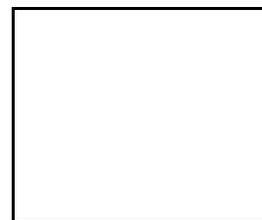


Civile Ord. Sez. 5 Num. 37271 Anno 2022
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: SAIJA SALVATORE
Data pubblicazione: 20/12/2022



ORDINANZA

sul ricorso N. 17905/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, domiciliata in Roma, Via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura dello Stato, che la rappresenta e difende per legge

- ricorrente -

contro

SALVATORE FERRAGAMO s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, Via Monte Zebio n. 30, presso lo studio dell'avv. Giammaria Camici, rappresentata e difesa dall'avv. Filippo Toccafondi, come da procura in calce al controricorso

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 21/5/2015, depositata il 9.1.2015;

udita la relazione della causa svolta nella adunanza camerale del 11.10.2022 dal Consigliere relatore dr. Salvatore Saija.

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate-Direzione Regionale Toscana, Ufficio Grandi Contribuenti, notificò a Salvatore Ferragamo s.p.a. (di seguito, anche solo Ferragamo) un avviso di accertamento, recuperando l'IVA dovuta per € 33.047,00, oltre sanzioni, in relazione ad una operazione di esportazione extraUE intervenuta nel 2006 con la società Salvatore Ferragamo USA; detta operazione non era andata a buon fine, giacché la merce non era stata consegnata alla destinataria a causa di un furto avvenuto in Italia, in data 30.5.2006, in danno del vettore Freschi & Schiavoni s.p.a., incaricato del prelievo della merce presso il produttore dallo spedizioniere doganale Salviati & Santori s.p.a. La ripresa era dunque fondata sul presupposto che detta operazione, trattata dalle parti in esenzione d'IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/1972, doveva invece considerarsi come cessione interna e quindi assoggettata ad imposta ad aliquota ordinaria, in quanto alla cessione, perfezionatasi con la consegna al vettore, non aveva poi fatto seguito il passaggio fisico della merce dalla frontiera doganale individuata (Francoforte, in Germania) e quindi l'uscita dal territorio UE, necessario presupposto per fruire dell'esenzione. La società contribuente impugnò

l'avviso con ricorso dinanzi alla C.T.P. di Firenze, che con sentenza n. 72/19/12 lo accolse, annullando l'avviso impugnato. Avverso detta sentenza, propose appello l'Agenzia delle Entrate, cui resistette la società; la C.T.R. della Toscana, con sentenza del 9.1.2015, n. 21/5/15, rigettò l'appello erariale. In particolare, nel confermare la prima sentenza, il giudice d'appello evidenziò che in modo inequivoco, al momento della consegna della merce allo spedizioniere, essa era regolarmente accompagnata dall'intera documentazione occorrente ai fini dell'esportazione negli USA, sicché potevano configurarsi due ipotesi alternative, che confermavano entrambe l'erroneità dell'accertamento: o il furto era da considerare quale causa di forza maggiore, ex art. 53 d.P.R. n. 633/1972, con conseguente esenzione IVA; oppure, poiché la cessionaria statunitense aveva effettuato il pagamento della merce senza IVA, si aveva la riprova che, ai fini del paese importatore, l'operazione aveva comunque avuto conclusione, come peraltro ritenuto dallo stesso Ufficio.

L'Agenzia delle Entrate ricorre ora per cassazione, affidandosi ad un solo motivo, cui resiste Salvatore Ferragamo s.p.a. con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 – Con l'unico motivo si denuncia falsa applicazione dell'art. 53 e violazione dell'art. 8, comma 1, lett. a) e lett. b), nonché degli artt. 2 e 6, del d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per aver la C.T.R. – peraltro con motivazione anche perplessa –

ritenuto comunque giustificata l'esenzione IVA sulla descritta operazione, benché la merce non fosse mai uscita dal territorio UE, necessario presupposto dell'esenzione stessa, fermo restando l'intervenuto perfezionamento della cessione tra le parti, nel momento della consegna della merce allo spedizioniere.

