

Sentenza del 11/06/2024 n. 16253 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1945/12/17 del 19/06/2017 la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) nei confronti della sentenza n. 21/17/13 della Commissione tributaria provinciale di Bologna (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso di Impronta Ceramica Spa (oggi Virgilio Spa in liquidazione, di seguito solo Virgilio) avverso un avviso di accertamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2005.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento, per quanto ancora interessa in questa sede, conseguiva alla contestazione della cessione, senza pagamento dell'IVA, di campioni gratuiti appositamente contrassegnati e ritenuti di modico valore nonché di espositori.

1.1. La CTR accoglieva l'appello di AE osservando che: a) la società contribuente aveva ceduto campioni gratuiti per importi rilevanti, pari a circa euro 800.000,00;

b) la collocazione della dicitura "campione gratuito" sulla scatola e non anche, indelebilmente (come previsto dalla risoluzione ministeriale n. 503097 del 19/11/1973), su ogni singola piastrella implicava che il prodotto fosse di facile commercializzazione.

2. Avverso la sentenza della CTR Virgilio proponeva ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi.

3. L'Agenzia delle entrate (di seguito AE) resisteva con controricorso.

Motivi della decisione 1. Il ricorso di Virgilio è affidato a dieci motivi, che si vanno brevemente ad illustrare in quanto proposti l'uno subordinatamente al mancato accoglimento dell'altro.

1.1. Con il primo motivo di ricorso Virgilio deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , nonché degli artt. 24 e 111 Cost. , in ragione della nullità della sentenza per assenza di motivazione, essendo impossibile individuarne la compiuta ratio decidendi.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 cod. proc. civ. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , per avere la CTR, pronunciando ultrapetita, evidenziato la mancata tracciatura dei campioni gratuiti, problematica estranea all'oggetto del giudizio.

1.3. Con il terzo motivo si lamenta violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2 , terzo comma, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell' art. 5 , Par. 6, della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva), nonché degli artt. 23 e 53 Cost. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , per avere la CTR indebitamente escluso la correttezza dell'apposizione della dicitura "campione omaggio" sulle scatole di piastrelle, pretendendo, contrariamente al dettato normativo, che detta dicitura fosse apposta sulle singole piastrelle.

1.4. Con il quarto motivo si contesta violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2 , terzo comma, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 , dell'art. 5, Par. 6, della sesta direttiva e degli artt. 2727 e 2729 cod. civ. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , per avere la CTR dato rilievo al valore complessivo delle cessioni omaggio, inconferente rispetto alla questione sottoposta alla sua attenzione.

1.5. Con il quinto motivo di ricorso si deduce violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2 , terzo comma, lett. d), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 5, Par. 6, della sesta direttiva, nonché degli artt. 23 e 53 Cost. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , per non avere la CTR rilevato che le modalità di contrassegno della merce siano inidonee a giustificare l'esistenza di una evasione di IVA, essendo pacifico che le cessioni siano avvenute a titolo gratuito e per finalità promozionali.

1.6. Con il sesto motivo di ricorso si solleva questione pregiudiziale di compatibilità unionale dell' art. 2 , terzo comma, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 con l'art. 5, Par. 6, della sesta direttiva, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , per avere la CTR interpretato la normativa interna nel senso di imporre modalità di contrassegno della merce ceduta per campione gratuito, così sottoponendola ad un'IVA non dovuta.

1.7. Con il settimo motivo si propone questione di costituzionalità dell' art. 2 , terzo comma, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 rispetto ai parametri di cui agli artt. 3 , 23 e 53 Cost. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , in quanto il prelievo sulle merci cedute a campione costituirebbe una sanzione indiretta.

1.8. Con l'ottavo motivo di ricorso si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , la nullità della sentenza non avendo la CTR pronunciato in ordine al rilievo di cui al punto 5 dell'avviso di accertamento, concernente il mancato assoggettamento a IVA degli espositori.

1.9. Con il nono motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata di nullità, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , per non avere in alcun modo motivato in ordine al contestato assoggettamento ad IVA degli espositori.

1.10. Con il decimo motivo di ricorso si deduce violazione e/o falsa applicazione dell' art. 112 cod. proc. civ. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , per non avere la CTR pronunciato in ordine a tutte le questioni proposte dalla ricorrente in via subordinata all'accoglimento dell'appello erariale.

2. Il primo motivo, con il quale si contesta la motivazione apparente resa dalla CTR, è infondato.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente 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 più varie, ipotetiche congetture" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016 ; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

2.2. Nel caso di specie la CTR osserva quanto segue: i) i campioni gratuiti ceduti sono di importo rilevante, pari a circa 800.000,00 euro; ii) la dicitura campione gratuito è posta sulla scatola e non già sulle singole piastrelle, con stampigliatura facilmente cancellabile, sicché il prodotto può essere facilmente commercializzato con evasione dell'IVA; iii) l'indelebilità della stampigliatura è prevista da una risoluzione ministeriale del 1973, che richiede anche una particolare documentazione per il trasporto e la cessione del campione.

2.3. Una simile motivazione, per quanto essenziale ed opinabile, non può certo dirsi apparente in quanto idonea ad individuare la ratio decidendi: la CTR ha sostanzialmente ritenuto che la dicitura campione gratuito debba essere collocata su ciascuna piastrella (e non sulla scatola) e debba essere indelebile, altrimenti il prodotto sarebbe di facile commercializzazione, con conseguente evasione dell'IVA.

3. Il secondo motivo, con il quale si denuncia un vizio di ultrapetizione della sentenza impugnata, è infondato.

3.1. È vero che la questione concernente la tracciatura della cessione dei campioni gratuiti è problematica estranea all'oggetto del giudizio; tuttavia, una simile valutazione della CTR non entra a far parte e, quindi, non inficia la ratio decidendi per come delineata con riferimento al secondo motivo.

4. Il terzo motivo, con il quale si discute della correttezza dell'apposizione della dicitura "campione omaggio" sulle scatole di piastrelle, esenti IVA, è, invece, fondato.

4.1. Nella prospettazione di AE la normativa interna sarebbe del tutto sovrapponibile alla normativa unionale, la quale ultima consentirebbe allo Stato membro di dettare le caratteristiche della stampigliatura al fine di evitare facili abusi. Di qui la correttezza della pretesa dell'Amministrazione finanziaria di richiedere una stampigliatura indelebile sulla singola piastrella e l'inidoneità della stampigliatura apposta sulla confezione dalla società contribuente.

4.2. Orbene, giova evidenziare che, da un punto di vista normativo, l'art. 5, Par. 6, della sesta direttiva, applicabile *ratione temporis*, così recita: "È assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'imposta sul valore

aggiunto. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso".

4.2.1. Di tenore sostanzialmente analogo è il testo della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), il cui art. 16, seconda proposizione, così recita: "(...) non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni".

4.2.2. Le indicazioni del legislatore unionale sono state recepite, nel diritto interno, dall' art. 2 , terzo comma, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 , il quale afferma che non sono considerate cessioni a titolo oneroso "le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati".

4.2.3. Si osserva, ancora, che, nel contesto della direttiva IVA, i regali di modico valore sono assimilati ai campioni, ragion per cui si può dire che i campioni sono sempre di modico valore. La trasposizione del testo della direttiva in Italia è, dunque, coerente, posto che l'oggetto del giudizio sono appunto i campioni.

4.2.4. In definitiva, la normativa si limita ad indicare che i campioni devono essere contrassegnati, ma non indica le modalità con cui detto contrassegno debba essere apposto.

4.3. In proposito, al di là di quanto previsto in un documento di prassi citato dalla CTR, soccorre Cass. n. 27795 del 31/10/2018 , pronunciata proprio con riferimento a Virgilio, secondo la quale "il contrassegno che deve applicarsi ai campioni gratuiti, ai fini dell'esenzione dall'imposizione ex art. 2 , comma 3, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 , che si correla alla finalità di promozione cui detta cessione è preordinata, non deve necessariamente consistere nella lacerazione, perforazione o marcatura indelebile del prodotto, essendo sufficiente, allo scopo, l'etichettatura, la quale, a differenza delle prime, veicola il contenuto informativo funzionale al soddisfacimento della detta finalità di promozione, senza determinare un'alterazione delle caratteristiche esteriori del prodotto".

4.4. Con la menzionata sentenza è stato rigettato il motivo proposto da AE che richiedeva la marcatura indelebile sulla scorta di documenti di prassi e in applicazione della giurisprudenza unionale. Ne consegue che, essendo l'ipotesi del tutto sovrapponibile non v'è motivo di discostarsi dalla convincente motivazione della menzionata sentenza, alla quale integralmente ci si riporta.

5. Il quarto motivo, con il quale si contesta l'erroneo rilievo dato dalla CTR al valore della cessione, è inammissibile, perché non coglie la ratio decidendi.

5.1. La motivazione della CTR, infatti, non si fonda su tale elemento, indicato come indizio di un possibile abuso. Come già chiarito, la decisione si fonda, invece, per quanto erroneamente, sulla ritenuta necessità di una marcatura indelebile delle singole piastrelle omaggio.

6. I motivi quinto, sesto e settimo, involgendo, ancora una volta, questioni concernenti la marcatura indelebile, restano assorbiti dall'accoglimento del terzo motivo.

7. Vanno, poi, unitariamente esaminati l'ottavo e il nono motivo, con i quali ci si duole, rispettivamente, dell'omessa pronuncia e della omessa motivazione concernente la questione della sottoposizione ad IVA della cessione degli espositori, oggetto di separata ripresa.

7.1. Non è dubbio che la CTR, accogliendo l'appello dell'Ufficio, si è pronunciata favorevolmente alla tesi di quest'ultimo (illustrata nel contesto dei motivi proposti, riportati anche nella sentenza impugnata). Ne consegue che non ricorre un'omessa pronuncia, ma una pronuncia tacita di rigetto, peraltro del tutto immotivata.

7.2. Di qui l'infondatezza dell'ottavo motivo e la fondatezza del nono.

8. Il decimo motivo, infine, con il quale si denuncia l'omessa pronuncia della CTR sulle questioni poste in via subordinata e concernenti le sanzioni, resta assorbito in ragione dell'accoglimento dei motivi terzo e nono.

9. In conclusione, vanno accolti il terzo ed il nono motivo di ricorso, assorbiti il quinto, il sesto, il settimo e il decimo motivo, rigettati gli altri; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo e il nono motivo di ricorso, assorbiti il quinto, il sesto, il settimo e il decimo motivo, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza