Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 27 settembre 2013, n. 22172

Integrale

Iva - Operazioni imponibili - Triangolazioni - Non imponibilita' - Condizioni - Trasferimento del bene fuori dal territorio comunitario - Necessita'

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CIRILLO Ettore - Presidente

Dott. MELONI Marina - Consigliere

Dott. OLIVIERI Stefano - rel. Consigliere

Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere

Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 14329-2008 proposto da:

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 ope legis;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) SPA in persona dell'Amministratore Delegato, elettivamente domiciliato in (OMISSIS) C/O (OMISSIS) STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO, presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 4/2008 della COMM.TRIB.REG. di TORINO, depositata il 27/02/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/07/2013 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

udito per il ricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato (OMISSIS) delega Avvocato (OMISSIS) che si riporta al controricorso e insiste per il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. VELARDI Maurizio che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Commissione tributaria della regione Piemonte, con sentenza 27.2.2008 n. 4, ha rigettato l'appello proposto dall'Ufficio di Torino della Agenzia delle Entrate e confermato, con diversa motivazione, la decisione di prime cure, dichiarando illegittimo il provvedimento con il quale veniva irrogata a (OMISSIS) s.p.a. (successivamente incorporata in (OMISSIS) s.p.a.) la sanzione pecuniaria di cui al Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 6, comma 8 per violazione della disciplina relativa alla non imponibilita' ai fini IVA delle operazioni di cessione alla esportazione Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 8, comma 1, lettera a) e delle operazioni di cessione intracomunitaria Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, ex articolo 58 conv. in Legge 2 ottobre 1993, n. 427, condotte dalla predetta societa', nell'anno 2003, in qualita' di cessionaria di beni acquistati da fornitori italiani e da questi trasferiti, per conto della prima, a soggetti - residenti all'estero od in altri Paesi membri - cui erano destinati in virtu' di contratti di locazione finanziaria (leasing).

I Giudici territoriali rilevato che presupposto per l'applicazione della non imponibilita' di tali operazioni era che il bene fosse stato oggetto di cessione tra il fornitore e l'acquirente, entrambi residenti nello stesso Stato, e che la merce fosse stata effettivamente spedita all'estero o nel territorio di altro Stato membro, ritenevano infondata la tesi dell'Ufficio secondo cui si rendeva necessaria anche una successiva cessione del bene tra l'acquirente nazionale ed i soggetti destinatari finali.

Avverso tale sentenza ha proposto rituale ricorso per cassazione la Agenzia delle Entrate deducendo con un unico motivo il vizio di violazione e falsa applicazione di norme di dritto.

Ha resistito con controricorso la societa'.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo la Agenzia delle Entrate censura la sentenza di appello per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 1 e 8, del Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 58 conv. in Legge n. 427 del 1993, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

2. La questione sottoposta alla Corte e' chiaramente sintetizzata nel quesito di diritto formulato in calce al motivo con il quale si chiede di configurare come cessione di beni, assoggettata ad IVA ordinaria, tra operatori residenti nello stesso Paese l'acquisto di bene mobile - spedito fuori del territorio del predetto Paese - che la ditta cessionaria ha acquistato dal fornitore nazionale e concesso in locazione finanziaria a soggetti residenti all'estero ovvero in altro Paese comunitario.

3. La tesi della Agenzia poggia: a) sulla nozione di cessione di beni, implicante il trasferimento della proprieta' dei beni da un soggetto-cedente ad un soggetto-cessionario; b) sulla nozione di "esportazione" che non si limiterebbe alla mera materiale fuoriuscita della merce dal territorio del Paese originario, ma richiederebbe necessariamente un ulteriore trasferimento della proprieta' dei beni dal cessionario-nazionale ai soggetti destinatari residenti all'estero od in altro Stato membro.

4. La questione va risolta alla stregua delle seguenti considerazioni, dovendo premettersi che nel caso di specie i Giudici di merito non hanno inteso qualificare il rapporto negoziale tra (OMISSIS) s.p.a. - concedente ed utilizzatori dei beni, come leasing finanziario ovvero come leasing traslativo, ritenendo "a monte" superflua tale qualificazione, ai fini della non imponibilita' della operazione, in base alla "ratio decidendi" secondo cui ne' le operazioni di cessione alla esportazione, realizzate mediante triangolazione, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 8, comma 1, lettera a), ne' le operazioni di cessione intracomunitarie, realizzate mediante triangolazione, Decreto Legge n. 331 del 1993, ex articolo

58 e articolo 41, comma 1, lettera a) conv. in Legge n. 427 del 1993, prevedevano tra gli elementi della fattispecie normativa che il bene consegnato all'estero o nel diverso Stato membro dovesse essere oggetto di una seconda cessione.

5. Il Decreto Legge n. 331 del 1993 convertito con modifiche in Legge n. 427 del 1993, mentre contiene una esplicita definizione di "acquisto" (ex articolo 38, comma 2 sono da considerasi tali "le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprieta' di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi"), non prevede invece analoga definizione per le "cessioni, soccorrendo in proposito la normativa nazionale e comunitaria in materia di IVA.

A. Quanto alle norme statali contenute nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 si rileva che:

- il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2, comma 1 definisce come cessione di beni "gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprieta' ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere";

- il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2, comma 2, nn. 1) e 2) qualifica espressamente come cessione di beni anche "le vendite con riserva di proprieta'" e "le locazioni con clausola di trasferimento della proprieta' vincolante per entrambe le parti";

- il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, comma 2, n. 1) dispone che "costituiscono prestazioni di servizi se effettuate verso corrispettivo.....le concessioni di beni in locazione, affitto noleggio e simili".

- il contratto di leasing viene incluso tra le "prestazioni di servizi" considerate ai fini dei criteri di individuazione della territorialita' della imposta dall'articolo 7, comma 1, lettera g) relativamente ai mezzi di trasporto; dall'articolo 7 quater, comma 1, lettera a) con riferimento a "prestazioni di servizi" aventi ad oggetto la concessine di diritti di utilizzazione di beni immobili; dall'articolo 7 sexies, comma 1, lettera e) con riferimento a prestazioni di servizi di locazione anche finanziaria di mezzi di trasporto; dall'articolo 7 septies, comma 1, lettera f) relativamente a beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;

- il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 16, comma 3 richiama ancora, ai fini della applicazione della aliquota, "le prestazioni di servizi ...dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili".

B. Quanto alle norme comunitarie contenute nella Sesta direttiva n. 388/77/CEE del 17.5.1977 occorre richiamare:

- l'articolo 5 paragr. 1 della Sesta direttiva n. 388/77/CEE del Consiglio in data 17.5.1977 e succ. mod., applicabile ratione temporis, che considera cessione di un bene "il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario" (analoga definizione e' data dall'articolo 14 paragr. 1 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio in data 28.11.2006 che ha sostituito la Sesta direttiva), disposizione che per costante giurisprudenza della Corte di giustizia deve essere interpretata nel senso che la nozione di cessione "comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario" (cfr. sentenze della Corte di giustizia in data 8.2.1990, causa C-320/88, Shipping & Forwarding Ent. Safe; in data 21.4.2005, causa C-25/03, HE; in data 12.1.006. cause C-354/03, C-355/03 e C-484/0, Optigen Ltd, Fulcum Electornics, Bond House), venendo pertanto in rilievo secondo il Giudice di Lussemburgo il complesso dei poteri di disposizione e godimento effettivamente trasmessi al cessionario piuttosto che la qualificazione giuridica del diritto - propria di ciascun ordinamento nazionale - trasferito con il negozio di cessione;

- il medesimo articolo 5, al paragr. 4, lettera b), dispone che "gli Stati membri possono considerare beni materiali" quali oggetto di cessione ai sensi del precedente paragrafo 1, anche "la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo, o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprieta' e' normalmente acquistata al piu' tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata" (la disposizione e' riprodotta nel testo dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), della direttiva IVA 2006/1112/CE);

- l'articolo 6 paragr. 1 considera "prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5".

6. Il quadro normativo e' completato dalla giurisprudenza che riconduce alla prestazione di servizi il contratto di leasing finanziario (cfr. Corte cass. 1 sez. 8.2.2000 n. 1362 secondo cui anche il leasing immobiliare "nella sua fase antecedente all'eventuale acquisto finale del bene" rientra nell'ambito delle "prestazioni di servizi" soggette ad imposta; Corte cass. 5 sez. 27.2.2001 n. 2888 secondo cui il leasing avente ad oggetto il conseguimento della disponibilita' di automezzi da adibire all'attivita' di impresa di trasporto, rientra tra le "prestazioni di servizi" di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, comma 1 in quanto "il contratto .. ha i connotati della cessione in godimento del bene, non della proprieta' di esso, finche' si resti nella fase antecedente all'eventuale acquisto finale del bene medesimo per opzione in tal senso esercitata dall'utilizzatore alla scadenza del rapporto". Sul piano della giurisprudenza comunitaria occorre rilevare come la locazione di veicoli per

mezzo di contratti di locazione finanziaria costituisce una "prestazione di servizi" ai sensi degli articoli 6 e 9 della sesta direttiva, e tale operazione e' di norma assoggettata a IVA, la cui base imponibile deve essere determinata ai sensi dell'articolo 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva: cfr. sentenza Corte di giustizia in data 21.2.2008, causa C-425/06, Part Service in liquid, che richiama in particolare, le sentenze in data 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen, Racc.pag. 1-3193, punto 19, ed in data 11 settembre 2003, causa C-155/01, Cookies World, Racc. pag. 1-8785, punti 44 e 45).

7. La circostanza che il contratto di leasing possa prevedere la clausola con la quale viene attribuita all'utilizzatore la facolta' di opzione, alla scadenza del rapporto, dell'acquisto in proprieta' del bene locato, non immuta la natura di prestazione di servizi della concessione in godimento del bene fino a che non si realizzi detto effetto traslativo, che e' da ritenersi meramente eventuale.

Non deroga a tale conclusione la recente decisione del Giudice comunitario in data 16.2.2012, causa C- 118/11 Eon Aset Menidjmunt OOD secondo cui ".....37 Nell'ipotesi di un contratto di leasing, non si configura necessariamente un acquisto del bene, poiche' un siffatto contratto puo' prevedere che il locatario possa scegliere di non acquistare suddetto bene al termine del periodo di locazione. 38 Tuttavia, come si evince dal principio contabile internazionale IAS 17 relativo ai contratti di locazione, ripreso dal regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione, del 3 novembre 2008, che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio (GUL 320, pag. 1), il contratto di locazione semplice deve essere tenuto distinto dal contratto di leasing finanziario, essendo quest'ultimo caratterizzato dal trasferimento al locatario della maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprieta' legale. Il fatto che un trasferimento di proprieta' sia previsto al termine del contratto o il fatto che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene costituiscono, individualmente o congiuntamente, criteri che consentono di determinare se un contratto possa essere qualificato come contratto di leasing finanziario. 39 Come gia' precisato dalla Corte, la nozione di cessione di beni non si riferisce al trasferimento di proprieta' nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensi' comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (v. sentenze dell'8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Racc. pag. 1-285, punto 7, e del 6 febbraio 2003, Auto Lease Holland, C-l85/01, Racc. pag. 1-1317, punto 32). 40 Pertanto, nell'ipotesi in cui il contratto di leasing relativo ad un autoveicolo preveda o il trasferimento di proprieta' di tale veicolo al locatario alla scadenza del contratto di cui trattasi, o che il locatario disponga delle caratteristiche essenziali della proprieta' di detto veicolo, segnatamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprieta' legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene, l'operazione deve essere equiparata all'acquisto di un bene di investimento. 41 Spetta al giudice nazionale determinare, in base alle caratteristiche del caso di specie, se i criteri esposti al punto precedente della presente sentenza siano soddisfatti.....".

Al fine di verificare se un contratto di leasing debba qualificarsi come cessione di bene materiale occorre, pertanto, accertare secondo il Giudice comunitario se "vengono trasferiti all'utilizzatore gli attribuiti essenziali della proprieta' del bene oggetto di leasing, in particolare qualora gli sia trasferita la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprieta' di quest'ultimo e la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene" (cfr. Corte giustizia C-118/11, Eon Aset, cit; Corte giustizia 17.1.2013 causa C- 224/11, BGZ sp. Z o.o., punto 37).

Tale affermazione non puo' che intendersi in senso conforme al disposto dell'articolo 5, paragr. 4, lettera b) della 6 direttiva (riprodotto nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2, comma 2, n. 2)) rimanendo subordinata la configurabilita' di una cessione di beni comunque ad un meccanismo giuridico che consenta "ab origine" di prefigurare l'effetto traslativo del diritto di disposizione del bene: solo in tal caso potendo ravvisarsi la stessa "ratio legis" che accomuna nella figura della cessione la vendita con riserva della proprieta' (ovvero piu' in generale la vendita ad efficacia differita) alla locazione con clausola di trasferimento della proprieta' alla scadenza del contratto: ed infatti quando la norma comunitaria specifica che detta clausola deve prevedere come "normale" l'acquisto del bene al piu' tardi al pagamento dell'ultima rata (circostanza ribadita dalle sentenze della Corte di Giustizia C-118/11 e C-224/11 citate) vuole intendere che l'effetto traslativo deve essere gia' incluso nel programma negoziale come elemento vincolante per entrambe le parti contraenti, si' che il pagamento dell'ultima rata determina l'acquisto del bene, e l'eventuale mancato pagamento dell'ultima rata cosi' come l'impedimento alla produzione dell'effetto traslativo connesso a tale pagamento, integrano inadempimento delle obbligazioni precedentemente assunte dalle parti con conseguente assoggettamento alle sanzioni previste dall'ordinamento per responsabilita' "ex contractu".

8. L'excursus normativo e giurisprudenziale si e' reso necessario per inquadrare il contratto di leasing nelle fattispecie normative disciplinate dal Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 41, commi 1 e 2 e articolo 58, nonche' dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 1, lettera a), le quali prevedono espressamente la non imponibilita' ad IVA delle operazioni di cessione di beni intracomunitarie ed alla esportazione effettuate dal cedente (direttamente o per incarico del cessionario comunitario od estero) ovvero effettuate mediante un'operazione complessa trilatera che si articola nel trasferimento del bene ad una ditta acquirente nazionale che si incarica della spedizione o trasporto del bene alla ditta cessionaria comunitaria od estera.

9. In particolare le operazioni di cessioni alla esportazione "mediante triangolazione" si articolano in una sequenza di atti negoziali e materiali che possono riassumersi come segue:

- il fornitore e l'acquirente del bene, entrambi residenti nel medesimo Stato, stipulano un contratto di compravendita di un bene mobile, concordando espressamente che l'acquisto e' compiuto in funzione della destinazione del bene ad un soggetto terzo residente all'estero od in altro Stato membro (sulla necessita' che l'accordo di cessione contenga la espressa previsione del comune impegno delle parti contraenti a trasferire il bene fuori del territorio dello Stato a soggetto non residente, non occorrendo anche che il cedente stipuli con il concessionario un apposito contratto di spedizione o trasporto: cfr. Corte cass. 5 sez. 13.3.2009 n. 6114, id. 5 sez. 27.10.2010 n. 21956, id. 5 sez. 24.6.2011 n. 13951, indirizzo giurisprudenziale ormai affermatosi come prevalente che ha interpretato le disposizioni di legge nella parte in cui prevedono che il trasporto o la spedizione debba essere effettuato "a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi" - Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8, comma 1, lettera a); Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 41, comma 1, lettera a) e comma 2, ed articolo 58, comma 1 -);

- per beneficiare della non imponibilita' IVA, il bene oggetto della cessione nazionale deve essere materialmente trasferito fuori del territorio doganale della Comunita' ovvero deve essere materialmente introdotto all'interno del territorio del Paese membro ove risiede il soggetto destinatario: la prova dell'effettivo trasferimento della merce deve essere fornita dal fornitore-cedente in quanto, in difetto di tale condizione, riacquista rilevanza fiscale la operazione di cessione conclusa tra cedente e primo acquirente, in quanto venendo meno il collegamento funzionale con la operazione intracomunitaria od alla esportazione, detta operazione viene ad essere imponibile essendosi verificata la condizione di territorialita' della imposta, e nei confronti del cedente insorge pertanto la obbligazione tributaria essendo lo stesso tenuto al versamento dell'I VA evasa, anche nel caso in cui il mancato trasferimento del bene nel Paese comunitario od estero sia dipeso da illecita condotta del soggetto - acquirente, salvo che il fornitore dimostri la propria completa estraneita' alla frode e di aver fatto incolpevole affidamento sulla liceita' della operazione in quanto, pure avendo prestato la massima diligenza richiesta ad un esperto del settore, non sia stato tuttavia in grado di rilevare e prevenire la frode (cfr. Corte cass. 5 sez. 27.10.2010 n. 21956; id. 5 sez. 7.10.2011 n. 20575; id. 5 sez. 11.5.2012 n. 7389; id. 5 sez. 27.7.2012 n. 13457; id. 5 sez. 24.1.203 n. 1670).

10. Tanto premesso la "ratio legis" che giustifica la non imponibilita' delle operazioni di cessione intracomunitarie od alla esportazione va individuata nella incentivazione delle esportazioni dei prodotti nazionali o comunitari ed e' rivolta ad evitare doppie imposizioni (relativamente alle operazioni di cessione intracomunitarie tra soggetti passivi, la disciplina "temporanea" degli scambi tra Paesi UE, in vigore fino a che non verra' introdotto il regime fiscale definitivo, prevede infatti il principio dell'assoggettamento ad IVA nel Paese di destinazione: cfr. Corte giustizia in data 27.9.2007, C-184/05, Twoh International BV, punto 22), venendo ad essere considerato lo scambio intermedio del bene (tra fornitore e primo cessionario) in funzione meramente strumentale - e dunque regolato fiscalmente in modo analogo - alla operazione di cessione attuata con il trasferimento del bene al destinatario estero o comunitario.

11. Pertanto, diversamente da quanto ritenuto dai Giudici di merito, la spedizione od il trasporto materiale del bene oltre il territorio doganale dello Stato in cui e' residente il cedente, non assorbe la previsione legale di non imponibilita', ma costituisce invece condizione necessaria affinche' possa ritenersi realizzata la operazione di cessione non imponibile che costituisce l'oggetto della previsione normativa: e' infatti la "operazione di cessione del bene" ad un soggetto residente in altro Paese comunitario ovvero residente in uno Stato extracomunitario che viene considerata dalle norme ai fini dell'esonero dalla imposta e non le modalita' - indicate dalla norma ad evidente scopo probatorio ed antielusivo - attraverso le quali tale operazione viene ad essere attuata: le modalita' in questione attengono al momento della "effettuazione della operazione" come e' dato evincere dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 6 (per le cessioni di beni immobili rileva il momento della stipula del contratto; per le cessioni di beni mobili rileva invece il momento della consegna o della spedizione).

Peraltro non emerge dalle predette norme che la nozione di cessione del bene riceva una qualificazione differente rispetto a quella desumibile dalle disposizioni comunitarie e nazionali sopra richiamate nell'excursus normativo, caratterizzandosi la fattispecie esclusivamente per la natura intracomunitaria od extracomunitaria della cessione, che implica necessariamente quale termine soggettivo della operazione un cessionario del bene residente in un altro Stato membro ovvero in un Paese estero.

Erra pertanto la CTR laddove sostenendo che le norme non prevedono ai fini dell'esonero IVA "una doppia cessione" del bene, confondendo evidentemente lo schema normativo della non imponibilita' (che prevede la realizzazione di una operazione di cessione con un soggetto residente in altro Stato membro o Paese extracomunitario), con il meccanismo della "triangolazione", che costituisce una mera modalita' attuativa, e che pertanto non determina affatto l'irrilevanza della operazione di "cessione intracomunitaria od alla esportazione" (sostituendola con la spedizione od il trasporto materiale del bene), ma proprio in funzione della realizzazione di detta cessione viene a configurarsi come atto complesso (ovvero come sequenza di atti collegati diretti a realizzare la cessione intracomunitaria od alla esportazione) in relazione al quale viene soltanto sottratta ad

autonoma imposizione - in quanto considerata mera attivita' strumentale alla cessione non imponibile - la operazione con la quale il primo cessionario assume contrattualmente nei confronti del fornitore - cedente l'obbligo giuridico di trasferire il bene acquistato al cessionario - destinatario finale residente fuori dello Stato del cedente e da questi gia' compiutamente indicato nell'atto stipulato con l'acquirente nazionale.

12. Ne consegue che, incontestato che i beni concessi in leasing ai soggetti residenti nei Paesi comunitari ed extracomunitari sono rimasti in proprieta' (non essendo stato neppure allegato dalle parti, ne' accertato dai Giudice di merito che i contratti di leasing prevedessero la clausola vincolante per entrambe le parti al trasferimento del diritto di disposizione del bene al momento del pagamento dell'ultima rata) della (OMISSIS) concedente che aveva acquistato il bene dal fornitore nazionale - il quale aveva inteso realizzare, attraverso il meccanismo della triangolazione, le operazioni di cessione intracomunitarie ed alla esportazione - rimane escluso che il trasferimento del bene agli utilizzatoli residenti fuori dello Stato del cedente abbia integrato una operazione avente ad oggetto la "cessione di un bene" come definita dall'articolo 5 Sesta direttiva comunitaria e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2, norme alle quali rinviano il Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 41 e 58 e il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8.

13. Deve in conseguenza affermarsi il seguente principio di diritto:

"In relazione ad operazioni di cessione alla esportazione Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 8, comma 1, lettera a) e di cessione intracomunitaria Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, ex articolo 41, comma 1, lettera a) conv. in Legge 2 ottobre 1993, n. 427, attuate attraverso il meccanismo cd. della triangolazione (consistente in un'operazione complessa trilatera che si articola nel trasferimento del bene ad una ditta acquirente nazionale che si incarica della spedizione o trasporto del bene alla ditta cessionaria comunitaria od estera), il beneficio della non imponibilita' IVA e' accordato solo nel caso in cui si sia interamente perfezionata la operazione di cessione, implicando questa il necessario trasferimento materiale del bene ceduto nel territorio dello Stato membro di destinazione o nel Paese extracomunitario, ma non potendo invece ritenersi esaurita con il mero compimento di tale attivita' materiale, occorrendo che sia realizzato anche l'effetto traslativo del diritto di disposizione sul bene a favore del cessionario comunitario od extracomunitario, solo in tal caso potendo configurarsi una "cessione di bene" come definita dall'articolo 5 paragr. 1 della Sesta direttiva n. 388/77/CEE del Consiglio in data 17.5.1977 e succ. mod., applicabile "ratione temporis", e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2, comma 1.

Ne consegue che la operazione complessa attraverso la quale il cedente nazionale - il quale ha inteso realizzare, attraverso il meccanismo della triangolazione, operazioni di cessione intracomunitarie ed alla esportazione - ha fornito alla ditta acquirente residente nello stesso Stato beni mobili da questa concessi in leasing finanziario (senza clausola vincolante per entrambi i contraenti al trasferimento del diritto di disposizione sul bene al momento del pagamento dell'ultima rata) e materialmente consegnati a soggetti residenti nei Paesi comunitari ed extracomunitari, non integra i presupposti della operazione di cessione di beni intracomunitaria od alla esportazione non imponibile IVA, in quanto la proprieta' dei beni conservata alla concedente osta a riconoscere che nella specie si sia realizzato anche l'effetto traslativo a favore degli utilizzatori-cessionari del potere di disporre "uti domino", espressamente previsto per la "cessione di beni" dall'articolo 5 Sesta direttiva comunitaria e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 2, norme alle quali rinviano il Decreto Legge n. 331 del 1993, articoli 41 e 58 e il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 8".

14. Il ricorso deve pertanto essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza di appello, senza rinvio della causa che puo' essere definita nel merito, potendo la Corte esaminare la questione di mero diritto "riproposta" in via subordinata dalla societa' resistente con il controricorso ed avente ad oggetto la non applicazione delle sanzioni pecuniarie in quanto nella specie sussistevano "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma tributaria" ai sensi della Legge n. 212 del 2000, articolo 10, comma 3. La questione riproposta non richiede, infatti, alcun ulteriore accertamento in fatto, essendo fondata la tesi difensiva esclusivamente su due risoluzioni ministeriali in data 15.91993 n. 7-15-58 ed in data 26.5.2000 n. 72/E, riprodotte alle pag. 8-10 del controricorso.

Tanto premesso la questione e' infondata.

Indipendentemente dalla oggettiva irrilevanza di due risoluzioni amministrative a costituire elemento rilevante ai fini della ravvisabilita' di una oggettiva incertezza sulla interpretazione della portata elle norme comunitarie e nazionali relative alle cessioni di beni intracomunitarie ed alla esportazione, e' appena il caso di osservare, dando seguito al principio di diritto enunciato da questa Corte che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che, ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 8, Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 6, comma 2 e della Legge 2 luglio 2000, n. 212, articolo 10, comma 3, costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilita' amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocita' del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non gia' ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio

finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui e' attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 24670 del 28/11/2007; id. Sez. 5, Sentenza n. 2192 del 16/02/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 18434 del 26/10/2012; id. Sez, 6 - 5, Ordinanza n. 3245 del 11/02/2013; id. Sez. 5, Sentenza n. 4522 del 22/02/2013). Pertanto non essendo stati allegati e neppure essendo individuabili contrasti giurisprudenziali in ordine alla interpretazione delle predette norme tributarie, rimane destituita di fondatezza la tesi difensiva riproposta dalla societa' in ordine alla inapplicabilita' delle sanzioni pecuniarie irrogate con l'avviso di accertamento opposto per asserita incertezza sulla portata precettiva delle stesse.

15. In conclusione il ricorso deve esse accolto, la sentenza impugnata cassata, e non occorrendo procedere ad ulteriori accertamenti in fatto la causa puo' essere decisa nel merito ai sensi dell'articolo 34 c.p.c., comma 2 con il rigetto del ricorso introduttivo proposto dalla societa' contribuente. Le spese del presente giudizio, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza, dovendo dichiararsi interamente compensate le spese relative ai gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla societa' contribuente che condanna alla rifusione delle spese de presente giudizi liquidate in euro 12.500,00 per compensi oltre le spese prenotate a debito, dichiarate interamente compensate tra le parti le spese relative ai gradi di merito.