Sentenza del 02/09/2022 n. 25893 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con l'impugnata sentenza n. 108/01/2019 la CTR dell'Umbria, a seguito di dell'ordinanza di rinvio n. 28709 del 2017 di questa Corte, ha accolto l'appello dell'Ufficio contro la sentenza della CTP Perugia n. 63/02/07 e conseguentemente ha dichiarato la legittimità dell'avviso di rettifica con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato alla E. W. s.r.l. di aver effettuato negli anni 1996 e 1997 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., a seguito dell'esame dei contratti stipulati dalla contribuente con le società Wizard International D.O.O. e Rosada.

La CTP Perugia aveva concluso per l'esistenza di valida documentazione contabile e fiscale a dimostrazione della tesi della contribuente e l'assenza di riscontri alla tesi dell'Ufficio e aveva accolto i ricorsi riuniti della E. W. srl.

La CTR Umbria con sentenza n. 49/2009 aveva accolto l'appello dell'Agenzia.

La contribuente aveva proposto ricorso per cassazione avverso questa sentenza e questa Corte, con l'ordinanza sopra citata, aveva accolto il secondo motivo del ricorso proposto dalla contribuente: secondo la Corte, i giudici d'appello non avevano chiarito adeguatamente se e in quale modo la documentazione fiscale prodotta non avesse rilevanza sul rapporto effettivo tra le parti mentre l'accertamento dei rapporti doveva essere effettuato non solo sulla base dei contratti ma anche della documentazione fiscale e di ogni altro elemento addotto o prospettato dalle parti.

Aveva, quindi, cassato la sentenza della CTR Umbria con rinvio anche per l'applicazione dello ius superveniens in materia di sanzioni.

Il Giudice del rinvio, con la sentenza n. 108/2019, ha ritenuto la legittimità dell'accertamento ritenendo, a seguito in particolare dell'esame dei contratti con la Rosada e la Wizard, che il vero oggetto dell'accordo tra le parti fosse la lavorazione dei prodotti semi - lavorati e delle merci fornite dalla E. W. srl.

Quanto alla documentazione contabile, fiscale e doganale, la CTR ha rilevato l'ininfluenza del dato meramente formale, dovendosi 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 della 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 il contribuente propone nuovo ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita senza depositare controricorso.

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 avrebbe escluso ogni rilievo alla circostanza che per successive annualità di verifica erano intervenute decisioni favorevoli per il 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 del 2018).

Il PG ha eccepito l'inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza, non avendo il ricorrente trascritto per esteso il contenuto di quelle decisioni.

Il motivo è ammissibile, perchè si richiamano pronunzie di questa Corte che si devono presumere conosciute, ma è infondato.

Il Giudice d'appello, in merito alla proposta eccezione di giudicato esterno, ha osservato che "Al riguardo è dirimente il fatto che quelle sentenze si riferiscono a periodi nei quali il contratto con Rosada SA non aveva di certo più alcuna validità (essendo cessato al 31.10.1997), mentre non è dato sapere se fosse ancora in essere il contratto con Wizard".

Orbene, la ricorrente contesta questo assunto osservando che le sentenza invocate "hanno avuto ad oggetto la valutazione specifica dei medesimi contratti di cui oggi si discute" ma l'affermazione non trova riscontro nelle pronunce in questione.

Va rammentato che, per giurisprudenza costante di questa Corte, "La sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità" (Cass. n. 38950 del 2021; Cass. n. 6953 del 2015).

Ora, quelle pronunce hanno proceduto alla qualificazione delle "cessioni" (v. art. 8 cit.) compiute nei singoli esercizi considerati e non dei contratti, che hanno costituito soltanto il materiale probatorio utilizzato unitamente alla documentazione contabile e amministrativa acquisita.

Ciò risulta dalle stesse pronunce invocate: nelle sentenze del 2014, relative alle annualità dal 1998 al 2000, si osserva che le decisioni della CTR erano fondate "su un composito compendio di elementi probatori, costituito dai contratti intercorsi fra la società contribuente e gli operatori stranieri unitamente alla documentazione amministrativa e contabile che, secondo la CTR, avrebbe confermato l'esistenza di operazioni di vera e propria vendita con trasferimento della proprietà e non mere cessioni in conto lavorazione" (Cass. n. 2212, 2013, 2014 del 2014); l'ordinanza del 2018, relativa all'anno di imposta 2001, evidenzia il comportamento complessivo tenuto dalle parti, desunto dalla documentazione fiscale, il principio secondo cui "nei movimenti di beni mobili "la cessione vale titolo"" e la circostanza "evidenziata anche nei contratti fra E. W., "Rosada" e Wizard International che i prodotti o i macchinari, una volta entrati in Romania diventassero di esclusiva proprietà delle società rumene che provvedevano alla loro lavorazione (in proprio o in conto terzi) per poi rivenderle alla stessa committente" (Cass. 5400 del 2018).

Oltretutto, la stessa E. W. srl, in quei giudizi aveva dedotto che quei contratti "non erano rilevanti, in quanto temporalmente non applicabili, avendo quello relativo alla società Rosada, datato 31.10.1994, durata triennale e quello con la società Wilard, datato 4.1.1996, valore fino al 31.12.2006, nè avendo avuto la società contribuente più rapporti con la detta società dalla fine dell'anno 1996", aggiungendo "che il contratto non poteva essere esaminato ed era inutilizzabile per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, come eccepito da essa stessa già in sede di memoria di costituzione nel giudizio di appello" (Cass. n. 2212, 2013 e 2014 del 2014).

In conclusione, la doglianza non scalfisce la motivazione sul punto della CTR perchè le sentenze invocate hanno considerato periodi di imposta successivi a quelli di vigenza dei contratti citati o nei quali non si era accertato il vigore di quei contratti (circostanza addirittura esplicitamente contestata dalla ricorrente in quei giudizi) e quelle scritture sono state prese in considerazione come meri elementi indiziari inseriti in un quadro probatorio assai più ampio.

2. Con il secondo motivo lamenta (ai sensi dell'art. 360 c.p.c., 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, art. 1418 c.c., artt. 2727 e 2729 c.c., nonchè 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 East West 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, la cessione in conto lavorazione nel rapporto con Rosada, ai rapporti con tutti gli altri operatori.

Non ricorre una doppia presunzione perchè il fatto presunto non è costituito dalla qualificazione giuridica del contratto (che non è un fatto ma il risultato di una attività interpretativa) ma dall'utilizzo nei rapporti con gli altri operatori delle condizioni risultanti dal contratto con Rosada.

Su questo aspetto, che attiene al giudizio di fatto svolto dalla CTR, la ricorrente si limita ad una generica contestazione, lamentando soltanto che "l'ufficio estende presuntivamente, sulla base della sua astratta e apodittica validità, gli effetti del contratto intervenuto con ROSADA a tutti gli altri rapporti intercorsi con altri clienti" (v. trascrizione dell'atto riassunzione pag. 25 ricorso) e non indica scritture contrattuali ulteriori, oltre quelle relative a Rosada e Wizard, nè deduce esplicitamente che i rapporti con gli altri operatori si svolgevano con modalità diverse da quelle seguite nei rapporti con Rosada.

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.

Anche questo argomento si sottrae alla censura proposta perchè il contratto in questione è stato preso in considerazione, secondo le indicazioni dell'ordinanza di rinvio, come materiale probatorio, come 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 motivo è inammissibile, poi, con riguardo all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Trova, nella specie, applicazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5, come risultante dal D.Lgs. n. 40 del 2006, in ordine 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; spetta soltanto al giudice di merito, infatti, 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 indicazioni sugli atti di 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, appare 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 all'inesistenza di una decisione sul punto della controversia, per la mancanza di un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, non potendo dipendere dall'omesso esame di un elemento di prova (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, argomentazioni o difese che, se incompatibili con la statuizione adottata, si devono ritenere implicitamente rigettate (v. tra le varie, Cass. n. 25761 del 2014; Cass. n. 25714 del 2014; Cass. n. 5444 del 2006).

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 o di non colpevolezza una situazione di legittimo affidamento della 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. Il motivo è infondato 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 cessione della merce all'estero dietro pagamento di corrispettivo.

4.2. Sotto il profilo dell'omessa motivazione ex n. 5, come 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. Con il quinto motivo lamenta la violazione dell'art. 384 c.p.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per mancato rispetto di quanto statuito da questa Corte con l'ordinanza n. 28709/2017.

Il motivo è fondato.

L'ordinanza che aveva cassato la precedente sentenza della CTR aveva rinviato per nuovo esame "anche per l'applicazione dello ius superveniens in materia di sanzioni amministrative pecuniarie" e questa statuizione è stata completamente ignorata dal Giudice del rinvio.

6. Conclusivamente, accolto il quinto motivo e respinti gli altri, deve cassarsi la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto disponendosi il rinvio alla CTR Umbria in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

accoglie il quinto motivo di ricorso e, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia alla CTR Umbria in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza