



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ENRICO MANZON	Presidente
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere
RAFFAELLA BROGI	Consigliera-Rel.

Oggetto:

IVA -
 Rivendita dei
 beni e
 negoziazione
 in proprio su
 un sito
 internet - Art.
 2, comma 2,
 n. 3), d.P.R.
 n. 633 del
 1972 -
 Applicazione.
 Ud.04/07/
 2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11399/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che lo rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

PS DI MS & C SAS, MS
 MS, domiciliato ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR
 presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato



e difeso dall'avvocato PASANISI GIOVANNI ()

-controricorrenti-

Avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell'ABRUZZO n. 139/2016 depositata il 05/02/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 04/07/2024 dalla Consigliera RAFFAELLA BROGI.

Rilevato che:

1. La Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo (*hinc*: CTR) - con sentenza n. 139/I/16 depositata in data 05/02/2016 - accogliendo l'appello proposto da PS di SM e c. s.a.s. (*hinc*: PS) e dai soci SM e SM contro la sentenza n. 871/14 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale, ha annullato l'avviso di accertamento TA X /2013.
2. Con tale avviso, in particolare, l'Agenzia delle Entrate di L'Aquila aveva recuperato a tassazione il maggior imponibile di Euro 88.395 con conseguente maggior imposta di Euro 42.261 ai fini IRAP ed Euro 17.679 ai fini IVA.
3. Ad avviso della CTR l'avviso di accertamento era nullo, in quanto era stato ritenuto (in base a un procedimento induttivo) che la vendita di merci da parte di PS al sig. NL sarebbe avvenuta con evasione di imposta. In realtà, la prima aveva ceduto merci in favore del secondo, che non aveva richiesto la fattura e non aveva dichiarato di operare nell'esercizio dell'impresa. Gli obblighi fiscali per tali vendite erano, quindi, fondati sul rilascio di scontrini fiscali emessi al momento in cui il N prelevava dal negozio la merce, mentre non era obbligatoria l'emissione di fattura,



ai sensi dell'art. 22 d.P.R. n. 633 del 1973, in quanto non richiesta dal cliente. La CTR rilevava come la società avesse dato prova di tali cessioni, producendo documentazione che l'Ufficio non aveva contestato, limitandosi a ritenerla inidonea. Il venditore non era, poi, tenuto ad altra formalità, oltre alla registrazione del corrispettivo tra gli incassi giornalieri. L'operato del contribuente era, quindi, conforme all'art. 24 d.P.R. n. 633 del 1973 e alla legge istitutiva del registro di cassa (26/01/1983, n. 18), considerato che anche in base a quest'ultima, in caso di cessione di beni in locali aperti al pubblico, non era obbligatoria l'emissione della fattura.

La tesi di un rapporto di mandato tra PS e il sig. N era smentita dal fatto che il secondo operava in rete tramite *e-bay*, negoziando direttamente il prezzo, maggiorato e accompagnato dalla richiesta del rimborso delle spese di spedizione, con l'accredito dell'importo dovuto sul proprio conto. Il sig. N operava, quindi, in proprio – e con il numero di partita IVA diverso da quello di PS

– e non vi era prova del rilascio di un mandato su dette operazioni. Infine, la stessa Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 274/E del 05/11/2009 aveva confermato che, anche nell'ipotesi in cui PS avesse esercitato in proprio il commercio elettronico, era tenuto a rilasciare solamente lo scontrino fiscale.

4. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in cassazione con un motivo.

5. PS, MS e MS hanno resistito con controricorso

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso proposto l'Agenzia delle Entrate ha contestato, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione di legge con riferimento



agli artt. 2, secondo comma, n. 3, 3, 13 e 22 d.P.R. n. 633 del 1972, oltre che degli artt. 39, primo comma, lett. c), e 41-bis d.P.R. 29/09/1973, n. 600 e degli artt. 1731, 2727, 2729 e 2697 cod. civ.

1.1. La ricorrente rileva come le affermazioni della CTR non siano corrette laddove hanno ricondotto la fattispecie *de qua* sotto l'ambito di applicazione dell'art. 22 d.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento alla disciplina del commercio al minuto.

1.2. Le affermazioni contenute nella sentenza impugnata non tengono conto, poi, delle controdeduzioni dell'ufficio: i rapporti tra PS e il sig.N non possono che essere ricondotti al contratto di commissione, cioè a un mandato che ha per oggetto la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario. A tal fine evidenzia che dall'attività di verifica è emerso che il sig. N andava presso i negozi di PS, sceglieva la merce, la fotografava ed eseguiva inserzioni di vendita e le relative cessioni tramite il negozio internet, oltre a seguire le spedizioni ai clienti e a ricevere il prezzo della cessione, che girava a PS. Quest'ultima fissava il prezzo di vendita e, a cessione ultimata, consegnava la merce alla E, da cui riceveva il ricavo della cessione, costituito dal prezzo di vendita detratti gli oneri di eBay, le spese di spedizione e la provvigione del 15% spettante alla E. Tale meccanismo è provato dalle dichiarazioni rilasciate dallo stesso sig. SM nel p.v. di verifica del 03/09/2013.

1.3. Richiamando le risoluzioni n. 377/2002 e 209/2008, la ricorrente evidenzia come l'interesse dell'impresa mandataria – da valutare secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma – sia caratterizzato dal conseguimento della provvigione e non della proprietà dei beni. Gli effetti giuridici delle operazioni si producono solo in capo al mandante, perché il ruolo del mandatario è limitato



alla sola intermediazione, con la conseguenza che nel caso di specie si verifica un'unica cessione dei beni. Ai fini fiscali (e quindi del pagamento dell'IVA) il legislatore ha, invece, ritenuto di porre in essere una finzione giuridica, per effetto della quale anche il passaggio interno tra mandante e mandatario viene considerato alla stregua di una vera e propria cessione di beni o prestazione di servizi, con conseguente applicazione dell'imposta.

1.4. Ha, quindi, rilevato che le norme che vengono in rilievo nel caso del contratto di commissione sono costituite dagli artt. 2, secondo comma, n. 3 d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 13, secondo comma, lett. b), d.P.R. n. 633 del 1972. Sempre in materia di IVA l'art. 6, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che le cessioni di beni mobili si considerano eseguite nel momento della consegna o spedizione.

In base all'art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972 la fattura deve essere, poi, emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione: il passaggio interno dal mandante al mandatario viene, quindi, qualificato, al pari dei servizi indicati nell'art. 3, secondo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, come prestazione assimilata a quelle di cui al primo comma dell'art. 3 d.P.R. n. 633 del 1972. Ai fini IVA il commissionario (E srl/ N) deve essere qualificato come un commerciante indipendente che acquista i beni dal committente (PS) e li rivende al terzo acquirente.

1.5. Dal prospetto prodotto alla PS – in occasione dell'incontro del 17/09/2013 – emerge che le provvigioni pattuite erano pari al 15%. Di conseguenza, a fronte di vendite eseguite per l'importo complessivo di Euro 108.405,99 la provvigione era pari a Euro 16.260,90.

1.6. Il semplice scontrino non consente di collegare i corrispettivi fatturati ai riversamenti eseguiti dal mandatario. Difatti, in



ottemperanza all'invito formulato dall'Ufficio la P ha prodotto i registri corrispettivi per l'anno 2008, due blocchetti di ricevute (emesse dal 05/12/2008), la copia fotostatica di 12 prospetti intestati «*merce consegnata a N*» distinti per mese, sui quali erano riportati gli scontrini emessi a fronte delle vendite eseguite.

La ricorrente rileva:

- la corrispondenza dell'importo complessivo delle vendite con i conteggi forniti da eBay (nonostante le contestazioni relative alla mancata inclusione delle controversie e delle vendite non andata e a buon fine);
- il riscontro dei dati esposti nei prospetti con i giornali di fondo dei registratori di cassa in uso nei due punti vendita della società aveva evidenziato che le somme indicate per ciascun giorno erano costituite da diversi scontrini, emessi da entrambi i punti vendita a distanza di pochi minuti l'uno dall'altro;
- né le date, né gli importi dei singoli scontrini trovano il benché minimo riscontro con le vendite effettuate, né con gli incassi rilevati nei conti del N/E, né con i dati riportati nel prospetto fornito da eBay, dal momento che: a) l'importo negli scontrini era relativo alla sola merce, mentre gli incassi comprendevano le spese di spedizione; b) la data della conclusione della transazione non corrispondeva né con quella di emissione dello scontrino, né con quella di pagamento; c) lo scontrino fiscale – finalizzato a documentare le vendite al dettaglio – non contiene alcun elemento utile all'identificazione dell'acquirente; d) gli accrediti eseguiti tramite Paypal in favore del sig. N non evidenziavano alcun elemento utile per l'identificazione dell'ordinante; e) i bonifici eseguiti dagli acquirenti a favore del N attraverso le carte di credito non sempre riportavano il nominativo del cliente che, comunque,



non corrispondeva a quello usato per gli acquisti on line, in quanto le transazioni riepilogate dal gestore di eBay riportavano l'indicazione del compratore attraverso il *nickname*.

2. La parte controricorrente ha contestato la fondatezza del ricorso, evidenziando che – con riferimento alla mancata valutazione delle controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate da parte del giudice di secondo grado – non sono stati menzionati gli argomenti indicati dalla parte ricorrente ed esclusi dal giudice di seconde cure. Rileva, poi, come il sig. N sia stato considerato mandatario solamente per le operazioni per le quali è stato omesso il riscontro scontrini/dati eBay, presumendo anche la liquidazione di provvigioni pari al 15%, mentre lo stesso non vale per le altre operazioni dello stesso anno risultate attraverso ricevute fiscali. Il sig. N, alla ricerca di un soggetto titolare di partita IVA, sarebbe ben stato felice di gestire la vetrina eBay con i dati del mandante e non dell'altro soggetto (E) inconsapevole di quanto stava operando il sig. N ; c) il conto BNL n. X, sul quale affluivano i versamenti degli utenti eBay e dal quale provenivano i bonifici a PS ; in pagamento delle merci prelevate dal sig. N non appartiene a quest'ultimo ma a una non meglio identificata sig.ra R. Tali elementi confermano come il sig. N operasse in piena autonomia.

3. Il motivo di ricorso proposto dall'amministrazione finanziaria – con il quale è stata prospettata la violazione degli artt. artt. 2, secondo comma, n. 3, 3, 13 e 22 d.P.R. n. 633 del 1972, oltre che degli artt. 39, primo comma, lett. c), e 41-bis d.P.R. 29/09/1973, n. 600 e degli artt. 1731, 2727, 2729 e 2697 cod. civ. – è fondato.

3.1. Nella sentenza impugnata si legge che: «*La nullità dell'accertamento risiede nell'aver ritenuto, sulla scorte di un procedimento induttivo, che la vendita di merci da parte di PS*



a NL sarebbe avvenuta con evasione di imposta. Risulta, invece, che la società ha ceduto a N merci e che questi non ha richiesto fattura o dichiarato di operare nell'esercizio di impresa. E per tali cessioni il venditore ha adempiuto all'obbligo fiscale mediante rilascio di scontrino nel momento in cui N prelevava dal negozio la merce, non essendo obbligatoria, ai sensi dell'art. 22 del DPR 633/72 l'emissione della fattura, se non richiesta dal cliente. La società ha fornito prova di tali cessioni, producendo documentazione che l'Ufficio non ha contestato, essendosi limitato a non ritenerla idonea. Tale documentazione (scontrini) costituiva prova della cessione delle merci e della annotazione dei ricavi nel registro dei corrispettivi.»

Sempre nella sentenza impugnata si legge: «La tesi della esistenza di un rapporto di mandato tra PS a N è smentita dal fatto che questi operava in rete e-bay negoziando direttamente il prezzo, maggiorandolo e chiedendo il rimborso delle spese di spedizione; e tale importo si faceva accreditare sul proprio conto.»

3.2. Tale affermazione non trova riscontro nella formulazione dell'art. 1731 cod. civ., in base al quale: «Il contratto di commissione è un mandato che ha per oggetto l'acquisto o la vendita di beni per conto del committente e in nome del commissionario.»

Il contratto di commissione prevede, infatti, che la vendita sia eseguita in nome del commissionario e per conto del committente. La circostanza che il sig. N operasse direttamente – peraltro a nome di una diversa società – sul portale eBay non è, quindi, affatto dirimente per poter escludere la presenza di un contratto di commissione rilevante, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2, comma 2, n. 3), d.P.R. n. 633 del 1972, secondo il quale: «Costituiscono inoltre cessioni di beni: c) i passaggi dal committente al commissionario o



dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione.»

La diretta operatività del sig. ^N sul portale eBay non giustifica neppure l'applicazione dell'art. 22 d.P.R. n. 633 del 1972, dal momento che il giudice di seconde cure non ha verificato se i beni fossero stati acquistati prima dell'inserimento della loro rappresentazione fotografica sul portale eBay o successivamente. Tanto più che proprio quest'ultima sembra essere l'ipotesi che si è verificata nel caso di specie, a fronte delle stesse dichiarazioni del legale rappresentante della società controricorrente richiamate a pag. 12 del ricorso in cassazione, dove si legge che: *«il meccanismo della vendita avveniva in questo modo: il sig. ^N veniva in negozio, verificava la disponibilità della merce, fotografava gli articoli e metteva in "vetrina" su eBay quelli disponibili. Al momento in cui la merce veniva venduta, veniva avvisato della vendita; il sig. ^N veniva in negozio e reperiva gli articoli venduti per la successiva spedizione di cui lui si occupava, senza pagare la merce. Tuttavia io rilasciavo scontrino fiscale per gli importi che lui mi indicava; successivamente il ^N provvedeva ad accreditarmi gli importi delle vendite al netto della sua provvigione attraverso: bonifici bancari, bonifici attraverso paypal, pagamenti POS. Non mi ricordo se mi abbia mai consegnato contanti.»*

Peraltro, occorre evidenziare come la previsione contenuta nell'art. 22 d.P.R. n. 622 del 1972 - che esclude l'emissione della fattura per le operazioni di vendita al dettaglio (se non richiesta dal cliente non oltre il momento dell'effettuazione dell'operazione) - ha la propria *ratio* nella circostanza che la clientela *retail* è solitamente composta da consumatori e non da soggetti rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 17 d.P.R. n. 633 del 1972. In altre parole, l'emissione dello scontrino fiscale (caratterizzato dalla mancata



identificazione del contraente e dell'indicazione dei dati necessari a consentire eventuali verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria) è collegata alla circostanza che l'acquirente non sia un soggetto passivo IVA. Tale circostanza è, tuttavia, da escludere nel caso di specie, anche in relazione al volume delle vendite avvenute in un breve arco temporale.

Deve essere pertanto affermato il seguente principio di diritto: *«Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto prevista nell'art. 2, comma 2, n. 3, d.P.R. 26/10/1972, n. 633 il passaggio dei beni dal committente al commissionario non è escluso dalla circostanza che quest'ultimo proceda alla rivendita dei beni su un sito di vendita on-line, negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni.»*

3.3. Il motivo proposto è, pertanto, fondato e la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 04/07/2024.

Il Presidente
ENRICO MANZON