2.1 – Preliminarmente, vanno disattese tutte le eccezioni sollevate dalla controricorrente, perché inammissibili o infondate.

2.2 – Anzitutto, è inammissibile l'eccezione circa la pretesa inammissibilità del ricorso erariale, a seguito della sopravvenuta Corte cost. n. 37/2015, che ha inciso sui poteri di firma del funzionario che ha sottoscritto l'avviso impugnato. Anche a voler ritenere configurabile, nella specie, lo *ius superveniens* (in quanto la pronuncia del giudice delle leggi venne emessa in data successiva alla pubblicazione della sentenza qui impugnata), non v'è dubbio che la questione della pretesa nullità dell'avviso ex art. 56 d.P.R. n. 633/1972 non sia mai stata sollevata nel corso del giudizio ed è quindi affetta da novità; ma ove anche – a tutto concedere – se ne volesse ammettere l'ingresso in questa sede di legittimità, essa avrebbe almeno dovuto proporsi con ricorso incidentale. In realtà, dalla lettura del controricorso neppure risulta una tale volontà, giacché la società contribuente non ha chiesto la cassazione della sentenza d'appello (se del caso, con impugnazione condizionata all'accoglimento del ricorso erariale), ma si è limitata ad invocare l'esercizio di un presunto potere di rilievo d'ufficio della nullità

da parte di questa Corte, che tuttavia non esiste (v., *ex plurimis*, Cass. n. 19929/2020): per quanto il giudizio di legittimità inerente alle decisioni del giudice tributario mantenga pur sempre le peculiarità sue proprie, neppure potendo configurarsi quale grado autonomo del giudizio tributario (se non anche, in via dirimente, di ogni giudizio *tout court* - v. *ex multis* Cass. n. 4293/2016), non v'è dubbio che l'annullamento dell'atto impositivo non possa prescindere dalla congruente reazione processuale del contribuente ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992, stante la tipica struttura impugnatoria dello stesso giudizio tributario su cui la pronuncia di legittimità è destinata ad incidere. Ne discende che, al riguardo, non può assolutamente configurarsi alcun potere officioso di questa Corte.

2.3 – Infondata è poi l'eccezione di inammissibilità ex art. 360-*bis* c.p.c.: sulla questione posta dal ricorso si registra in realtà un unico precedente, ossia Cass. n. 15445/2001; ciò, per vero, non esclude di per sé l'applicabilità di una simile sanzione processuale (si veda, al riguardo, Cass. n. 3466/2018), ma tanto è nella specie da escludere perché - come si vedrà tra breve - detto arresto è relativo a fattispecie peculiare e non sovrapponibile rispetto a quella per cui è processo.

2.4 – Ancora infondata, infine, è l'ulteriore eccezione di inammissibilità per preteso difetto d'interesse ex art. 100 c.p.c., sostanzialmente per non aver colto l'Agenzia ricorrente la *ratio decidendi* della sentenza impugnata: questa, secondo la Ferragamo, risulterebbe quindi passata

in giudicato, perché – a prescindere dalla differente soluzione prospettabile circa la sussumibilità della fattispecie nell’egida della lett. a) o della lett. b) di cui all’art. 8 cit. – la C.T.R. è comunque giunta alla conclusione per cui l’operazione in discorso resta pur sempre esente IVA.

Orbene, la tesi *in iure* dell’Agenzia – a prescindere dalla circostanza che sia fondata o meno – è funzionale ad ottenere il rigetto dell’impugnazione dell’atto impositivo della contribuente, perché si sostiene che l’operazione in discorso sia regolarmente imponibile in quanto cessione interna, al contrario di quanto ritenuto dalla C.T.R.; del resto, quanto da questa sostenuto – ossia, nella sostanza, l’applicabilità dell’efficacia esimente del furto a tutte le fattispecie di esportazione, sia diretta che indiretta - è stato specificamente attinto dalle censure nel complesso mosse dalla stessa Agenzia, sicché non può in alcun modo configurarsi il preteso difetto d’interesse a ricorrere, e men che meno un passaggio in giudicato della sentenza per una presunta mancata impugnazione.

3.1 – Ciò posto, il ricorso è fondato.

L’art. 8, comma 1, lett. a) e b), d.P.R. n. 633/1972, disciplina tre distinte ipotesi: la lett. a), in particolare, concerne sia le esportazioni “dirette” (il cedente italiano effettua la cessione direttamente al cessionario extra-UE, e cura la spedizione o il trasporto dei beni al di fuori della UE), sia le esportazioni “dirette triangolari” (la prima

cessione avviene ad un operatore italiano, che a sua volta cede all'operatore extra-UE, mentre il primo cura la spedizione o il trasporto, *ut supra* – v. Cass. n. 4098/2000); la lett. b), invece, si occupa delle esportazioni a cura del cessionario non residente: l'operatore italiano effettua la cessione dei beni nei confronti di un operatore non residente e glieli consegna in Italia, non curando dunque la spedizione o il trasporto degli stessi al di fuori del territorio della UE; il cessionario non residente deve però procedere all'esportazione dei beni entro 90 giorni dalla consegna.

Ciò che viene in rilievo, nel caso che occupa, è l'ipotesi sub a), ed in particolare quella dell'esportazione diretta tra due sole parti (cedente italiano e cessionario extraUE), come pure è pacifico.

3.2 – Ora, le cessioni alle esportazioni in territorio extra-UE costituiscono la più rilevante tipologia di operazioni non imponibili. Esse sono individuate dagli artt. 8 e 8-*bis*, d.P.R. n. 633/1972, che appunto così le definisce, onde escludere il loro assoggettamento all'imposta.

Poiché all'esportatore è comunque riconosciuto il diritto di detrazione sugli acquisti, egli — non esponendo l'IVA in fattura e non potendo pretenderla in via di rivalsa dal proprio cliente estero — matura un corrispondente credito nei confronti dell'Erario, normalmente chiesto a rimborso.

Al di là di tale specifica tematica, ciò che qui più rileva è che le esportazioni extra-UE, come tutte le operazioni esenti IVA, si

caratterizzano per il fatto che — a differenza delle operazioni “escluse” o “fuori campo IVA” — sono senz’altro rilevanti ai fini dell’imposta, ma nel caso non vi restano assoggettate perché l’immissione in consumo del bene, o la fruizione del servizio, avvengono nello Stato c.d. “di destinazione”: sono quindi operazioni non imponibili perché l’imposta viene di regola assoluta in quest’ultimo Stato (nell’ambito delle operazioni di sdoganamento) e non in Italia. Tuttavia, la rilevanza ai fini IVA comporta che esse sono soggette agli obblighi di fatturazione e registrazione, concorrono alla determinazione del volume d’affari (fatta eccezione per le cessioni di beni ammortizzabili, ex art. 20 d.P.R. n. 633/1972), determinano il diritto di detrazione sull’IVA assoluta “a monte” e devono essere esposte nella dichiarazione annuale.

3.3 - Ciò chiarito, non è revocabile in dubbio che, nella specie, la cessione della merce poi oggetto di furto da parte di ignoti s’è certamente perfezionata, sia ai fini civilistici, che ai fini IVA.

Infatti, ai sensi dell’art. 1510 c.c., in caso di vendita di cose mobili da trasportare da un luogo ad un altro, la consegna al vettore o allo spedizioniere segna il momento traslativo del diritto di proprietà (v., *ex multis*, Cass. n. 13377/2018): già con la consegna della merce in questione al vettore, dunque, la Ferragamo trasferì la proprietà alla società statunitense. Il che vale anche ai fini IVA, posto che l’art. 6, comma 1, d.P.R. n. 633/1972, stabilisce in linea generale che “Le

cessioni di beni si considerano effettuate (...) nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili”.

3.4.1 – Ora, la C.T.R. – seguendo un percorso in verità non molto lineare, se non anche perplesso (la questione non è stata oggetto di specifica censura) – ha in proposito adottato una motivazione ambivalente.

Infatti, ha in primo luogo osservato che, poiché il furto costituisce causa di forza maggiore, non imputabile al contribuente (nel senso, da quanto è dato comprendere dalla pur scarna esposizione sul punto, che la consegna della merce al destinatario finale non s’è potuta eseguire e l’esportazione non è andata a buon fine proprio a cagione del furto stesso), sussistono le condizioni di applicabilità dell’art. 53 d.P.R. n. 633/1972, che appunto, a dire della C.T.R., prevede in casi consimili una ipotesi di esenzione IVA.

Sempre in tale prospettiva, i giudici regionali hanno poi chiosato nel senso che, ad opinare diversamente, si realizzerebbero *“differenze di trattamento per casi uguali”*, sostanzialmente riferendosi all’arresto di Cass. n. 15445/2001, così massimata: *“Costituisce cessione all’esportazione, esente dall’I.V.A., la spedizione entro novanta giorni con contestuale consegna al cessionario, ancorché manchi la vidimazione dell’ufficio doganale su un esemplare della fattura perché la merce è stata rubata, atteso che la disposizione dell’art. 8, comma primo, lett. b) del d.P.R. 633/1972, che impone tale vidimazione, è*

stata dettata in considerazione dell'id quod plerumque accidit, mentre il furto costituisce un'evidente ragione di forza maggiore in presenza della quale non vi è motivo di applicare l'imposta, come del resto accade, ai sensi dell'art. 53 dello stesso d.P.R., in ogni caso in cui i beni destinati al commercio siano comunque perduti".

3.4.2 – In via alternativa, la C.T.R. ha pure ipotizzato un diverso percorso motivazionale, rilevando che, poiché Ferragamo USA aveva effettuato il pagamento della merce senza IVA, l'operazione s'era comunque così conclusa nel Paese di destinazione, sicché restava confermata l'esenzione IVA prevista dal citato art. 8, comma 1, lett. a).

3.5.1 – Ritiene la Corte che la decisione impugnata - pur a prescindere dall'incerta tecnica motivazionale adottata - sia palesemente erronea. Iniziando l'analisi dalla prima opzione seguita dalla C.T.R., si osserva anzitutto che il riferimento all'art. 53 d.P.R. n. 633/1972 non è affatto pertinente.

Infatti, la disposizione disciplina l'ipotesi della presunzione di cessione o di acquisto (così anche la rubrica): in particolare, per quanto qui interessa, essa prevede che se un dato bene - che in base alle scritture contabili risulta in carico al contribuente - non viene rinvenuto presso la sua azienda, o magazzino, ecc., esso si presume ceduto (ossia, si presume che sia stato oggetto di un'operazione imponibile ai fini IVA), tranne che ricorrano determinati casi, tra cui appunto la distruzione o

la perdita (e quindi il furto): ciò integra una causa di forza maggiore, idonea ad escludere la configurabilità della stessa operazione di cessione. La forza maggiore, dunque, opera come eccezione all'ipotesi principale, cioè impedisce l'operatività della presunzione di cessione: insomma, se il bene è stato rubato all'imprenditore, ad es., dal proprio magazzino, può escludersene, in base alla disposizione in parola, la sua immissione in commercio, e perciò la stessa assoggettabilità all'imposta.

Al contrario, s'è già visto che, nel caso che occupa, la cessione della merce s'era già certamente perfezionata, sia sotto il versante civilistico, che sotto quello tributario.

Per vero, la citata Cass. n. 15445/2001, con riguardo al caso di cessione ad esportatore non residente [art. 8, lett. b), cit.], richiama proprio il disposto dell'art. 53 d.P.R. n. 633/1972, per giustificare l'esenzione da IVA in caso di furto della merce, ma a ben vedere ciò fa perché, in quella specifica vicenda processuale, essa ha sostanzialmente ritenuto che non fosse configurabile vera e propria "cessione" dei beni.

Nel caso che occupa, invece, è inequivoco che la cessione dei beni s'è perfezionata, come già visto; la circostanza assume valore dirimente (al contrario di quanto sostanzialmente ritenuto dalla C.T.R., che ha erroneamente valutato come "uguali" le due vicende processuali in discorso), perché, posto che l'eventuale perimento del bene

compravenduto, una volta verificatosi l'effetto traslativo, è di regola irrilevante ai fini del pagamento del prezzo (secondo il noto brocardo *res perit domino*; d'altra parte, è pacifico che Ferragamo USA abbia regolato il pagamento del prezzo stesso, benché senza IVA), il furto non può certo considerarsi neutro, nel trattamento fiscale dell'operazione. Infatti, se questa – come pure accertato dalla C.T.R. – si prefigurava come del tutto regolare ai fini dell'esportazione negli USA ex art. 8, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633/1972, all'atto in cui essa venne avviata, ciò non implica necessariamente che l'esenzione da IVA resti a quel punto "assicurata" qualsiasi cosa accada, e specialmente ove l'evento furto abbia inciso sulla sua concreta fattibilità, rendendo di fatto impossibile – nonostante la già perfezionata cessione - il verificarsi di uno dei presupposti necessari ai fini della non imponibilità: l'effettiva uscita della merce dall'area doganale. È noto, infatti, che costituisce condizione indispensabile, ai fini dell'esenzione in parola, la circostanza che il bene esca fisicamente al di fuori del territorio dell'UE (Cass. n. 20575/2011; Cass. n. 3193/2015; ancor più recentemente, Cass. n. 11112/2022).

Del resto, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha escluso l'assoggettabilità ad IVA di merce rubata da un deposito doganale (nella specie, si trattava sigarette), prima dell'immissione in consumo, con la sentenza 14 luglio 2005, causa C-435/03, *BAT International Ltd.* La Corte ha infatti affermato che "*il furto di merci non costituisce una*

«cessione di beni a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della direttiva e non può dunque, in quanto tale, essere soggetto all'IVA".

Pertanto, dopo il perfezionamento della cessione, come il furto della merce, durante il trasporto, è a rischio e pericolo dell'acquirente, nuovo proprietario, così il furto stesso non può giustificare il mantenimento dell'esenzione di una operazione che – benché senza colpa della contribuente – non s'è potuta compiutamente realizzare, come da programma.

3.5.2 – La seconda linea motivazionale seguita dalla C.T.R. (l'operazione sarebbe esente perché s'è regolarmente perfezionata, posto che Ferragamo USA aveva pagato il prezzo senza versare l'IVA) è poi ancor più errata.

Al contrario di quanto ritenuto dal giudice d'appello, la circostanza che la società extra-UE abbia pagato il prezzo, da un lato conferma che l'operazione non può dissolversi (e non s'è affatto dissolta) nel nulla, a cagione del furto, perché le parti hanno comunque eseguito le rispettive obbligazioni; e dall'altro prescinde del tutto dalla circostanza che, com'è pacifico, la merce non è uscita dal territorio dell'UE, ciò che – come s'è visto – costituisce presupposto indefettibile ai fini dell'esenzione dell'IVA sulle esportazioni.

Del resto, l'assoggettamento ad IVA, in casi consimili, non ha alcuna valenza (*lato sensu*) sanzionatoria, sicché il riconoscimento dell'esenzione non può finire con l'assumere un significato "premiale",

come mostra nella sostanza di intendere la C.T.R.: infatti, non viene in rilievo alcun comportamento fraudolento della contribuente, ma v'è solo l'esigenza di adeguare il trattamento fiscale di un'operazione che, non potendo trattarsi in esenzione, per non sussisterne i presupposti, non può che rientrare nell'egida degli artt. 1 e 2 del d.P.R. n. 633/1972. La contribuente, a fronte della scoperta del furto, avrebbe dunque dovuto procedere alla rettifica della fattura, addebitando l'imposta alla cessionaria, il che avrebbe escluso qualsiasi conseguenza pregiudizievole nei suoi confronti, stante anche la neutralità dell'IVA.

3.5.3 – Pertanto, l'operazione in discorso avrebbe potuto considerarsi esente solo se la merce fosse stata trasportata al di fuori dei confini dell'UE, sicché ha errato la C.T.R. nel negare ogni rilievo a tale decisiva circostanza, pacificamente non verificatasi.

4.1 - In definitiva, il ricorso è accolto. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, che si atterrà ai superiori principi e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa in relazione e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa

composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione,