

Sentenza del 11/04/2023 n. 9658 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Italpet Preforme Spa , con sede legale in Verbania, produceva preforme (forme primarie per contenitori di bibite) che venivano vendute alla Pepsico Inc in base ad un contratto "Sale and Purchase Agreement" (o Off take) stipulato nel 1995 che prevedeva l'impegno di Italpet a vendere e di Pepsico ad acquistare un determinato quantitativo di prodotto l'anno. La Pepsico, a sua volta, cedeva i beni alle imprese addette all'imbottigliamento (c.d. bottlers) che operavano entro e fuori la Comunità Europea. In base ad un successivo contratto del 1997 denominato "Performs and SSP nomination agreement" nell'impegno di acquisto esistente tra Pepsico Inc. e Italpet subentrava la M&G Finanziaria Industriale. La Pepsico riacquistava quanto acquistato dalla M&G in base ad un altro contratto denominato "Sale Agreement". Nel 1998 gli obblighi della M&G vennero assunti dalla Cobarr Spa In questo contesto, previo p.v.c. della G.d.F., con l'avviso di accertamento n. (Omissis) l'Ufficio recuperava, per l'anno 2000, maggiore Iva (oltre interessi e sanzioni) 1) sulle cessioni fatturate dalla Italpet a Cobarr disconoscendo il preteso regime di non imponibilità di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 58 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 , in difetto del presupposto costituito dalla natura triangolare delle operazioni (Italpet, Cobarr e Bottlers), trattandosi, a suo avviso, di operazioni di natura quadrangolare con inserimento di Pepsico nella catena delle vendite (Italpet- Cobarr- Pepsico e Bottlers);2)sulla "nota di debito" emessa da Italpet in esecuzione della clausola take or pay (clausola contrattuale secondo cui Pepsico, nel caso in cui gli acquisti operati da Cobarr fossero risultati inferiori al quantitativo prefissato si obbligava a corrispondere a Italpet la differenza).

2. Avverso il suddetto avviso, la Italpet proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Verbania che, con sentenza n. 37/01/2007, lo accoglieva rilevando la non imponibilità ai fini Iva delle operazioni in questione atteso che, come si evinceva dagli atti negoziali, sin dal momento della produzione industriale in Verbania delle preforme, la destinazione finale di queste era stata individuata nel paese estero sede degli imbottiglieri indicati da Pepsico.

3. Avverso la sentenza di primo grado l'Ufficio proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte che, con sentenza n. 67/34/2009, depositata in data 22 ottobre 2009, lo rigettava.

4. Avverso la sentenza di appello, l'Ufficio proponeva ricorso per cassazione che, con ordinanza n. 2267 del 2018 veniva accolto con rinvio alla CTR competente in diversa composizione.

5. Riassunto il giudizio a cura di Italpet Preforme Spa in liquidazione, la CTR del Piemonte, con sentenza n. 1322/06/2019, depositata in data 10 dicembre 2019, rigettava l'appello dell'Agenzia

delle entrate e confermava la illegittimità dell'avviso di accertamento.

6. Avverso la sentenza di appello, l'Agenzia propone ricorso principale per cassazione affidato a tre motivi cui resiste la società Italpet Preforme Spa in liquidazione con controricorso spiegando ricorso incidentale condizionato articolato in due motivi.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità per tardività del ricorso essendo stato notificato in data 15 marzo 2021, a mezzo PEC all'indirizzo del difensore domiciliatario di grado di appello della società contribuente, nel termine annuale ex art. 327 c.p.c. , comma 1, (per essere stato il giudizio di primo grado instaurato in data anteriormente al 4 luglio 2009) decorrente dalla pubblicazione della sentenza impugnata in data 10 dicembre 2019, tenendo conto sia della sospensione dei termini processuali per l'emergenza sanitaria scaturente dalla pandemia Covid 19, dal 9.3.2020 all'11.5.2020, disposta con i decreti L. 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni in L. 24 febbraio 2020, n. 27, e 8.4.2020 n. 23, convertito con modificazioni in L. 5 giugno 2020, n. 40 , che della ordinaria sospensione durante il periodo feriale; in particolare, la ricorrente ha beneficiato dell'ordinaria sospensione di cui al periodo feriale in aggiunta a quella di sospensione dei termini c.d. covid, in quanto quest'ultima è cessata precedentemente all'inizio del periodo feriale, il che vuoi dire, con riferimento al caso in esame, che il termine lungo di impugnazione era in corso quando è poi sopraggiunto il periodo feriale, beneficiando pertanto dell'ordinaria sospensione dei termini per l'intero periodo (nello stesso senso, Cass., sez. 2, n. 37532 del 2021; v. anche Cass., sez. 6 - 1, n. 34600 del 2021; Sez. 6 - 1, n. 34597 del 2021; Cass. sez. 6-5, n. 8710 del 2022).

2. Con il primo motivo del ricorso principale si denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione dell'art. 384 c.p.c. , artt. 1362 e 1363 c.c. , per avere la CTR di rinvio - disattendendo il principio di diritto di cui alla ordinanza della Corte di cassazione n. 2267/2018 - rigettato l'appello dell'Ufficio limitandosi ad osservare che:1) la nomina degli imbottiglieri liberava Pepsico dall'impegno di acquistare le preforme nei confronti di Italpet; 2) Italpet fatturava a Cobarr e Cobarr fatturava direttamente agli imbottiglieri comunitari ed extra UE; 3) Italpet inviava direttamente le preforme ai destinatari imbottiglieri esteri nominati da Pepsico, senza vagliare il tenore letterale delle clausole contrattuali indicate dall'Ufficio negli atti di causa ritenute dalla Corte in astratto rilevanti per accertare la effettiva volontà contrattuale; peraltro, ad avviso della ricorrente, nella sentenza impugnata difettava alcuna considerazione della clausola Take or Pay da interpretarsi, secondo il dictum della Corte, nel sistematico contesto delle previsioni contrattuali; infine, anche la valorizzazione del comportamento materiale delle parti (dell'invio delle preforme direttamente agli imbottiglieri nominati da Pepsico) non sarebbe avvenuta da parte del giudice di rinvio previa dimostrazione dell'impossibilità di conoscere la comune intenzione delle parti attraverso l'interpretazione letterale delle clausole negoziali.

3. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , il D.P.R. n. 331 del 1993, art. 58, comma 1 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, per avere il giudice di appello qualificato le operazioni in questione come triangolari omettendo di pronunciarsi o comunque incorrendo in una omissione di

motivazione, sulla questione della sussistenza dei presupposti per la non imponibilità delle operazioni in questione in quanto finalizzate sin dall'origine all'esportazione nei confronti di soggetti terzi all'estero senza passaggio di proprietà nel territorio nazionale.

4. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 384, 1362 e 1363, per avere la CTR - disattendendo il principio di diritto di cui alla ordinanza della Corte di cassazione n. 2267/2018 - omissso di prendere in considerazione la clausola "Take or Pay" nel sistematico contesto delle previsioni contrattuali.

5. Con il primo motivo di ricorso incidentale (condizionato), la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR omissso di pronunciare sulla eccezione - proposta nel ricorso in riassunzione- di giudicato esterno formatosi con riferimento alle sentenze della CTR del Piemonte n. 38/27/12 e 39/27/12 emesse, in relazione ad accertamenti riferiti allo stesso tributo per differenti periodi di imposta scaturiti dalla medesima indagine, sulla base dell'interpretazione di testi negoziali rimasti inalterati nel tempo e disciplinanti, negli stessi identici termini le vicende del 1998/1999 e quelle del 2000, in presenza di altrettanto inalterati comportamenti delle medesime parti attuativi di tali accordi.

6. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, la contribuente denuncia, in subordine, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, l'omessa motivazione della CTR sulla eccezione di giudicato esterno anche a volere ritenere che la stessa avesse implicitamente rigettato la medesima.

6.1. Assume carattere preliminare la trattazione del primo motivo di ricorso incidentale che - premessa l'ammissibilità dello stesso avendo la contribuente trascritto nel controricorso l'eccezione di giudicato esterno formulata nel ricorso in riassunzione - è infondato.

6.2. Va fatta qui applicazione del principio più volte affermato (ex plurimis, Cass. n. 2248 del 2018; n. 16171/17) secondo cui: "alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost. , comma 2, nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. , ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto"; ora, nel caso di specie, l'eccezione (pretermessa) proposta dalla contribuente in sede di controdeduzioni nel giudizio di rinvio, concernente la formazione del giudicato esterno con riguardo alle sentenze della CTR del Piemonte n. 38/27/12 e 39/27/12, era inammissibile e ciò per le ragioni di mero diritto di seguito indicate.

6.3. Stante il carattere "chiuso" del giudizio di rinvio, quale delineato dall'art. 394 c.p.c. , preordinato esclusivamente a sostituire una diversa statuizione a quella cassata, sulla base del materiale che poteva e doveva essere acquisito nelle pregresse fasi di merito, fatta eccezione per lo ius superveniens o i fatti nuovi sopravvenuti, tutte le questioni, rilevabili d'ufficio, non

considerate in sede di legittimità, non possono essere esaminate nè nel successivo giudizio di rinvio, nè nel corso del controllo di legittimità (Cass. 9015/1999; Cass. 5800/1997; Cass. 5131/1996). Ugualmente, in sede di giudizio di rinvio, il divieto per le parti, stabilito dall'art. 394 c.p.c. , comma 3, di formulare nuove conclusioni e, quindi, di proporre domande ed eccezioni nuove o di prospettare nuove tesi difensive, trova deroga allorchè si faccia valere la sopravvenuta formazione del giudicato esterno, il quale, facendo stato ad ogni effetto tra le parti, deve essere preso in considerazione dal giudice del rinvio se intervenuto - come fatto impeditivo, estintivo o modificativo della pretesa azionata - in un momento successivo a quello della sua possibile allegazione nelle pregresse fasi processuali (ex multis, Cass., sez. 5, n. 14706 del 2014).

6.4. Nella specie, l'eccezione di giudicato esterno - in ordine alla quale si denuncia l'omessa pronuncia - afferiva alle sentenze della CTR del Piemonte n. 38/27/12 e 39/27/12 e, pertanto, trattandosi di giudicato asseritamente formatosi in un momento antecedente alla ordinanza della Corte di cassazione n. 2267 del 2018 sarebbe stato deducibile (anche con memoria) nel corso di quel giudizio di cassazione e non già del giudizio di rinvio.

7. Il rigetto del primo motivo di ricorso incidentale per le ragioni sopra indicate comporta l'assorbimento del secondo motivo.

8. Il primo motivo del ricorso principale è fondato con riguardo alla dedotta violazione dell'art. 384 c.p.c. , con assorbimento dei restanti mezzi.

8.1. Nel giudizio di rinvio, i limiti dei poteri attribuiti al giudice sono diversi a seconda che la sentenza di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per l'una e per l'altra ragione: nella prima ipotesi, infatti, il giudice di rinvio è tenuto soltanto ad uniformarsi, ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 1, al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo, trattandosi di preclusione processuale che opera su tutte le questioni costituenti il presupposto logico ed inderogabile della pronuncia di cassazione, prospettate dalle parti o rilevate d'ufficio (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8381 del 05/04/2013; v. anche Sez. 2, Sentenza n. 448 del 14/01/2020).

8.2. Nella specie, come si evince dalla esposizione in punto di fatto della ordinanza della Corte di cassazione n. 2267 del 2018: 1) l'Agenzia delle entrate aveva rettificato, per l'anno 2000, la dichiarazione Iva presentata dalla società, assumendo l'effettuazione di cessioni in regime di non imponibilità in difetto del presupposto costituito della natura triangolare delle operazioni; in particolare, secondo l'Ufficio, l'esame dei rapporti contrattuali rilevanti evidenziava che fra la contribuente venditrice, l'acquirente nazionale Cobarr Spa e gli acquirenti comunitari e extra comunitari, imbottiglieri di PepsiCo Inc (Pepsico), si inseriva un ulteriore passaggio, nel senso che gli imbottiglieri non acquistavano da Cobarr ma da Pepsico; la natura quadrangolare dell'operazione giustificava il recupero dell'Iva sulle cessioni fra la contribuente e Cobarr Spa ; ulteriore ragione di recupero si legava alla previsione contrattuale secondo cui Pepsico, per il caso cui gli acquisti operati da Cobarr fossero inferiori al quantitativo prefissato, si obbligava a corrispondere a Italpet la differenza (clausola c.d. "Take or Pay"); 2) la sentenza di primo grado,

favorevole per la contribuente, era stata confermata dalla CTR che aveva rigettato l'appello dell'Ufficio ritenendo che il testo contrattuale non legittimasse l'interpretazione dell'Ufficio, ma confermasse la natura triangolare della operazione.

8.3. Con la richiamata ordinanza la Corte, accogliendo il primo motivo di ricorso per violazione degli artt. 1362 e 1363 c.c. (assorbiti i restanti), ha ritenuto fondata la decisione della CTR sull'esame, peraltro anche parziale, di alcune soltanto delle clausole contrattuali (7.1., 7.2., 8 e 9) senza una interpretazione sistematica con le altre clausole indicate dall'Ufficio in ricorso (ad es, 11 e 14) "in astratto rilevanti al fine di accertare un significato della volontà contrattuale diverso da quello a cui era pervenuta la stessa CTR essendo il loro contenuto - bene inteso in linea di principio perchè la Corte non poteva sostituire la propria interpretazione a quella censurata- con la diversa interpretazione sostenuta dall'Ufficio in base alla quale Pepsico sarebbe acquirente delle preforme destinate ai propri imbottiglieri".

8.4. Premesso quanto sopra, il giudice di rinvio ha disatteso il principio di diritto enunciato nella ordinanza n. 2267 del 2018 essendosi limitato ad affermare che - premessi i fatti accertati nel giudizio di primo grado (ordine di spedizione da Cobarr a Italtel con l'indicazione del destinatario, del tipo e della quantità dei beni oggetto di cessione; emissione da parte di Italtel dei DDTT con l'indicazione del mittente Italtel, del committente Cobarr, del destinatario imbottigliatore comunitario e non, delle condizioni di consegna, franco-fabbrica del mittente; fatturazione da Italtel a Cobarr e da Cobarr agli imbottiglieri comunitari e extra UE)- dall'analisi dei atti negoziali, si evinceva che le transazioni erano avvenute direttamente tra Cobarr e gli imbottiglieri comunitari e extra senza alcuna interposizione da parte di Pepsico Inc. "in quanto la nomina degli imbottiglieri (aveva liberato) Pepsico dall'impegno di acquistare le preforme Italtel"; il giudice di appello ha poi affermato che era lecito ritenere che "la merce venisse) direttamente consegnata da Italtel agli imbottiglieri su ordine di Cobarr, gli imbottiglieri pagassero) a Cobarr e Pepsico Inc non svolge(ssa) alcun ruolo nelle operazioni relative alle fatture oggetto di recupero con l'avviso di accertamento" in questione.

In tal modo il giudice del rinvio ha omesso di operare, in violazione del dictum della Corte, la necessaria interpretazione sistematica delle clausole negoziali con riguardo a quelle indicate dall'Ufficio nel ricorso "in astratto rilevanti" (ad es. art. 14 del Sale Agreement in cui si trasferiva a Pepsico titolo e rischio nel luogo di consegna; artt. 2 e 11 dello stesso contratto in base ai quali la Pepsico dichiarava di acquistare da M&G ovvero Cobarr le preforme, poi rivendute da Pepsico agli imbottiglieri v. pag. 65- 68 del ricorso). Nè ha peraltro valutato - in ossequio alla pronuncia della Corte- il contenuto completo della clausola 7.2. (secondo cui "In caso di nomina di un imbottigliatore.. Pepsico sarà ritenuta ai fini del presente contratto avere acquistato tali preforme al momento in cui M&G avrà reso disponibili tali preforme presso il luogo di consegna o il luogo di consegna alternativo" v. pag. 65 del ricorso).

8.5. Inoltre, il giudice di rinvio, sempre in violazione del principio di diritto di cui alla ordinanza n. 2267 del 2018, ha omesso di considerare la valenza della clausola Take or Pay (in virtù della quale la merce non ritirata sarebbe stata ugualmente pagata da Pepsico alla produttrice) benchè la Corte avesse affermato che la regola secondo cui "le clausole si interpretano le une per mezzo delle altre" ricorreva anche con riferimento a quest'ultima.

8.6. Infine, nella sentenza impugnata la CTR ha valorizzato il comportamento successivo delle parti (quanto alla consegna della merce, come da DDTT emessi da Italtel, direttamente ai bottlers su ordine di Cobarr) senza avere assolto quanto all'utilizzazione di criteri sussidiari d'interpretazione - in ossequio a quanto affermato dalla Corte nella ordinanza n. 2267 del 2018 ("si ritiene di rimarcare che il ricorso al criterio del comportamento "complessivo" delle parti, ai sensi dell'art. 1362 c.c. , comma 2, è possibile solo quando quelli letterale e del collegamento logico tra le varie clausole si rivelino inadeguati all'accertamento della comune volontà delle parti - Cass. n. 16022 del 2002") - all'onere di dimostrare, con argomentazioni convincenti, l'impossibilità (non la mera difficoltà) di conoscere la comune intenzione delle parti attraverso l'interpretazione letterale delle clausole negoziali.

9. In conclusione, va accolto il primo motivo del ricorso principale, assorbiti i restanti, mentre va rigettato il ricorso incidentale (condizionato) con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto del ricorso principale - e rinvio, per un nuovo esame della vicenda alla luce dei principi di cui sopra nonché per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbiti i restanti; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto del ricorso principale - e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza