

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Ernestino Luigi Bruschetta	Presidente -	
Giovanni La Rocca	Consigliere -	R.G.N. 14810/16
Lunella Caradonna	Consigliere	Cron.
Filippo D'Aquino	Consigliere -	UP 7/febbraio/2023
Maria Giulia Putaturo	Consigliere rel.	
Donati Viscido di Nocera		

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

Sul ricorso iscritto al numero n. 14810 del ruolo generale dell'anno 2016, proposto

da

**Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,**  
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura  
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-ricorrente-

Contro



(omissis) **s.p.a., in persona del legale rappresentante**  
**pro tempore**, rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce  
al ricorso, dall'Avv.to (omissis)  
(omissis) elettivamente domiciliata presso lo studio del secondo difensore,  
in (omissis) ;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale  
del Piemonte n. 1334/36/15 depositata il 9 dicembre 2015.

Udita la relazione svolta in data 7 febbraio 2023, dal Consigliere Maria  
Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera nella camera di consiglio della  
pubblica udienza ai sensi dell'art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre  
2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 dicembre 2020  
n. 176;

Lette le conclusioni scritte del P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Alberto Vincenzo Cardino che ha chiesto - previa riunione al  
presente procedimento di quelli RG 9653/18 e RG 7161/21-  
l'accoglimento dei motivi primo e terzo del ricorso principale, con  
assorbimento dei motivi secondo e quarto nonché il rigetto del ricorso  
incidentale condizionato;

Letta la memoria della società controricorrente che chiede il rigetto del  
ricorso principale e l'accoglimento di quello incidentale condizionato.

### FATTI DI CAUSA

1. La (omissis) (omissis) .p.a., con sede legale in (omissis) produceva  
(omissis) (forme primarie per contenitori di bibite) che venivano  
vendute alla (omissis) Inc in base ad un contratto "Sale and Purchase  
Agreement" (o Off take) stipulato nel 1995 che prevedeva l'impegno di  
(omissis) a vendere e di (omissis) ad acquistare un determinato  
quantitativo di prodotto l'anno. La (omissis) sua volta, cedeva i beni



alle imprese addette all'imbottigliamento (c.d. (omissis) 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 (omissis) Inc. e (omissis) subentrava la (omissis) La (omissis) riacquistava quanto acquistato dalla (omissis) in base ad un altro contratto denominato "Sale Agreement". Nel 1998 gli obblighi della (omissis) vennero assunti dalla (omissis) S.p.a.

2. In questo contesto, previo p.v.c. della G.d.F., con l'avviso di accertamento n. (omissis) l'Ufficio recuperava, per l'anno 2006, maggiore Iva (oltre interessi e sanzioni) 1) sulle cessioni fatturate dalla (omissis) a (omissis) isconoscendo il preteso regime di non imponibilità di cui agli artt. 58 del D.l. n. 331/93 e 8 del d.P.R. n. 633/72 in difetto del presupposto costituito dalla natura triangolare delle operazioni ( (omissis) (omissis) (omissis) rattandosi, a suo avviso, di operazioni di natura quadrangolare con inserimento di (omissis) nella catena delle vendite (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) 2) sulla "nota di debito" emessa da (omissis) in esecuzione della clausola take or pay (clausola contrattuale secondo cui (omissis) nel caso in cui gli acquisti operati da (omissis) fossero risultati inferiori al quantitativo prefissato si obbligava a corrispondere a (omissis) la differenza).

3. Avverso il suddetto avviso, la (omissis) proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Torino che, con sentenza n. 191/08/2013, lo accoglieva rilevando la non imponibilità ai fini Iva delle operazioni sia intracomunitarie che extra atteso che il trasferimento dei beni avveniva tra la (omissis) la (omissis) e gli utilizzatori finali senza l'intermediazione della (omissis) Non era, altresì, dovuta l'imposta sulle note di debito determinate in base alla clausola del take or pay trattandosi non già, come rilevato dall'Ufficio, di un pagamento



anticipato della merce indipendentemente dal ritiro ma di versamenti riferiti al mancato acquisto.

4. Avverso la sentenza di primo grado l'Ufficio proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte che, con sentenza n. 1334/36/15 depositata in data 3.12.2015, lo rigettava.

5. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che:

1) andava rigettata l'eccezione sollevata dalla contribuente di giudicato esterno in relazione alle sentenze emesse dalla CTR del Piemonte n. 38/27/12 e n. 39/27/12 con riferimento ad analoghe controversie relative agli anni 1998-1999, avuto riguardo al lasso temporale di sette anni intercorso e alla facoltà del giudice di potere rivedere in senso critico, alla luce di nuove argomentazioni delle parti, le precedenti conclusioni; 2) dall'interpretazione delle clausole contrattuali (7.1. e 7.2. del "Sale and Purchase Agreement" 8, 11, 12) si evinceva che (omissis) interagiva con le parti interessate (produttore, compratore nazionale (omissis) e cliente straniero) solo nell'individuare gli utilizzatori stranieri che imbottigliano i prodotti i e nel garantire l'operatività del produttore (omissis) con una copertura finanziaria dell'eventuale carenza di ordini; 3) dai documenti di trasporto si desumeva che i prodotti (omissis) assavano da (omissis) ai (omissis) senza transitare da (omissis) (in tal senso era da interpretare la clausola 14 in cui si definiva il "luogo di consegna" presso il produttore in prima istanza e i (omissis) in alternativa); 4) come già affermato dalla CTR del Piemonte, nelle sentenze n. 38/27/12 e 39/27/12, relativamente al contenzioso attivato per gli anni 1998-1999, l'interpretazione che si trattasse di un rapporto triangolare trovava conferma nei fatti e nel comportamento delle parti accertati dalla G.d.F.; 5) il pagamento, in virtù clausola "take or pay" (prendi o paga), da parte della (omissis) alla produttrice della merce non ritirata, non essendo configurabile alcun trasferimento della



merce non acquisita da (omissis) a (omissis) non concretava un corrispettivo ma una garanzia di natura finanziaria a copertura del mancato introito derivante dal minore quantitativo di prodotti venduti da (omissis)

6. Avverso la sentenza di appello, l'Agenzia propone ricorso principale per cassazione affidato a quattro motivi cui resiste la società contribuente con controricorso spiegando ricorso incidentale condizionato articolato in un motivo.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo del ricorso principale si denuncia in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c. la violazione e falsa applicazione degli art. 1362 e 1363 c.c., per avere la CTR per avere erroneamente interpretato la complessa fattispecie negoziale, in cui s'inseriva il rapporto commerciale oggetto della presente controversia, come essenzialmente triangolare (produttore – primo acquirente (omissis) - imbottigliatore straniero), esente da IVA, anziché quadrangolare, per la presenza di un quarto contraente (omissis) operante sul territorio nazionale; in particolare, ad avviso della ricorrente, il giudice di appello, in violazione dei criteri di interpretazione letterale e sistematica delle clausole della complessa fattispecie negoziale (Big Deal) sottostante alle operazioni riprese a tassazione, avrebbe fondato la decisione su singole clausole dalle quali risultava la volontà di (omissis) di liberarsi dagli impegni di acquisto assunti con la contrattazione originaria attraverso l'indicazione a (omissis) di altri acquirenti (omissis) gli imbottigliatori) senza valutarle in rapporto alle altre clausole contrattuali (22.1 del Preform And SSP Nomination Agreement; 2, 5, 10, 14, 24.1. del Sale Agreement) dalle quali si evinceva, sebbene (omissis) fatturasse direttamente (omissis) (omissis) l'inserimento di (omissis) nella catena contrattuale delle vendite quale



prima cessionaria sul territorio nazionale (essendo le merci vendute franco fabbrica con consegna presso gli stabilimenti della società produttrice<sup>1044</sup> (omissis) i molteplici passaggi in territorio nazionale anteriormente all'invio della merce agli ultimi acquirenti esteri ( (omissis) Peraltro, la CTR avrebbe, violando la gerarchia dei criteri interpretativi dei contratti, valutato quello residuale del comportamento successivo delle parti, a suo dire, dimostrato dalle modalità di organizzazione dei trasporti che prevedevano il passaggio dei prodotti dalla (omissis) a (omissis) e agli imbottiglieri senza transitare da (omissis) Inoltre, ad avviso della ricorrente, nella analisi letterale delle clausole effettuata dalla CTR, sarebbe mancata alcuna considerazione della rilevanza della clausola "Take or Pay" che, invece, prevedendo l'obbligo di (omissis) a pagare le differenze non ritirate, comunque, dimostrava l'inserimento di (omissis) nella circolazione delle (omissis)

2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 e n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c., 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/92, 2697 c.c., 58, comma 1, del d.P.R. n. 331 del 1993 e 8, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 172, 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.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362, 1363, 2697 c.c. e degli artt. 1,2,3,6 comma 4, 10 comma 1, n. 1), 15 e 21



del d.P.R. n. 633/72 per avere la CTR ritenuto illegittima la ripresa Iva sulle somme versate da (omissis) a (omissis) in applicazione della clausola "Take or Pay" regolata dai punti 8.2. e 8.3. del contratto "*Sale and Purchase Agreement*" (o *Offtake*) ritenendo, in violazione dei principi sull'onere della prova e delle norme di ermeneutica contrattuale richiamate, che detti pagamenti costituissero delle mere dazioni di denaro con finalità di garanzia di terzi anziché dei corrispettivi in relazione all'obbligazione assunta da (omissis) di mettere a disposizione mensilmente una certa quantità di merce programmata.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4 del d.lgs, n. 546/92 per essere la sentenza impugnata, nel capo relativo alla clausola Take or Pay viziata da omissione totale di motivazione.

5. Con l'unico motivo di ricorso incidentale (condizionato), la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 2909 c.c., per avere la CTR erroneamente rigettato l'eccezione di giudicato esterno 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 2006, in presenza di altrettanto inalterati comportamenti delle medesime parti attuativi di tali accordi. In particolare, ad avviso della ricorrente incidentale, ricorrerebbero proprio quegli elementi permanenti che impongono, in presenza di diversità di periodi di imposta, anche nei rapporti di durata, il rilievo del giudicato esterno.

5.1. Assume carattere preliminare la trattazione del motivo di ricorso incidentale che è infondato.



5.2. Va evidenziato che, secondo questa Corte (Cass. civ., 16 marzo 2021, n. 7300), l'effetto vincolante del giudicato esterno trova ostacolo in relazione alle *qualificazioni giuridiche* nonchè alle *argomentazioni della sentenza*, poichè detta attività, compiuta dal giudice e contestuale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può mai costituire un limite all'esegesi esercitata da altro giudice, nè è suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda e dal capo di essa cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione, ferma, in ogni caso, la necessità del collegamento, tendenzialmente durevole, ad una situazione di fatto; cosicchè l'efficacia del giudicato esterno è limitata ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata con consequenziale esclusione della efficacia espansiva del giudicato per le fattispecie "tendenzialmente permanenti" in quanto suscettibili di variazione annuale o in relazione a più ridotti periodi temporali (*ex plurimis*, Cass. n. 19401/2021; Cass. 15 settembre 2017, n. 21935 e Cass. 28 settembre 2018, n. 23495; Corte, sez.5, n. 4832 del 11/03/2015). In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata; né il diritto dell'Unione europea, così come costantemente interpretato dalla Corte di Giustizia, impone al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne da cui deriva l'autorità di cosa giudicata di una decisione, con riguardo al medesimo tributo, in relazione ad un diverso



periodo di imposta, nemmeno quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione, salvo le ipotesi, assolutamente eccezionali, di discriminazione tra situazioni di diritto comunitario e situazioni di diritto interno, ovvero di pratica impossibilità o eccessiva difficoltà di esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario ovvero di contrasto con una decisione definitiva della Commissione europea emessa prima della formazione del giudicato (Cass. Sez. 5, *Sentenza n. 5939 del 04/03/2021*).

5.3. Nella specie, non viene in rilievo un rapporto ad esecuzione prolungata né tantomeno viene dedotta l'esistenza di fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale, producenti effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta (ad es. esenzioni o agevolazioni pluriennali) con conseguenziale esclusione della efficacia espansiva del giudicato per le fattispecie "tendenzialmente permanenti" in quanto suscettibili di variazione annuale o in relazione a più ridotti periodi temporali. In particolare, la qualificazione giuridica (in termini di operazioni di cessione di natura triangolare con conseguente regime di non imputabilità) compiuta dalla CTR del Piemonte nelle sentenze n. 38/27/12 e n. 39/27/12, non può mai costituire un limite all'esegesi esercitata da altro giudice, né è suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda e dal capo di essa cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione. Da qui la non operatività nel presente giudizio dell'efficacia di giudicato esterno con riguardo alle sentenze sopra richiamate.

6. Con riguardo al primo motivo del ricorso principale va disattesa l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla contribuente nel controricorso in base alla considerazione che l'Agenzia tenderebbe ad



ottenere la rivalutazione del merito; in realtà, la ricorrente non ha contestato la ricostruzione in fatto operata in sentenza, ma la violazione delle norme in tema di interpretazione del contratto (artt. 1362 e 1363 c.c.).

7. Il primo motivo del ricorso principale è fondato con assorbimento dei restanti.

7.1. Sono acquisiti ai giudizio, per quanto interessa ai fini della decisione, i seguenti dati, non contestati fra le parti.

7.2. Una società americana (omissis) Inc.), avendo interesse alla creazione in Italia di un impianto industriale per la produzione di resine e (omissis) con cui rifornire le aziende sparse sul territorio europeo che imbottigliano i suoi prodotti (o, se si vuole, i prodotti di altra ditta americana consociata, (omissis) (omissis) Co. Inc.), ottenne, insieme con altri sponsorizzatori dell'iniziativa (omissis) (omissis)

(omissis) n Finanziamento bancario utilizzato per costituire una società ad hoc, l'attuale resistente (omissis) (omissis) S.p.A., che avrebbe prodotto le resine e le (omissis)

I rapporti commerciali fra (omissis) ponsorizzatori e società produttrice furono regolati da contratti, costituenti un'unica, complessa fattispecie negoziale, denominata Big Deal, le cui pattuizioni salienti consistevano nelle seguenti obbligazioni:

1) (omissis) si impegnava a vendere e (omissis) e gli altri sponsorizzatori s'impegnavano ad acquistare la quasi totalità delle (omissis) prodotte in forza di un primo contratto (Sale and purchase agreement del 12.1.1995);

2) in forza di successivi contratti stipulati in data 11 ottobre 1997 (Performs and SSP nomination agreement e Sale Agreement) nell'impegno di acquisto esistente tra (omissis) Inc. e (omissis) subentrava la (omissis) e nel 1998 a quest'ultima la (omissis)



s.p.a. - con successiva rivendita dei prodotti di (omissis) ovvero da (omissis)  
- in sostituzione di (omissis) a (omissis)

7.3. Tale produzione, acquistata da (omissis) direttamente o indirettamente, tramite altri coobbligati, era destinata principalmente ad imbottigliatori esteri di prodotti (omissis). L'impegno di acquisto totale del prodotto (omissis) era protetto da una clausola di take or pay, in virtù della quale la merce non ritirata sarebbe stata ugualmente pagata alla produttrice; l'impegno contrattuale reciproco e globale assicurava, nel tempo, lo smaltimento dell'intera produzione I (omissis) he, in tal modo, era messa in grado di restituire l'originario finanziamento alla banca ( (omissis) ).

7.4. A seconda che (omissis) sia o non sia inserita, con proprie obbligazioni contrattuali, nella catena delle vendite, l'operazione commerciale si conforma al modello quadrangolare (produttore - primo acquirente ( (omissis) (omissis) - imbottigliatore straniero), con soggezione ad IVA delle vendite fatturate a (omissis) e della "nota di debito" emessa da (omissis) in esecuzione della clausola Take or Pay; ovvero al modello triangolare (produttore - primo acquirente ( (omissis) - imbottigliatore straniero) comunitario o extracomunitario, in entrambi i casi esente da IVA; a patto che, in questa seconda ipotesi (modello triangolare), il movimento materiale delle merci avvenisse direttamente dallo stabilimento del produttore al destinatario finale estero o che, quanto meno, i rapporti contrattuali vigenti fra le parti autorizzino l'interprete a ritenere che la vendita era originariamente pattuita "in vista" della consegna al cliente straniero: condizioni necessarie per l'esenzione, secondo la giurisprudenza in materia (Cass. nn. Sez. 5 - , *Sentenza n. 4408 del 23/02/2018*; Cass. sez. 5, n. 9785 e 9786 del 2010 tra le stesse parti; 6114/2009, 21946/2007).



8. In tema di interpretazione del contratto, a norma dell'art. 1363 c.c., secondo cui le clausole si interpretano le une per mezzo delle altre attribuendo a ciascuna il senso risultante dal complesso dell'atto, il giudice non può arrestarsi ad una considerazione atomistica delle singole clausole, neppure quando la loro interpretazione possa essere compiuta, senza incertezze, sulla base del "senso letterale delle parole", poiché anche questo va necessariamente riferito all'intero testo della dichiarazione negoziale, sicché le varie espressioni che in esso figurano vanno tra loro coordinate e ricondotte ad armonica unità e concordanza (Cass n. 1877/2005; Cass. sez. 5. n. 2267 del 2018 tra le stesse parti).

9. In contrasto con tali norme, la CTR si è soffermata su alcune soltanto delle clausole (7.1 e 7.2 del *Sale and Purchase Agreement* secondo cui la (omissis) si impegnava a designare i propri (omissis) quali acquirenti delle (omissis) 11 secondo cui l'acquirente (omissis) poteva vendere a (omissis) indipendenti dal marchio Pepsi; 8 da cui si evinceva la fatturazione da parte di (omissis) i<sup>sm</sup> (omissis) designati dalla (omissis) 12 secondo cui la (omissis) potrebbe trattare direttamente con i (omissis) indipendentemente dalla (omissis) traendone il convincimento che (omissis) *interagi[sse] con le parti interessate solo nell'individuare gli utilizzatori stranieri che imbottigliavano i prodotti e nel garantire l'operatività del produttore (omissis) con una copertura finanziaria dell'eventuale carenza di ordini*". Ciò sarebbe stato, ad avviso del giudice, confermato dalla movimentazione dei beni trattati atteso che dai documenti di trasporto emergeva il trasporto diretto dei prodotti (omissis) dalla (omissis) i (omissis) enza transitare da (omissis) ( in tal senso sarebbe da interpretarsi la clausola 14 nella parte in cui definisce il "luogo di consegna" presso il produttore in prima istanza e i (omissis) in alternativa). Il giudice di appello ha poi evidenziato come, anche ai fini dell'interpretazione letterale delle pattuizioni negoziali, occorresse



tenere in considerazione *"il finanziamento iniziale della Banca inglese che aveva imposto alla (omissis) na responsabilità primaria di garanzia, il mutato valore dei beni e l'esigenza di (omissis) di garantire ai propri (omissis) europei i contenitori in un contesto commerciale economicamente sostenibile e contemporaneamente di non essere appesantita dalla gestione diretta dei beni in esame"*. Da qui la ritenuta conferma della interpretazione contrattuale -come osservato dalla stessa Commissione nelle sentenze n. 38/27/12 e 39/27/12- *"nei fatti e nel comportamento delle parti accertati dalla Guardia di Finanza"*.

10. In primo luogo, la CTR ha violato la regola della interpretazione sistematica in quanto, pur avendo menzionato le clausole contrattuali sulle quali l'Ufficio aveva fondato l'interpretazione dell'inserimento della (omissis) nella catena delle vendite (n. 22.1 del (omissis) *And SSP Nomination Agreement*" in cui si evidenziava l'inserimento di (omissis) nelle vendite dei prodotti I (omissis) . 24.1 del Sale Agreement attinente alla rivendita delle (omissis) da (omissis) vvero da (omissis) n sostituzione di (omissis) (omissis) n. 2 "Vendita" del contratto *Sale Agreement* in forza della quale (omissis) dichiarava di acquistare i prodotti; n. 5.1. del *"Programming of preform deliveries"* con cui la (omissis) si impegnava a comunicare a (omissis) il quantitativo di prodotti che intendeva acquistare annualmente da (omissis) 6.1. *"Prodotti sostitutivi"* in cui (omissis) si riservava la facoltà di informare (omissis) del proprio desiderio di acquistare da (omissis) speciali (omissis) 8 *"fatture e pagamento"*, 8.1. e 8.2 in cui (omissis) si impegnava a pagare (omissis) e (omissis) si impegnava a pagare M&C per le medesime fatture; n. 10 *"Qualità di SSP e (omissis) in cui (omissis) garantiva la conformità dei prodotti (omissis) garantiva a (omissis) la medesima conformità; 14 "Passaggio di titolo di proprietà e di rischio"* del contratto *"Sale Agreement"* in cui si trasferiva a (omissis) titolo e rischio nel luogo di consegna) le ha poi del tutto trascurate nel seguito del proprio ragionamento. La menzione di tali



ulteriori clausole da parte della CTR è meramente descrittiva posto che a tale menzione non ha fatto seguito l'analisi del loro contenuto in connessione sistematica con le altre clausole.

11. Identica omissione si ravvisa in relazione alla clausola n. 7.2., che è considerata dalla Ctr solo per una parte del suo contenuto e non anche per il contenuto ulteriore riportato nel ricorso dell'Agenzia (v. pag. 47 " *In caso di nomina di un imbottigliatore . (omissis) sarà ritenuta ai fini del presente contratto avere acquistato tali (omissis) al momento in cui (omissis) avrà reso disponibili tali (omissis) presso il luogo di consegna o il luogo di consegna alternativo*"), in contrasto con la regola che l'interpretazione di una clausola contrattuale non può essere condotta in *abstracto*, ossia in base al significato lessicale di singole espressioni adoperate, *prescindendo dal contesto unitario della clausola e delle altre clausole del negozio* (Cass. n. 248/1971; Cass. sez. 5, n. 2267 del 2018).

12. E' vero che secondo gli insegnamenti di questa Corte «sussiste violazione delle norme sull'interpretazione dei contratti, e in particolare del criterio dell'interpretazione complessiva stabilito dall'art. 1363 c.c., qualora sia omessa, pur ricorrendone le condizioni, l'applicazione del predetto criterio e non anche quando il criterio stesso sia utilizzato soltanto rispetto ad alcune delle clausole contrattuali, costituendo tale limitazione - attuata ovviamente in relazione ad un risultato di univoca significazione, consentito dall'indagine già espletata - esercizio del potere discrezionale del giudice del merito di individuare gli elementi di giudizio utili e necessari per la formazione del proprio convincimento in ordine ad un determinato accertamento» (Cass. n. 599/1999; conf. 1981/03403).

E' chiaro però che il giudice di merito è esentato dal dare conto della connessione sistematica fra le diverse clausole della disposizione



interpretata quando questa non appaia rilevante ai fini di accertare il diverso significato della disposizione.

Diversamente, nella specie, l'omissione attiene a clausole (trascritte nel ricorso e menzionate nella stessa sentenza impugnata) in astratto rilevanti al fine di accertare un significato della volontà contrattuale diverso da quello a cui è pervenuta la CTR, essendo il loro contenuto coerente (bene inteso in linea di principio perché la Corte non può sostituire la propria interpretazione a quella censurata) con la diversa interpretazione sostenuta dall'Ufficio, in base alla quale la (omissis) sarebbe acquirente delle (omissis) destinate ai propri imbottiglieri.

13. La violazione della regola secondo cui «le clausole si interpretano le une per mezzo delle altre» ricorre anche con riferimento alla clausola c.d. "Take or Pay", in quanto considerata dalla CTR isolatamente e non nel sistematico contesto delle previsioni contrattuali, qualificata quale "garanzia di natura finanziaria a copertura del mancato introito derivante dal minore quantitativo di prodotti venduti da I . . ." in assenza di adeguata indagine del ruolo assunto dal soggetto tenuto al pagamento delle somme nell'ambito del complessivo rapporto contrattuale.

14. Peraltro, il giudice di appello ha dato rilievo anche al comportamento delle parti successivo alla conclusione del contratto (concernenti le modalità di organizzazione dei trasporti) per suffragare la interpretazione del testo contrattuale, utilizzando criteri sussidiari d'interpretazione senza aver dimostrato, con argomentazioni convincenti, l'impossibilità (non la mera difficoltà) di conoscere la comune intenzione delle parti attraverso l'interpretazione letterale delle clausole negoziali; al riguardo, si ritiene di rimarcare che il ricorso al criterio del comportamento "complessivo" delle parti, ai sensi dell'art. 1362, secondo comma, c.c. 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; Cass. sez. 5 n. 2267 del 2018).

15. 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.

Così deciso in Roma il 7 febbraio 2023

Il Consigliere est.

Maria Giulia Putaturo Donati

Viscido di Nocera

Il Presidente

Ernestino Luigi

Bruschetta

