

SENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 4145/2009

Cron. 14405

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - ud. 05/05/2014
Dott. STEFANO BIELLI - Consigliere - PU
Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere -
Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -
Dott. PAOLA VELLA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 4145-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliatq in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

2014

1633

BESSEL SPA;

- intimato -

Nonché da:

BESSEL SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliatq in ROMA VIA DELLA

SCROFA 57, presso lo studio dell'avvocato RUSSO CORVACE GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati ZOPPINI GIANCARLO, PIZZONIA GIUSEPPE giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente al ricorso incidentale -

avverso la sentenza n. 79/2007 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 15/02/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 05/05/2014 dal Consigliere Dott. PAOLA VELLA;

udito per il controricorrente l'Avvocato ZOPPINI che ha chiesto il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. VINCENZO GAMBARDELLA, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale con assorbimento del ricorso incidentale.

RITENUTO IN FATTO

Con sentenza n. 63/18/06, la Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso proposto dalla società Bessel S.p.A. avverso l'avviso di accertamento notificato il 22.12.2005, per la ripresa a tassazione del tributo IVA dell'anno 1999 (nella misura di lire 7.995.503.000) su una serie di cessioni di prodotti finiti (elettrodomestici) alla controllante "Candy Elettrodomestici s.r.l." - destinati a vari clienti di quest'ultima, residenti in territorio U.E. ed extra U.E. - in quanto ritenute non inquadrabili come operazioni "triangolari" non imponibili, né ai sensi dell'art. 58, comma 1, d.l. n. 331/93 (per i soggetti U.E.), né ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/72 (per i soggetti extra U.E.).

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, dopo aver respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto ex art. 53, comma 1, d. lgs. n. 546/92 dall'Agenzia delle entrate, per mancanza di motivi specifici, confermava la decisione del giudice di prime cure, ritenendo che, per la non imponibilità a fini Iva delle esportazioni triangolari e delle triangolazioni comunitarie, fossero sufficienti l'originaria volontà delle parti di destinare le merci all'esportazione e l'avvenuta esportazione delle stesse (entrambe pacifiche nel caso di specie) e non fosse anche necessario - come invece ritenuto dall'Ufficio - che il trasporto e la spedizione delle merci al cliente finale fosse avvenuto a cura o a nome del primo cedente nazionale, anche per incarico del primo cessionario-secondo cedente nazionale.

Per la cassazione della sentenza della C.T.R. della Lombardia, depositata il 15.02.2008 e non notificata, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso affidato ad un unico motivo, notificato in data 9-16.2.2009.

La Bessel S.p.A. ha resistito con controricorso ed ha proposto altresì ricorso incidentale affidato ad un unico motivo, notificato in data 20.3.2009.

La ricorrente ha a sua volta resistito con controricorso, mentre l'intimata ha depositato memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate lamenta violazione o falsa applicazione degli articoli 1 e 8, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633/72 e dell'art. 58, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, in relazione all'art. 360, n. 3, cod.proc.civ., formulando il seguente quesito di diritto: «Dica codesta Ecc.mo Corte se, in materia di I.V.A., nel regime della cd. esportazione triangolare, di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/72 ed in quello della cd. triangolazione comunitaria, di cui all'art. 58 del D.L. 331/93, l'esportazione del bene deve avvenire a cura o a nome del primo cedente nazionale, anche se su incarico del primo cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del primo cessionario medesimo,

f

con la conseguenza che, ove si accerti che il trasporto o la spedizione del bene al cessionario non residente sia avvenuta a cura del primo cessionario, la cessione del bene dal primo cedente al primo cessionario, entrambi residenti nel territorio nazionale, deve considerarsi imponibile ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 633/72».

1.1. La censura è infondata.

1.2. Va in primo luogo sottolineato che nella fattispecie in esame, vertente sulla imponibilità a fini I.V.A. delle cd. operazioni triangolari (caratterizzate dalla presenza di un cedente e un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo destinatario della merce, residente all'estero), non sono in discussione né l'originaria destinazione delle merci all'esportazione, né la loro avvenuta (effettiva) esportazione, l'unico profilo controverso attenendo alle modalità di trasporto dei beni all'estero. Infatti, come si legge nella sentenza impugnata, appositamente trascritta in ricorso, è pacifico che: 1) «sul piano sostanziale, tutte le merci, per espressa ammissione degli stessi verbalizzanti, erano state regolarmente esportate e consegnate ai clienti esteri»; 2) «il trasporto delle merci all'estero è stato effettuato generalmente con vettori esteri, sulla base di contratti stipulati direttamente con clienti esteri di Candy Spa»; 3) «esisteva un accordo fin dall'origine tra Bessel e Candy in merito alla destinazione alla esportazione delle merci oggetto della compravendita», documentato «per mezzo degli ordini di spedizione merci, bollette doganali ecc.». Sulla base di tale materiale probatorio, la C.T.R. ha ritenuto sufficiente, ai fini della non imponibilità delle operazioni di esportazione in triangolazione, «che emerga la originaria volontà delle parti di destinare le merci alla esportazione, nonché la avvenuta esportazione delle stesse», in linea con l'orientamento favorevole ad una interpretazione sostanziale delle relative norme in materia di I.V.A. (Cass. n. 4098 del 2000).

1.3. La soluzione della controversia passa dunque attraverso la corretta interpretazione dell'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/72 - per cui «costituiscono cessione all'esportazione: a) le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi beni» - e dell'art. 58, d.l. n. 331/93 (convertito dalla l. n. 427/93) - per cui «non sono imponibili ... le cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono esportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi» -, con riguardo al punto in cui entrambe le norme richiamate prevedono che l'esportazione o la

spedizione siano eseguite <<a cura o a nome del cedente o del commissionario, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi>>.

1.4. Va peraltro precisato che dell'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/72 è stata fornita interpretazione autentica ad opera dell'art. 13, l. n. 413/91 - nel senso che <<le cessioni ivi previste devono intendersi non imponibili semprechè l'esportazione risulti da documento doganale o da vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura o della bolta di accompagnamento emessa dai cedenti a norma dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6.10.1978, n. 627, nonché sulle fatture emesse dai cessionari, a nulla rilevando, per la documentazione della cessione all'esportazione, che i documenti di cui all'art. 21 del predetto decreto n. 633 del 1972 siano emessi dagli spedizionieri o trasportatori nei confronti dei cedenti o di altri soggetti>> -, con conseguente irrilevanza del soggetto (cedente, primo cessionario residente, secondo cessionario non residente) nei confronti del quale vengano fatturate le prestazioni di trasporto o spedizione.

1.5. Sulla questione, da tempo e più volte esaminata da questa Corte, può dirsi ormai consolidato l'orientamento in base al quale, perché un'operazione triangolare possa qualificarsi come cessione intracomunitaria non imponibile, l'espressione letterale "a cura" del cedente, contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a) - così come quella corrispondente "per suo conto", contenuta nell'art. 15, comma 1, della direttiva 77/388/CEE (sesta direttiva) - vanno interpretate in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente (ai di fuori, cioè, di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente) decidere di esportare i beni in un altro "Stato membro". Pertanto, non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero (v., da ultimo, Cass. n. 23735, n. 23331 e n. 14186 del 2013). Tale indirizzo, traendo spunto dalla citata pronuncia n. 4098 del 2000, in materia di esportazioni intracomunitarie ex art. 58, d.l. n. 331/93, è stato recepito in materia di esportazioni extracomunitarie, con specifico riferimento all'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/72 ed alla sua interpretazione autentica ex art. 13, comma 1, l. n. 413/91 (Cass. n. 13951 del 2011; Cass. n. 2590, n. 21956 e n. 24964 del 2010; Cass. n. 6114 del 2009; cfr. anche Cass. n. 5065/98 che, proprio partendo dalla citata norma di

Interpretazione autentica, ha ritenuto che gli spedizionieri o i trasportatori possano emettere la fattura nei confronti del cedente o di altri soggetti e quindi anche dello stesso cessionario).

1.6. Non va peraltro trascurato, al fini della regolazione delle spese, che il contrario orientamento, risalente a Cass, Sez. 1, sent. n. 5065 del 21/05/1998 - secondo la seguente massima: "In tema di I.V.A., nelle cosiddette "operazioni triangolari" regolate dall'art. 8, lett. a), del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo residente all'estero e destinatario della merce, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario"-, aveva trovato conferma in Cass., sez. 5, sent. n. 22445 del 05/09/2008 (con la ulteriore "conseguenza che deve escludersi la sussistenza di una cessione all'esportazione esente da imposta qualora il trasferimento sia effettuato a cura del cessionario, a nulla rilevando, ai fini dell'applicazione dell'esenzione d'imposta prevista dalla citata disposizione, che la merce sia, poi, effettivamente esportata") e poi anche in Cass., Sez. 5, sent. n. 22233 del 26/10/2011, così massimata: "In tema di I.V.A., nelle cosiddette operazioni triangolari, regolate dall'art. 8, lett. a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo residente all'estero e destinatario della merce, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario (...). In applicazione di questo principio, la S.C. ha cassato con rinvio la decisione impugnata che non aveva tenuto conto che, nella specie, era stato il cessionario e non il cedente ad effettuare il trasporto e l'esportazione dei beni ceduti".

1.7. In conclusione questo Collegio, nei dare continuità all'orientamento prevalente, da ultimo consolidatosi, reputa ininfluyente - ai fini della configurazione di una triangolazione esente da IVA - il fatto che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura o in nome del cedente, essendo al contrario decisiva la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta dalle parti come cessione nazionale finalizzata al successivo trasporto a cessionario estero, come avvenuto nel caso di specie, non avendo l'Agenzia delle entrate mai posto in discussione che l'operazione realizzata dalla Bessel S.p.A. (asseritamente priva di una propria divisione commerciale, in quanto svolgente mera attività di produzione industriale) e dalla "Candy Elettrodomestici s.r.l." (società controllante) fosse

diretta all'esportazione finale dei beni ceduti ad acquirenti esteri, clienti della prima cessionaria.

1.8. Il ricorso va dunque respinto, risultando la sentenza impugnata conforme a diritto, oltre che compiutamente motivata.

2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale, la Bessel S.p.A. lamenta la <<illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 53, d.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod.proc.civ.>> e la <<inammissibilità dell'appello di controparte, dato che non censura la sentenza impugnata ma si limita a riproporre quanto protestato nel corso del giudizio di primo grado>>, perciò formulando il seguente quesito di diritto: <<in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, voglia codesta eccellentissima Corte dire se, in una fattispecie, quale quella qui in giudizio, in cui i Giudici hanno, respingendo la relativa eccezione della contribuente, considerato ammissibile l'appello dell'Amministrazione finanziaria (i) ancorché lo stesso recasse esclusivamente una mera ed acritica riproposizione delle ragioni sostanziali, già sviluppate da controparte nei giudizi di primo grado, per le quali la medesima ritiene fondata la pretesa fiscale e sulla base delle quali chiede la riforma della sentenza di primo grado, (ii) ed in assenza, dunque, della formulazione di censure espresse e specifiche circa gli argomenti posti dai Giudici di prime cure a sostegno della propria decisione, si debba ritenere la sentenza di seconde cure viziata da error in procedendo, per violazione dell'art. 53, d. lgs. n. 546 citato, ai sensi del quale è inammissibile l'atto di gravame che non contiene censure specificamente afferenti alla sentenza di primo grado.>>

2.1. Il ricorso incidentale non deve essere esaminato. Esso infatti, sebbene formalmente non declinato in tal senso, va qualificato come ricorso incidentale condizionato all'accoglimento del ricorso principale, in quanto proposto dalla parte (contribuente) già risultata totalmente vittoriosa nel giudizio di merito, ed avente ad oggetto una questione pregiudiziale di rito - l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate per mancanza di specifici motivi - già oggetto di esplicita decisione nella sentenza impugnata, che l'ha respinta (v. da ultimo Cass. n. 7056 del 26 marzo 2014). Come invero costantemente osservato dalle Sezioni Unite di questa Corte, in presenza di una decisione favorevole esplicita (o anche implicita) delle medesime questioni pregiudiziali di rito (o preliminari di merito) da parte del giudice di merito, il ricorso incidentale può essere esaminato solo in presenza dell'attualità dell'interesse, che sussiste unicamente nell'ipotesi di fondatezza del ricorso principale (Cass. S.U. n. 7381 del 2013), posto che l'eventuale accoglimento della propria impugnazione non potrebbe procurare al ricorrente incidentale un risultato più favorevole di quello già derivantegli dal rigetto del ricorso principale (Cass. S.U., n. 23019 del 2007).

2.2. Peraltro, il ricorso incidentale risulta anche infondato nel merito, poiché, in ragione del carattere pienamente devolutivo dell'appello nel processo tributario - quale mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito - l'onere di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 546/92 (a norma del quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione") resta assolto dall'amministrazione anche con la mera riproposizione delle ragioni e argomentazioni dedotte in primo grado a sostegno della legittimità del proprio operato (v., da ultimo, Cass. n. 8534 dell'11 aprile 2014; cfr. Cass. n. 3064 del 2012 e n. 4784 del 2011).

3. Le ragioni della decisione, in uno ai rilievi che, al momento della proposizione del ricorso, non poteva dirsi inequivocabilmente consolidato l'orientamento cui si è dato continuità in questa sede (v. sopra sub 1.6), giustificano la compensazione delle spese di lite anche nella presente fase.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, dichiara assorbito quello incidentale e dichiara compensate le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 5 maggio 2014.

Il Consigliere est.



Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 25 GIU 2014



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

