Sentenza del 22/02/2022 n. 5690 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 23/44/2012 parzialmente veniva rigettato sia l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate sia l'appello incidentale proposto dalla società M. S.p.a. la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 152/36/2010 la quale, a sua volta, aveva parzialmente accolto il ricorso proposto dalla contribuente in relazione all'avviso di accertamento per IVA 2004 e sanzioni.

2. L'atto impositivo impugnato aveva ad oggetto in primo luogo una ripresa per maggiore IVA per Euro 64.377,56 relativa ad alcune commesse eseguite nel 2004 svolte dalla società nei confronti di altre società infragruppo per sottofatturazione con riferimento al valore normale nel quadro di un accertamento analitico induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d).

3. Inoltre, per le parti che qui interessano perchè materia di lite ancora viva, le riprese avevano ad oggetto l'indebita detrazione di IVA in relazione ad un'operazione di acquisto e triangolazione nazionale, avendo la contribuente ricevuto fatture dalle società PPS S.p.a. e Meca S.r.l. per beni contestualmente venduti a controllate estere, oltre all'indebita detrazione dell'IVA in relazione al contratto di leasing per beni consegnati ad una controllata francese, a costi relativi a Management Fees (consulenze) non riaddebitati ad altre società del gruppo Laminacier controllate e, infine, alla ripresa a tassazione di altri costi residui.

4. La contribuente propone ricorso, affidato a due motivi. L'Agenzia resiste con controricorso proponendo altreà ricorso incidentale affidato a otto motivi. La contribuente ha depositato controricorso al ricorso incidentale e, da ultimo, memoria illustrativa, tra l'altro, invocando con riferimento alle sanzioni - lo ius superveniens di cui alla L. n. 23 del 2014, art. 8, comma 1. La difesa ha depositato infine istanza di discussione orale.

Motivi della decisione

5. Con il primo motivo di ricorso principale la contribuente, quanto alla maggiore IVA per Euro 64.077,56 relativa ad alcune commesse eseguite nel 2004 svolte dalla società nei confronti di altre società infragruppo per sottofatturazione con riferimento al valore normale nel quadro di un accertamento analitico induttivo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d) - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - deduce l'insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine a fatto controverso e decisivo del giudizio per aver la CTR concluso nel senso della antieconomicità della condotta tenuta dalla società.

Con il secondo motivo di ricorso principale la contribuente - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - prospetta, sempre con riferimento ai maggiori ricavi, la nullità della sentenza impugnata per aver omesso la CTR di pronunciarsi sulla specifica domanda di riduzione della ripresa a tassazione, in pretesa violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 112 c.p.c..

6. Il primo motivo è fondato, con assorbimento del secondo, relativo alla medesima ripresa. Nel testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 applicabile ratione temporis, considerato che la sentenza della CTR è stata depositata il 17.2.2012: anteriormente all'entrata in vigore del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b) convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, è correttamente censurata l'insufficiente motivazione della CTR con riferimento alla ripresa de quo, per imposta armonizzata con riferimento a sottofatturazione di operazioni infragruppo poste in essere tra società interamente controllate dal medesimo soggetto economico.

7. La CTR ritiene che la contribuente abbia in primo luogo ammesso l'antieconomicità delle operazioni economiche in contestazione e che questa risulterebbe provata dal fatto che "in tutti e quattro i casi detto margine negativo è frutto, secondo le affermazioni della stessa contribuente, di errori commessi nei confronti di società del medesimo gruppo". Tuttavia, identificata come "lapsus calami" la mancata inserzione della negazione in una singola fase dell'appello incidentale della contribuente, non è chiaro per quale ragione l'ulteriore argomento secondo cui il fatto che si tratti di errori nei confronti di società del medesimo gruppo dimostrerebbe di per sè la fondatezza della ripresa, restando la motivazione insufficiente a tal fine.

8. Con il primo motivo di ricorso incidentale, relativo alla ripresa per indebita detrazione IVA di Euro 57.754,63 in relazione ad un'operazione di acquisto e triangolazione nazionale, avendo ricevuto fatture dalla società PPS S.p.a. e dalla Meca S.r.l. per beni contestualmente venduti a controllate estere - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - viene dedotta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 36, art. 112 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c. per aver la CTR omesso di esporre e motivare sulle ragioni in fatto e diritto del rigetto dell'appello dell'Agenzia sulla predetta.

Con il secondo motivo l'Agenzia ricorrente incidentale, sempre circa la detrazione per la descritta operazione di acquisto e triangolazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 58 aver il giudice d'appello erroneamente condiviso la tesi, già fatta propria dal giudice di prime cure, secondo cui la citata previsione di legge prevederebbe la facoltà e non l'obbligo per il contribuente di acquistare senza l'applicazione dell'imposta.

9. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi, e non sono inammissibili, come Dure genericamente ritenuto nel controricorso al ricorso incidentale, in quanto è corretta la loro tecnica di formulazione, ed è fondata la prima censura con assorbimento della seconda.

Questa Corte ha già affermato (Cass. n. 22332 del 13/09/2018) come il D.L. n. 331 del 1993, art. 58 dispone che non sono imponibili le cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi 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, mentre tale disposizione si applica anche se i beni sono stati sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

10. E' condiviso il fatto che la fattispecie si caratterizzi per l'intervento di tre distinti operatori economici e per il fatto che la merce oggetto della cessione, e che deve essere spedita o trasportata dal territorio dello Stato membro di partenza in quello dello Stato membro del cessionario, non sia utilizzata direttamente dall'acquirente bensì, fin dall'origine, sia vincolata alla consegna ad un terzo soggetto passivo.

Costui è chi la immette al consumo o la destina agli impieghi della propria attività economica nello Stato membro di destinazione della merce e, pertanto, la cessione viene effettuata non al destinatario finale della merce ma ad un soggetto passivo, realmente interposto, che effettua l'acquisto esclusivamente in funzione della successiva esportazione ovvero della operazione infracomunitaria, poichè a ciò giuridicamente vincolato dall'accordo stipulato con il cedente (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 3099 del 17/02/2016).

11. L'art. 58 comma 1 citato disciplina la fattispecie della triangolazione, in cui il "primo acquirente" è residente nello stesso Stato membro del cedente ed effettua l'acquisto nello Stato con il vincolo del successivo trasferimento ad altro soggetto passivo, indicato "ab origine" quale cessionario finale, residente in un diverso Stato membro, nel territorio del quale il bene viene direttamente spedito o trasportato. Questa Sezione ha inoltre chiarito (Cass. 23 febbraio 2018, n. 4408; Cass. 24 giugno 2011, n. 13951) che la finalizzazione della cessione nazionale al trasporto a cessionario residente all'estero deve guidare l'interpretazione dell'espressione letterale "a cura" del cedente, contenuta nella previsione di legge succitata, nel senso che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, deve essere voluta, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero e non anche che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo.

12. Nel caso di specie la motivazione del giudice d'appello, che si limita ad affermare "non si rileva alcuna finalità evasiva nel comportamento della società" non rispetta il minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232) perchè non permette di leggere per quale ragione la CTR abbia ritenuta irrilevante la circostanziata deduzione in fatto dell'Agenzia, potenzialmente decisiva ai fini della fattispecie dell'art. 58 citato, secondo cui fin dall'origine l'operazione economica è stata caratterizzata dall'intervento di tre distinti operatori economici e che la merce oggetto della cessione, la quale è spedita o trasportata dal territorio nazionale a quello dello Stato membro del cessionario, non è stata utilizzata direttamente dall'acquirente, ed è stata vincolata alla consegna ad un terzo soggetto passivo, il quale l'ha immessa al consumo o l'ha destinata agli impieghi della propria attività economica nello Stato membro di cestinazione della merce.

13. Con il terzo motivo la ricorrente incidentale, circa l'indebita detrazione dell'IVA di Euro 25.495,73 in relazione al contratto di leasing per beni consegnati ad una controllata francese, - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del

1992, artt. 1 e 36, art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c. per aver la CTR omesso di esporre e motivare sulle ragioni in fatto e diritto del rigetto dell'appello dell'Agenzia sulla ripresa.

Con il quarto motivo l'Agenzia, circa la medesima ripresa per detrazione di canoni di leasing, - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR, avendo il giudice d'appello mancato di considerare che i macchinari oggetto del contratto di leasing non erano mai entrati nel ciclo produttivo della contribuente e, dunque, noi avevano alcuna correlazione con i suoi ricavi.

Con il quinto motivo la ricorrente incidentale, con riferimento alla medesima questione, deduce quale vizio motivazionale anche l'omessa motivazione su fatto decisivo della controversia, con riferimento al fatto che la società italiana non ha prodotto alcuna documentazione attestante il titolo in base al quale la controllata francese disponesse dei macchinari.

14. Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità della quarta censura, sollevata nel controricorso al ricorso incidentale, dal momento che il mezzo non è diretto puramente a contestare l'applicabilità della norma in concreto, ma anche a censurare la sussunzione della fattispecie concreta nella pertinente previsione di legge ai fini dell'inerenza del costo ex art. 109 TUIR. Inoltre, va anche osservato che, per un evidente "lapsus calami", il quarto motivo fa riferimento alla "statuizione della CTR sulla rilievo n. 5", mentre tutto il corpo della censura, come del resto il "cappello" introduttivo ad inizio di pag.13 relativo ai motivi nn. 3, 4 e 5, sono chiaramente diretti a colpire la statuizione della CTR circa il rilievo n. 2, relativo ai macchinari oggetto del contratto di leasing. L'eccezione di inammissibilità del quinto motivo di ricorso incidentale per assenza di decisività va invece esaminata unitamente allo scrutinio dei motivi, i quali non possono trovare accoglimento, in presenza di chiaro accertamento a pag.4 della sentenza d'appello circa l'esistenza ed inerenza dei costi, relativi al finanziamento di società partecipate, con riaddebito del canone di locazione finanziaria alla partecipata.

15. Con il sesto motivo di ricorso incidentale, relativo alla ripresa per Euro 68.447,47 di costi relativi a Management Fees (consulenze) non riaddebitati ad altre società del gruppo Laminatier controllate si prospetta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 36, art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c. per aver la CTR omesso di esporre e motivare sulle ragioni in fatto e diritto del rigetto dell'appello dell'Agenzia circa la ripresa predetta.

Con il settimo motivo l'Agenzia ricorrente incidentale, con riferimento alla medesima questione della tassazione del costo residuo per Euro 68.447,47, deduce anche l'omessa motivazione su fatto decisivo della controversia.

Con l'ottavo motivo in via incidentale circa la medesima ripresa - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - viene dedotta la violazione e falsa applicazione degli artt. 85 e 109 TUIR.

16. I motivi, connessi e riferiti alla medesima ripresa, non possono trovare ingresso. Va in primo luogo escluso il vizio motivazionale, sia assoluto per motivazione apparente sia relativo, dovendosi escludere che la CTR abbia espresso una ratio decidendi incomprensibile, e la motivazione non si colloca al di sotto del minimo costituzionale ed è logicamente articolata.

Infatti, il giudice d'appello da un lato ha fatto richiamo alla decisione di prime cure com'era sua facoltà fare, non in modo immotivato avendo accertato che sin dal primo grado la società aveva offerto la prova liberatoria dimostrando il riaddebito delle spese corrispondenti ai costi e, dall'altro, ha accertato il fatto che in sede di appello è stato introdotto un diverso titolo di recupero per carenza della documentazione.

L'ottavo motivo è inoltre inammissibile per difetto di specificità in quanto non solo il motivo, che prospetta una violazione di legge, contiene pochi riferimenti alla decisione impugnata, ma neppure spiega nel corpo della censura in quale misura e in quali termini sarebbero stati dalla CTR violati gli artt. 85 e 109 TUIR con riferimento alla ripresa de quo.

17. In conclusione, viene accolto il primo motivo del ricorso principale e il primo motivo dell'incidentale, assorbito il secondo motivo del principale e il secondo dell'incidentale e, rigettati i restanti, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, in relazione ai profili, oltre che per la liquidazione delle spese di lite. Per effetto della cassazione con rinvio anche il tema dello ius superveniens di cui alla L. n. 23 del 2014, art. 8, comma 1 ai fini delle sanzioni sarà esaminato dal giudice del rinvio.

P.Q.M.

La Corte: accoglie il primo motivo del ricorso principale e il primo motivo dell'incidentale, assorbiti il secondo motivo del principale e il secondo dell'incidentale, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, in relazione ai profili, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 22 febbraio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza