrativa che era comunque espressiva della volontà dei contraenti.

La CTR Umbria, quale Giudice del rinvio, con la sentenza n. 93/1/10 aveva respinto l'appello dell'Agenzia delle Entrate e confermato la sentenza di primo grado.

Questa Corte, con la sentenza n. 28594/2017, ha cassato anche questa decisione e ha nuovamente rinviato al merito in quanto la sentenza impugnata non aveva compiutamente esaminato gli elementi indiziari offerti dall'Amministrazione nè aveva motivato la loro subvalenza rispetto a quelli addotti dalla contribuente.

La CTR Umbria, con la sentenza oggetto del presente ricorso, ha preso in esame soltanto il contratto con la Rosada, stipulato in data 31.10.1994 per un periodo di tre anni, essendo quello con la Wizard di data successiva al 1995, e ha concluso che il vero oggetto dell'accordo tra le parti era la lavorazione dei prodotti semi - lavorati e delle merci fornite dalla E. W. srl.

Quanto alla documentazione contabile, fiscale e doganale, la CTR ha ritenuto di dover valutare gli effetti realmente scaturiti dagli accordi commerciali, e ha aggiunto che la società non aveva dimostrato modalità di concreta esecuzione degli accordi diverse da quelle risultanti dai contratti e dagli elementi indiziari offerti dall'Amministrazione (totale signoria da parte della cedente sui beni ceduti, esclusione diella possibilità di autonomo impiego dei beni ceduti da parte del cessionario, utilizzazione degli stessi secondo specifiche indicazioni tecniche fornite dall'acquirente, effettiva retribuzione della sola lavorazione dei materiali ceduti).

Avverso tale sentenza la contribuente propone nuovo ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

La ricorrente deposita memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo (formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3) la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., perchè del tutto erroneamente la CTR aveva escluso ogni rilievo alla circostanza che per successive annualità oggetto di verifica erano intervenute decisioni favorevoli alla contribuente le quali, con efficacia di giudicato, avevano qualificato i contratti intervenuti con le società estere Rosada e Wizard in termini di cessione all'esportazione (in proposito il ricorrente richiama le sentenze emesse dalla CTR confermate da Cass. nn. 2212, 2213 e 2214 del 2014 nonchè l'ordinanza n. 5400/2018).

1.1. Il Procuratore Generale ha eccepito l'inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza mentre la controricorrente ne ha rilevato l'infondatezza in quanto le sentenze richiamate, relative ad annualità successive alla scadenza del contratto con la Rosada avvenuta in data 31.12.1997, devono intendersi riferite soltanto alle pattuizioni contrattuali intercorse con Wizard International D.O.O., prorogate di anno in anno.

1.2. Il motivo, che può ritenersi ammissibile anche considerato che si deve presumere la conoscenza da parte della Corte delle proprie pronunzie, è comunque infondato perchè i giudicati invocati, relativi agli anni dal 1998 al 2001, non possono riguardare il contratto con Rosada, preso in considerazione dalla CTR nel presente giudizo, che all'epoca era ormai scaduto, essendo stato stipulato il 31.10.1994 con durata triennale.

2. Con il secondo motivo lamenta (ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5) violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 e 1470 c.c., D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 53 e 54 e art. 1418 c.c., artt. 2727 e 2729 c.c., art. 1418 c.c., ed omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

2.1. In particolare, si censura: a) il fatto che il contratto con Rosada sia stato utilizzato con riguardo alle operazioni con altri operatori senza fornire alcuna motivazione sulle ragioni, così riconducendo tutte e indistintamente le operazioni effettuate con l'estero nel periodo di riferimento a cessioni in conto lavorazione; b) che si sia data rilevanza a quel contratto che era nullo per illiceità dell'oggetto in quanto la E. W. srl, essendo iscritta al settore commercio non poteva svolgere attività di produzione, cosicchè quel contratto non ebbe esecuzione ma venne sostituito da accordi verbali.

2.2. Il motivo presenta profili di inammissibilità per l'eterogeneità degli elementi proposti, in quanto "la sovrapposizione di censure di diritto, sostanziali e processuali, non consente alla Corte di cogliere con certezza le singole doglianze prospettate, dando luogo all'impossibile convivenza, in seno al medesimo motivo di ricorso, di censure caratterizzate da irredimibile eterogeneità" (Cass. n. 36881 del 2021).

2.3. Le doglianze, comunque, sono infondate con riguardo ai dedotti profili di violazione di legge.

2.3.1. Ci si duole, innanzitutto, di una violazione del principio praesumptum de praesumpto non admittitur laddove la CTR ha esteso un fatto presunto (cessione in conto lavorazione nel rapporto con Rosada) ai rapporti con tutti gli altri operatori.

La doglianza è infondata perchè il fatto presunto non è la qualificazione giuridica del contratto (che non è un fatto ma il risultato di una attività interpretativa) ma l'applicazione nei rapporti con gli altri operatori delle stesse condizioni risultanti dal contratto con Rosada.

La decisione sul punto del Giudice d'appello, che aveva ben presente la questione, già sollevata da questa Corte con la sentenza n. 861 del 2010 ("occorrerà considerare.. i rapporti commerciali intrattenuti da E. W. con tutti i partner extra-comunitari di questa vicenda"...), non merita censura essendo giustificata dalle risultanze processuali. La sentenza impugnata osserva, infatti, che nella verifica furono acquisiti i due contratti indicati e che le modalità di svolgimento del rapporto, come ricostruite dalla Guardia di Finanza nel pvc, non erano state oggetto di contestazione ad opera della società, restando controverso soltanto l'aspetto della qualificazione giuridica a fini tributari.

Del resto, la ricorrente non indica scritture contrattuali ulteriori, oltre quelle relative a Rosada e Wizard, e non deduce esplicitamente che i rapporti con gli altri operatori si svolgevano con modalità diverse da quelle seguite con Rosada. Lamenta, piuttosto, che i verificatori avevano compreso nell'accertamento anche operazioni di semplice acquisto di merce dall'estero per le quali non era stata fornita alcuna materia prima o semplici cessioni senza riacquisto (v. pag. 24 ricorso) ma si tratta di un profilo in fatto del tutto diverso da quello in esame.

2.3.2. Altra questione sollevata è la violazione o falsa applicazione dell'art. 1418 c.c., nel senso che il Giudice avrebbe dato efficacia ad un contratto (quello con Rosada) che era invece nullo.

Sul punto la CTR ha motivato osservando che non era stata data la prova di accordi verbali modificativi, anche considerato che normalmente un accordo scritto viene modificato da

accordo avente la medesima forma.

Questo argomento si sottrae alla censura proposta perchè il contratto in questione è stato preso in considerazione, secondo le indicazioni della sentenza di rinvio di questa Corte, come materiale probatorio, elemento indiziario da utilizzare (insieme al resto della documentazione contabile, fiscale e doganale) per la qualificazione delle operazioni commerciali contestate dall'Ufficio e non sotto il profilo della sua efficacia dispositiva tra le parti.

2.4. Il complessivo motivo è inammissibile, poi, con riguardo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Trova applicazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, come risultante dal D.Lgs. n. 40 del 2006, riguardo al quale questa Corte ha chiarito che il "fatto" ivi considerato è un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza in senso storico-naturalistico (Cass. n. 21152/2014). Il fatto in questione deve essere decisivo: per potersi configurare il vizio è necessario che la sua assenza avrebbe condotto a diversa decisione con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, in un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data (Cass. n. 28634/2013; Cass. n. 25608/2013; Cass. n. 5 24092/2013; Cass. n. 18368/2013; Cass. n. 3668/2013; Cass. n. 14973/2006).

La doglianza non individua chiaramente il "fatto" che sarebbe oggetto di vizio motivazionale e trascura che, anche nel vigore del vecchio testo dell'art. 360 c.p.c., n. 5, è inammissibile la revisione del ragionamento decisorio del giudice, non potendo mai la Corte di cassazione procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. n. 91/2014; Cass. S.U., n. 24148/2013; Cass. n. 5024/2012) e non potendo il vizio consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte; infatti, spetta soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. n. 11511/2014; Cass. n. 25608/2013; Cass. n. 6288/2011; Cass. n. 6694/2009; Cass. n. 15489/2007; Cass. n. 4766/2006).

3. Il terzo motivo propone la nullità della sentenza ex art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia su fatti decisivi e violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) ossia su circostanze che, seppure assorbite nell'ordinanza di rinvio, conservavano la loro validità e dovevano essere oggetto di valutazione da parte dell'organo giudicante.

Il motivo è inammissibile e comunque infondato.

3.1. Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, la deduzione del vizio di omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni

prospettatevi. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, ottemperato all'onere di indicarli compiutamente, non essendo essa legittimata a procedere ad un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi (Cass. n. 28072 del 2021; Cass. n. 15367 del 2014).

Nel caso di specie, il ricorrente non si è attenuto a questi principi nell'esposizione del motivo, assai carente sotto il profilo dell'autosufficienza e specificità, essendosi limitato ad indicazioni meramente riassuntive, senza puntuali riferimenti agli atti causa.

Sebbene il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6) - quale corollario del requisito di specificità dei motivi - non debba essere interpretato, anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021, in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non possa pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso (Cass. sez. U., n. 8950 del 18/03/2022), il ricorso deve comunque indicare il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure e deve specificamente segnalare la loro presenza negli atti del giudizio di merito, perchè l'esposizione dei motivi deve mettere comunque il giudice nelle condizioni di comprendere l'oggetto della controversia ed il contenuto delle censure senza dover scrutinare autonomamente gli atti di causa (Cass. n. 8117 del 2022).

3.2. La doglianza, comunque, è infondata perchè il vizio di omessa pronuncia ricorre ove manchi qualsivoglia statuizione su un capo della domanda o su una eccezione di parte, così dando luogo alla inesistenza di una decisione sul punto della controversia, per la mancanza di un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto (Cass. n. 7472 del 2017; Cass. n. 2085 del 1995).

L'omessa pronuncia di cui all'art. 112 c.p.c., concerne direttamente una domanda od un'eccezione introdotta in causa (e, quindi, nel caso del motivo d'appello, uno dei fatti costitutivi della "domanda" di appello) e non circostanze di fatto o argomentazioni e difese che se incompatibili con la statuizione adottata, si devono ritenere implicitamente rigettate (v. tra le varie, v. Cass. n. 459/2021; Cass. n. 1539/2018; Cass. n. 25761 del 2014; Cass. n. 25714 del 2014; Cass. n. 5444 del 2006), anche in mancanza di una esplicita argomentazione (Cass. n. 29191/2017).

Nel caso di specie, le questioni che il Giudice del rinvio non avrebbe esaminato non consistono in domande o eccezioni la cui decisione sarebbe stata omessa, trattandosi piuttosto di argomentazioni che si devono ritenere implicitamente rigettate ovvero di elementi fatto di cui non è neppure allegata la decisività: l'esistenza di effettive cessioni definitive con trasferimento di proprietà, assenza di qualsvoglia evasione di imposta, assenza di debito IVA, non applicabilità delle sanzioni ricorrendo una causa di non punibilità, non colpevolezza o di legittimo affidamento del contribuente.

4. Con il quarto motivo lamenta la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, in relazione ai criteri interpretativi forniti nella circolare ministeriale 156/E del 15 luglio 1999 e della Risoluzione Ministeriale 11 febbraio 1998 (art. 360 c.p.c., n. 3) e l'omessa e insufficiente motivazione su tale questione (art. 360 c.p.c., n. 5).

In particolare la CTR avrebbe omesso di valutare i documenti di prassi citati alla luce dei quali deve essere interpretato l'art. 8 cit. secondo cui anche i beni da sottoporre a lavorazioni all'estero possono costituire cessioni all'esportazione che, sul piano dell'IVA, valgono quali cessioni purchè effettuate a titolo oneroso che ricorre non solo quando vi sia pagamento di prezzo ma anche quando il corrispettivo sia regolato mediante compensazione, come nel caso in esame.

4.1. La doglianza è infondata sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Va rammentato che secondo consolidato orientamento per potersi configurare una cessione all'esportazione non imponibile ai fini IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, devono necessariamente concorrere due distinti ma indefettibili requisiti: a) il trasporto o la spedizione dei beni fuori del territorio dell'Unione Europea, comprovati da apposita documentazione doganale (trattasi di requisito che interseca la normativa doganale); b) la cessione di beni, che ai sensi dell'art. 2 medesimo D.P.R., si realizza mediante atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di un altro diritto reale sui beni medesimi.

E' essenziale la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero (Cass. n. 23588 del 2012), poichè la norma di esenzione in esame, che trova fonte diretta, a livello unionale, nel combinato disposto dell'art. 15, comma 1 e art. 3, comma 1 della 6 Direttiva 77/388/CEE del 17.5.77 (applicabile al caso di specie ratione temporis), a norma dei quali gli Stati membri esentano dall'IVA le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto fuori del territorio della Comunità Europea (ora Unione Europea), ha l'obiettivo di non assoggettare ad IVA i consumatori degli Stati terzi, essendo detta imposta destinata a gravare esclusivamente sui consumatori della Comunità Europea (C. Giust. CE 2.8.93, Lange, C111/92; Cass. n. 5894 del 2013; Cass. n. 5168 del 2016).

Peraltro, la cessione all'esportazione di un bene non assorbe la previsione legale di non imponibilità D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, laddove non si realizzi, con essa, il trasferimento della titolarità giuridica del medesimo bene, perchè è la sola "operazione di cessione del bene" ad un soggetto intra o extracomunitario che viene considerata dalle norme esonerativa ai fini IVA e mancando quel trasferimento si realizza soltanto un'operazione di esportazione ai fini doganali, rimanendo esclusa la configurabilità di una cessione all'esportazione ai sensi delle disposizioni sull'IVA (Cass. n. 2214 del 2014).

Quindi, resta fermo il principio, applicato dalla CTR, secondo cui nella sfera di applicabilità del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, non rientrano le esportazioni effettuate in conto lavorazione in quanto normalmente effettuate senza trasferimento alla società estera della titolarità, di fatto e giuridica, dei beni ceduti per la lavorazione, salvo che il contribuente, su cui grava il relativo onere probatorio (essendo inapplicabile all'esportazione la presunzione di

cessione di cui al D.P.R. n. 441 del 1997, art. 1, riferita ai soli beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, nè in quelli dei suoi rappresentanti), non dimostri il definitivo trasferimento e pagamento di corrispettivo.

4.2. Sotto il profilo dell'omessa motivazione risultante dal D.Lgs. n. 40 del 2006, il motivo è inammissibile in quanto manca la precisa indicazione del "fatto" di cui sarebbe stata omessa la valutazione e si espone alle medesime considerazioni di cui al punto 2.4., essendo preclusa la messa in discussione del giudizio di fatto demandato al giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità, se sorretto da congrua e corretta motivazione.

5. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese, liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.

P.Q.M.

condanna la ricorrente al pagamento delle spese di questo grado di giudizio che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito;

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza