CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 4-2-2010 N° 2590

Iva – territorialità – cessioni all'esportazione – operazioni assimilate – "operazioni triangolari" – prova – grava sul contribuente

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato il 27 marzo 2004 al MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE e il 30 marzo 2 004 sia all'AGENZIA delle ENTRATE che all'Ufficio di Lucca della stessa Agenzia (ricorso depositato il 7 aprile 2004), la s.r.l. Calzaturificio Toscano Shoes - premesso che:

(a) con "avviso di rettifica parziale" il competente Ufficio dell'IVA aveva contestato che essa aveva:

(1) "ricevuto dalla ditta individuale Calzat. Toscano Shoes di Alessandrini Sebastiano fatture in regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), perché ritenute operazioni triangolari, dirette ad operatori esteri extracomunitari, prive del visto degli uffici doganali";

(2) "omesso la fatturazione di operazioni imponibili per... L. 23.093.294";

(3) "indebitamente detratto, con la dichiarazione annuale IVA 1994, una fattura di acquisto relativa ad operazioni inesistenti" e

(4) "presentato la dichiarazione annuale IVA 1994 con dati inesatti e con imposta inferiore di oltre 1/10 a quella dovuta";

(b) "con sentenza n. 22397/98 del primo giugno 2001" questa Corte aveva accolto il ricorso del Ministero cassando con rinvio la decisione (77/07/-98) della Commissione Tributaria Regionale della Toscana, di rigetto dell'appello dell'Ufficio -, in forza di tre motivi, chiedeva di cassare "con ogni conseguente pronuncia anche in ordine alle spese" la sentenza n. 118/26/02 della Commissione Tributaria Regionale della Toscana (depositata il 4 aprile 2003) che aveva respinto l'"appello".

Il 9 giugno 2 007 la società depositava memorie ex art. 378 c.p.c., alle quali allegava "copia autentica" della sentenza "56/09/06" della medesima Commissione Tributaria Regionale (con attestazione di passaggio in cosa giudicata) e dell'"atto di appello" relativo a quella decisione al fine di "dimostrare che trattasi dei medesimi fatti".

Nessuna delle amministrazioni intimate svolgeva attività difensiva scritta.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare va rilevata e dichiarata ex officio l'inammissibilità del ricorso proposto contro il Ministero per non avere la ricorrente neppure dedotto che tale ente abbia preso parte a precedente grado o fase del giudizio né allegato (e provato) che lo stesso sia titolare di un qualche rapporto giuridico che - come costantemente richiesto da questa Corte (Cass.: 2°, 23 agosto 2007 n. 17922; trib., 7 maggio 2007 n. 10341; 3°, 26 gennaio 2006 n. 1692; 2°, 26 gennaio 2006 n. 1507; 2005 n. 965; 2°, 13 settembre 2004 n. 18346; 2°, 29 aprile 2003 n. 6649; 2°, 4 febbraio 2002 n. 1468; 2°, 23 novembre 2001 n. 14910) - lo legittimi, anche al fine di dimostrare la sussistenza del necessario ed imprescindibile interesse (art. 100 c.p.c.), a contrastare l'impugnazione.

In proposito, va ricordato che per effetto ed in conseguenza del trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero (dell'Economia e) delle Finanze alle Agenzie Fiscali (tra le quali, l'Agenzia delle Entrate) - le quali ultime sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base al D.M. 28 dicembre 2000, art. 1, - operato dal titolo quinto, capo secondo, del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, ciascuna Agenzia (1) è succeduta al Ministero nei rapporti, sostanziali e processuali, in corso a quel momento e (2) è divenuta titolare esclusiva dei rapporti tributari (e, pertanto, unica legittimata processualmente) sorti successivamente alla data detta di sua operatività: nel caso, giusta quanto si legge nella sentenza impugnata, l'"appello" (id est, il ricorso in riassunzione) è stato depositato il giorno "8 febbraio 2002", quindi in epoca successiva alla data di operatività detta per cui il rapporto sostanziale (afferente a richiesta di maggiore imposta sul valore aggiunto per l'anno 1994) e quello processuale si sono trasferiti in capo all'Agenzia.

Le spese processuali di questo giudizio di legittimità tra la ricorrente ed il Ministero vanno integralmente compensate ai sensi del secondo comma dell'art. 92 c.p.c..

2. In via ancora preliminare, ma gradata, di poi va disattesa l'"eccezione" di giudicato esterno (dato dalla sentenza n. 58/09/06 della stessa Commissione Tributaria Regionale), sollevata dalla ricorrente nella memoria: dalla lettura di detta sentenza, infatti, si deduce che in quella è stata decisa una annualità, quand'anche della stessa imposta, del tutto diversa (1995) da quella (1994) oggetto della presente controversia di tal che è agevole constatare che le pretese e le contestazioni dell'Ufficio sono fondate su fatti temporalmente del tutto differenti per cui l'accertamento (quand'anche passato in giudicato) della insussistenza od irrilevanza dei fatti verificatisi nel 1995 (oggetto della sentenza "56/09/06") non produce nessun effetto in ordine all'accertamento ed alla rilevanza giuridica dei fatti verificatisi in altro anno (nel caso il 1994): tanto impone di escludere che trattasi dei "medesimi fatti" qui in discussione.

3. Con la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale - premesso che:

(1) "avverso la sentenza n. 553/03/1996 della Commissione Tributaria Provinciale di Lucca propone appello il Calzaturificio Toscano Shoes srl contro l'Agenzia delle Entrate Ufficio IVA di Lucca";

(2) "con sentenza del 19 maggio 1998" la Commissione Tributaria Regionale della Toscana aveva rigettato "l'appello dell'Ufficio avverso la decisione con cui la locale Commissione Tributaria di Primo Grado aveva annullato l'avviso di rettifica della dichiarazione annuale IVA 1994";

(3) questa Corte, in accoglimento del ricorso dell'"Amministrazione" (la quale aveva dedotto che con l'"avviso annullato" erano stati formulati "tre distinti rilievi riguardanti l'imponibilità di alcune operazioni triangolari, la mancata fatturazione di vendita... e l'emissione di una nota di credito... ingiustificata"), aveva cassato detta decisione del giudice di appello;

(4) "avverso la sentenza n. 553/03/1996 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca propone appello il Calzaturificio Toscano Shoes srl" -, "presa visione della documentazione in atti", ha respinto ("respinge") l'"appello" affermando:

- "nessuna prova certa è stata prodotta dalla contribuente a dimostrazione di un'operazione triangolare"; "nessun documento dimostra che il trasporto o la spedizione all'estero è avvenuta a cura o nome del primo cedente nazionale; né le fatture relative alla merce destinate all'esportazione siano state emesse dal cedente e su tali fatture, intestate al cessionario, risulti la vidimazione dell'Ufficio doganale, comprovante l'uscita della merce dal territorio";

- "per quanto riguarda gli altri due rilievi contenuti nell'avviso di rettifica non risulta nella documentazione societaria nessuna richiesta a giustificazione dell'emissione della nota d'addebito di cui al rilievo n. 3 e... in ordine al rilievo n. 2 la contribuente non ha fornito alcuna prova certa del rientro della merce in Italia e della sua successiva spedizione all'estero": "la contribuente si è limitata... a raccontare ma non ha prodotto nessuna documentazione certa".

4. La società censura tale decisione con tre motivi.

A. Con il primo la ricorrente - assunto che la "circostanza" affermata dal giudice di appello (secondo la quale essa aveva proposto appello avverso la "sentenza n. 553/03/1996 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca") "non è vera" perché detta sentenza aveva accolto il suo ricorso e l'appello era stato proposto dall'Ufficio - denunzia "violazione o falsa applicazione" degli "artt. 132 - 156 e 161 c.p.c., art. 2909 c.c." ("nullità della sentenza per insanabile contrasto fra motivazione e dispositivo e per vizio di motivazione") adducendo sussistere "contrasto insanabile fra la motivazione" ("la cui ratio decidendi è favorevole all'Ufficio") ed il "dispositivo che respinge l'appello che è stato proposto dall'Ufficio e quindi conferma la sentenza n. 553/03/96 che ha accolto il ricorso": "il contrasto tra motivazione e dispositivo", secondo la ricorrente, "rendono incomprensibile e, comunque, incerta la ratio decidendi".

B. Con il secondo motivo la società - richiamati, in ordine alle operazioni dette di "triangolazione", i principi affermati da questa Corte (sentenze 21 maggio 1998 n. 5065 e 4 aprile 2000 n. 4098); evidenziato ("per correttezza") che "alle fatture n. 4, 5, 62 e 86" non era allegata la corrispondente "bolletta di esportazione" (che, però, "doveva essere già agli atti del processo"), della quale aveva denunziato lo "smarrimento"; assunto che "l'errato verbale dell'Ufficio IVA" aveva dato luogo a "distinti" accertamenti nei confronti suoi e della ditta individuale anche in "materia" di imposte dirette nei cui processi "gli stessi documenti" erano stati esaminati dai giudici tributar che li avevano variamente giudicati - denunzia "violazione o falsa applicazione" del "D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8. lett. a)" affermando che:

- "nel corso del giudizio di primo grado" aveva prodotto "tutta la documentazione relativa alla esportazione della merce oggetto del... ricorso" tanto che la Commissione Tributaria Provinciale ("sentenza n. 533 del 7 dicembre 1996") aveva dichiarato che "il ricorrente ha prodotto le fatture oggetto della contestata violazione... e, dall'esame delle stesse, appare evidente il visto doganale apposta su tutte" e che "la documentazione prodotta" consentiva ad esso giudice "di ritenere assolta la prova da parte de contribuente";

- "in sede di riassunzione della causa" ("a seguito del rinvio disposto dalla S.C.") aveva prodotto "nuovamente tutta la documentazione" ("riassunta negli allegati dal n. 1 al n. 23"); "per ogni allegato" esistevano: (2) la "fattura emessa dalla ditta individuale" in favore di essa società; (2) la "bolla di accompagnamento emessa dalla ditta individuale" nei suoi "confronti" ("da cui risulta il luogo di destinazione della merce indicato dal cessionario italiano"); (3) la "fattura" emessa da essa società "nei confronti della ditta estera indicata nella bolla di accompagnamento" detta, "con annotato il numero della bolla doganale e relativa bolla doganale in copia,... con il visto della dogana"; il "collegamento" tra detti documenti, secondo la ricorrente, non lascia dubbi "sulla regolarità della triangolazione";

- la Commissione Tributaria Regionale "aveva il dovere di esaminare i documenti prodotti in giudizio e di dare una specifica motivazione sulla omessa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, lett. a), al caso".

C. Con il terzo (ultimo) motivo la società - riprodotte le "deduzioni fatte... con il ricorso introdutti-vo e ripetute con gli atti successivi" in ordine ai rilievi n. 2 e 3 - denunzia "omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione" affermando che "la Commissione non ha neppure fatto cenno al motivo per il quale" la documentazione prodotta "bolletta doganale, munita di tutti i dati previsti... (timbri, visti, firme ecc.)";

per il rilievo n. 2: "bolla XAB 09104 del 6 aprile 1994", "dichiarazione n. 4448 TC del 6 aprile 1994 Dogana di Prato" e "fattura n. 63 del 21 marzo 1994";

per il rilievo n. 3: "fatture un. 87-94-109", "nota di debito" e "copia del libro giornale e del registro fatture della ditta Alessandri" non era idonea a dimostrare la "triangolazione" e, quindi, la regolare esportazione della merce. Secondo la ricorrente, "tutti i documenti

prodotti, se correttamente visionati e valutati, portano a dichiarare illegittimi i rilievi mossi con l'avviso di rettifica oggetto del... ricorso".

5. Dei tre motivi di ricorso vanno accolti solo gli ultimi, due, essendo la prima doglianza priva di pregio.

A. Il contrasto tra motivazione e dispositivo, causa (secondo della ricorrente) della nullità della sentenza, invero, non sussiste: la Commissione Tributaria Regionale, infatti, ha esposto che oggetto del suo esame era l'"appello" proposto dalla società "avverso la sentenza n. 553/03/1996 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca" per cui è evidente che il rigetto contenuto nel dispositivo si riferisce a quello specifico atto processuale. Detto atto, come intuitivo, non è l'appello proposto dall'Ufficio - l'impugnazione del cui rigetto è stata oggetto della sentenza inter partes n. 13004 depositata il 23 ottobre 2001 (resa nel processo iscritto al n. 22397/98 del Registro Generale della Corte per l'anno 1998) di questo giudice di legittimità, di cassazione con rinvio) ma unicamente quello con il quale la società, in seguito al rinvio disposto, ha riassunto la causa innanzi al giudice di appello: questo, quindi, si è pronunciato su tale atto e sullo stesso ha emesso la sua statuizione di rigetto, la quale, pertanto, è riferita e riferibile soltanto all'atto di riassunzione, erroneamente (ma riconoscibilmente) definito "appello" nella premessa della sentenza.

B. In ordine alle altre due doglianze (suscettibili di congiunto esame per la loro intima connessione) - ricordato che per il testo, modificato dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 57, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, applicabile alla specie ratione temporis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. a), "costituiscono cessioni alt'esportazione: a) le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di 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" -, va ribadito il principio secondo il quale (Cass., trib., 13 marzo 2009 n. 6114) "un'operazione triangolare" (ovverosia l'operazione economica caratterizzata dalla presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo, residente all'estero, destinatario effettivo della merce) "non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni all'estero avvenga a cura o a nome del cedente, in quanto" (come chiarito già nella sentenza 4 aprile 2000 n. 4098 di questa sezione, nella quale si legge: "non sussistono decisive ragioni per interpretare l'espressione a cura... del cedente o quella corrispondente per suo conto contenuta nell'art. 15, comma 1, della sesta direttiva nel senso che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo") "lo scopo della norma è più limitatamente quello di evitare operazioni fraudolente, le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente, e cioè al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente, decidere di non esportare i beni ovvero di esportarli in un altro Stato": "la stessa L. n. 413 del 1991, art. 13" - "interpretativo" del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a), -, si è osservato, "prevede... che gli spedizionieri o i trasportatori possano emettere la fattura nei confronti del cedente o di altri soggetti e quindi, come è stato sottolineato in Cass. 5065/98, dello stesso cessionario".

Per configurare una triangolazione esente da IVA, quindi, "non è sufficiente" (Cass., trib., 5 settembre 2008 n. 22445) che "la merce sia comunque esportata" ma è indispensabile la prova (incombente sul contribuente) che "l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti".

L'applicazione al caso di tale principio evidenzia l'erroneità, certamente l'assoluta insufficienza ermeneutica, dell'affermazione del giudice di appello secondo cui (come riportato) "nessuna prova certa è stata prodotta dalla contribuente a dimostrazione di un'operazione triangolare" (perché "nessun documento dimostra che il trasporto o la spedizione all'estero è avvenuta a cura o nome del primo cedente nazionale; né le fatture relative alla merce destinate all'esportazione siano state emesse dal cedente e su tali fatture, intestate al cessionario, risulti la vidimazione dell'Ufficio doganale, comprovante l'uscita della merce dal territorio") non evincendosi dalla stessa l'avvenuto accertamento (in base alla afferente "rappresentazione documentale") dell'esistenza o meno della "comune volontà degli originari contraenti" di porre in essere una "cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero".

C. "Per quanto riguarda gli altri due rilievi contenuti nell'avviso di rettifica" ("omesso la fatturazione di operazioni imponibili per... L. 23.093.294" nonché "avere indebitamente detratto, con la dichiarazione annuale IVA 1994, una fattura di acquisto ritenuta relativa ad operazioni inesistenti per un importo di L. 385.000.000"), poi, deve convenirsi con la ricorrente che le semplici asserzioni ("non risulta nella documentazione societaria nessuna richiesta a giustificazione dell'emissione della nota d'addebito di cui al rilievo n. 3 e che in ordine al rilievo n. 2 la contribuente non ha fornito alcuna prova certa del rientro della merce in Italia e della sua successiva spedizione all'estero") con le quali il giudice di appello ha motivato la sua decisione (conclusa con l'affermazione "la contribuente si è limitata... a raccontare ma non ha prodotto nessuna documentazione certa") non consente affatto di identificare l'iter logico seguito e, soprattutto, di supporre l'avvenuto esame, da parte dello stesso giudice, della specifica documentazione (richiamata nel ricorso per cassazione) prodotta a giustificazione delle operazioni contestate in quei rilievi.

6. La sentenza impugnata va dunque cassata e la causa, siccome bisognevole dei conferenti accertamenti fattuali, deve essere rinviata ad altra sezione della stessa Commissione Tributaria Regionale che ha emesso la decisione cassata affinché:

(1) esamini, in applicazione del principio di diritto innanzi esposto, tutta la documentazione agli atti e accerti (dando congrua ed esauriente motivazione del risultato raggiunto) se dalla "rappresentazione" contenuta nella stessa, emerge o meno la "comune volontà degli originari contraenti" di dare corso (per alcune o per tutte) ad operazioni destinate all'esportazione;

(2) valuti il fondamento dei rilievi n. 2 e n. 3 sulla scorta della documentazione (quanto al primo:

"bolla XAB 09104 del 6 aprile 1994", "dichiarazione n. 4448 TC del 6 aprile 1994 Dogana di Prato" e "fattura n. 63 del 21 marzo 1994";

per l'altro: "fatture nn. 87-94-109", "nota di debito" e "copia del libro giornale e del registro fatture della ditta Alessandri") esibita dalla contribuente, esponendo, anche in tal caso, compiutamente le ragioni della sua decisione, e

(3) adotti, infine, gli opportuni provvedimenti pure sulle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile in ricorso contro il Ministero e compensa integralmente le spese del giudizio di legittimità tra lo stesso e la ricorrente; rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie gli altri due motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 29 ottobre 2009.
Depositato in Cancelleria il 4 febbraio 2010