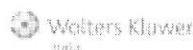


Pluris

Cassazione
Civile**Cass. civ. Sez. V, Sent., 15-04-2015, n. 7577****Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - rel. Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -

Dott. VELLA Paola - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 2573-2008 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;

- ricorrente -

contro

FRUTTA ESOTICA ROMA FER SRL in persona dell'Amministratore Unico pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA TEMBIEN 15, presso lo studio dell'avvocato MUSTO FLAVIO MARIA, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 63/2006 della COMM.TRIB.REG. dell'UMBRIA, depositata il 07/12/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/02/2015 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato DE SOCIO che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato MUSTO che ha chiesto il rigetto;

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

Svolgimento del processo

1. Con processo verbale del 26 gennaio 1999 la Circoscrizione doganale di Perugia constatava che nel 1997 la soc. Frutta Esotica Roma aveva importato da Paesi terzi partite di frutta immesse in libera pratica nel territorio dell'UE assolvendo in Spagna i dazi comunitari tramite la ditta iberica Maritima Davile. Rilevava che gli acquisti, così divenuti intracomunitari, erano stati registrati dalla cessionaria italiana solo nel libro giornale mentre era stata omessa la doppia registrazione delle autofatture nei registri previsti dagli artt. 23 e 25 del Decreto IVA e la compilazione del modello INTRASTAT. Pertanto, l'Agenzia delle entrate, ritenuto che l'omissione comportasse violazione sostanziale - e non meramente formale - della normativa fiscale, procedeva al recupero dell'imposta asseritamente evasa e all'applicazione delle sanzioni.

2. Instauratosi il contenzioso giudiziale, i giudici di merito, in primo e secondo grado, disconoscevano la fondatezza della tesi erariale. In particolare la commissione tributaria regionale dell'Umbria, con sentenza n. 63/1/06 del sette dicembre 2006, osservava che le inadempienze accertate a carico della contribuente, non avevano generato danni erariali, visto che il risultato finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista compensazione bilaterale dell'IVA. Riteneva, inoltre, che era operante l'esimente statutaria dell'art. 10, comma 3, per le violazioni meramente formali.

3. Per la cassazione di tale decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato tre motivi. La contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

4. La difesa erariale, denunciando violazione di norme di diritto sostanziali (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 17, 23 e 25; D.L. n. 331 del 1993, artt. 41, 47 e 54; L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3; D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1) e correlati vizi motivazionali, censura la sentenza d'appello laddove, a suo dire, analizza la fattispecie solo sotto il profilo economico senza avvedersi che il debito d'imposta nasce, per il contenuto cartolare dell'IVA, dal contenuto stesso delle registrazioni omesse; ne deriva che l'inadempienza della contribuente non può dirsi meramente formale (motivo 1). Inoltre, aldilà delle sanzioni, l'esimente statutaria riconosciuta in sentenza mai potrebbe incidere sul recupero d'imposta (motivo 2), mentre sarebbe lacunosa la motivazione in punto di regime sanzionatorio, dovendosi ricordare che alla contribuente è stata contestata anche la mancata compilazione dei modelli INTRASTAT (motivo 3) e non solo l'omessa procedura d'inversione contabile.

5. Il primo motivo non è fondato.

La regolamentazione dell'IVA negli scambi intracomunitari è affidata, nel diritto nazionale, al D.L. n. 331 del 1993 attuativo delle direttive 680/91, 111/92 e 77/92. Per realizzare il mercato unico, l'IVA comunitaria si basa (a) sulla caduta delle frontiere tra i Paesi membri, (b) sulla conferma degli istituti della importazione e della cessione all'esportazione unicamente riguardo ai Paesi terzi, (c) sulla riaffermazione della neutralità dell'IVA nei rapporti tra soggetti d'imposta appartenenti a diversi Stati membri, (d) sulla tassazione "a destino". Infatti, le difficoltà pratiche di attuazione della tassazione nel Paese membro di origine derivanti dalla necessità di un idoneo sistema di compensazione, hanno indotto a mantenere, nel sistema armonizzato, il modello tipico degli scambi internazionali, che prevede la tendenziale non imponibilità delle esportazioni e l'imponibilità delle importazioni. Infatti, l'art. 38 D.L. cit. ribadisce il principio che l'IVA si applica, appunto, sugli acquisti intracomunitari. Ciò trova, dunque, giustificazione nel passaggio dal 1 gennaio 1993 dal precedente regime dell'importazione all'attuale sistema degli scambi intracomunitari. Sicchè, pur permanendo il principio della tassazione a destino delle operazioni effettuate, l'imposta non è più assolta in dogana dall'acquirente comunitario, ma è

da questi autoliquidata mediante integrazione della fattura e duplice registrazione ex artt. 23 e 25 del Decreto IVA, con conseguente perfetta neutralità dell'operazione.

6. Più in dettaglio, le operazioni di acquisto intracomunitario (art. 38) soggette alla descritta inversione contabile, c.d. reverse charge, comportano che il cessionario italiano, sul quale sono trasferiti gli obblighi fiscali intracomunitari (art. 44), debba integrare la fattura ricevuta o emettere apposita autofattura (art. 46) per poi annotarla, nei termini di legge, nel registro delle fatture emesse (art. 47, comma 1) e, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione (art. 45), in quello degli acquisti (art. 47, comma 1, u.p.; da circa un ventennio è, invece, del tutto superato il meccanismo del decalage di cui all'art. 48, comma 1, correlato all'originario testo dell'art. 47). Al tal proposito in dottrina si osserva che in assenza di limiti, oggettivi o soggettivi, all'esercizio della detrazione, l'operazione risulta fiscalmente neutrale in quanto l'imposta a debito è esattamente pari a quella a credito, semprechè non sussistano cause d'indetraibilità. Inoltre, in dottrina si rileva come gli acquisti intracomunitari non concorrono neppure a numerose determinazioni fiscali (volume d'affari, status di esportatore abituale, pro-rata).

7. Orbene, la Corte di giustizia nella sentenza C-590/13 dell'11 dicembre 2014, ponendosi in continuità con la fondamentale decisione sul caso Ecotrade (par. 63-66) e in correlazione coi principi del diritto dell'UE precisati in altre occasioni (es. Collee, par. 25-26;

Nidera, par. 47-51; EMS-Bulgaria Transport, par. 61; Dankowski, par.

26 e 33; Kopalnia, par. 41 e 48; Toth, par. 33; marginalmente Equoland, par. 29 e 37), afferma riguardo all'applicazione del reverse charge che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (par. 38). In proposito rileva che ai Paesi dell'UE, per la migliore operatività dell'imposta armonizzata e per prevenire le frodi, è consentito introdurre particolari obblighi che, però, non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (par.

37). Ne deriva che l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (par. 40). Infatti, i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti all'art. 17 della sesta direttiva (par. 41). Invece i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione. Tali requisiti sono contenuti negli artt. 18 e 22 della sesta direttiva (par. 42). Nel caso di omessa applicazione della procedura d'integrazione o autofatturazione prevista per gli acquisti intracomunitari di beni di cui al D.L. n. 331 del 1993, artt. 46 e 47 i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'art. 17, par. 2, lettera d), della sesta direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (par. 43).

8. Tanto premesso in tesi generale, la Corte di giustizia osserva, sullo specifico caso Idexx, che l'Agenzia delle entrate disponeva di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali (par. 44), con la conseguenza il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi, come quello esaminato, in cui l'operatore nazionale non ha applicato - o non ha applicato correttamente - la procedura dell'inversione contabile, detto anche reverse charge, avente normalmente natura formale e non sostanziale. Riceve, quindi, convalida eurounitaria l'orientamento favorevole ai contribuenti già da tempo emerso nella giurisprudenza di legittimità (sent. 10819/10, 17588/10 8038/13, 13332/13, 20486/13), mentre resta superato l'opposto orientamento favorevole alle tesi del fisco (sent. 6925/13, 20771/13, 24022/13).

9. Le operazioni soggette a inversione contabile, come si è detto, implicano che il cliente italiano, in qualità di soggetto sul quale è trasferito l'obbligo d'imposta, debba integrare la fattura ricevuta per poi annotarla, nei termini di legge, nel registro delle fatture emesse e, ai

fini dell'esercizio del diritto di detrazione, in quello degli acquisti. In assenza di limiti, oggettivi o soggettivi, all'esercizio della detrazione, l'operazione è fiscalmente neutrale in quanto l'imposta "a debito" è esattamente pari a quella "a credito".

Diversa, secondo la Corte di giustizia, può essere la soluzione solo se la violazione dei requisiti formali abbia l'effetto concreto d'impedire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sempre Idexx, par. 40; conf. EMS-Bulgaria Transport, par. 61). Gli artt. 18 e 22 della sesta direttiva, invero, non parlano dell'onere della prova, però, in presenza di una violazione dei requisiti formali, la questione da risolvere è anche di natura probatoria, atteso che la violazione è da ritenersi irrilevante sul piano del rapporto impositivo laddove l'amministrazione fiscale disponga egualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre l'imposta, trattandosi di circostanza riservata all'accertamento in fatto del giudice (Cass. 11168/14 e giur. ivi cit.), da compiersi con latitudine suggerita, in tesi generale, dalla stessa Corte di giustizia (v. in causa Reisdorf, C-85/95).

10. Pertanto sul piano degli oneri di contestazione, allegazione e prova a carico delle parti riguardo ai requisiti sostanziali di cui all'art. 17, par. 2, lett. d), della sesta direttiva, non si può non rammentare che incombe alla parte contribuente l'onere di dimostrare la loro sussistenza, qualora questa sia contestata dall'amministrazione finanziaria (conf. in generale Cass. 7701/13, 17959/13, 21184/14). In mancanza, vale il principio che la motivazione dell'avviso di accertamento ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an (al quantum) della pretesa tributaria al fine di approntare un'ideale difesa (Cass. 22003/14, 22003/14). Il che comporta che l'oggetto del contendere è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato (Cass. 13056/04 e 22567/04) e l'amministrazione non può addurre profili ulteriori rispetto a quelli che hanno formato la motivazione dell'atto impositivo impugnato.

In conclusione, se è stata omessa solo la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri previsti dagli artt. 23 e 25 del Decreto IVA ed è dimostrato - o non è controverso - che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo dell'IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili, le inadempienze accertate a carico del contribuente non generano danni erariali, poichè il risultato fiscale finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA (vedasi anche la risoluzione n. 56/E/2009).

11. Nella specie è pacifico che le operazioni intracomunitarie dalla Spagna sono state registrate dalla cessionaria italiana nel libro giornale mentre è stata omessa solo la doppia registrazione delle autofatture nei registri previsti dagli artt. 23 e 25 del Decreto IVA. Così pure non è controverso che tali acquisti siano fatti da un soggetto passivo dell'IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili. Pertanto, esattamente commissione tributaria regionale osserva che le inadempienze accertate a carico della contribuente, non hanno generato danni erariali, poichè il risultato fiscale finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA. Nè rileva che la merce possa essere giunta in Italia in regime di sospensione d'imposta. Infatti, non è controverso che la soc. Frutta Esotica Roma ha importato da Paesi terzi partite di frutta immesse in libera pratica nel territorio dell'UE (art. 10, comma 1, Tratt. Cee) assolvendo in Spagna i dazi comunitari (art. 79 C.D.C.) tramite la ditta iberica Maritima Davile. Vincolando la merce di provenienza extra comunitaria al regime di cui all'art. 28-quater della sesta direttiva, la contribuente ha beneficiato della sospensione del pagamento dell'IVA dovuta in sede d'importazione in Spagna, e ciò in considerazione della destinazione dei beni in Italia dove l'imposta è assolta dall'impresa nazionale applicando il meccanismo neutrale d'inversione contabile previsto per gli acquisti intracomunitari (D.L. n. 331 del 1993, artt. 46 e 47).

12. Disatteso il primo motivo, non resta che esaminare le inadempienze della contribuente sotto i diversi profili nel secondo e nel terzo motivo. Entrambi i mezzi sono inammissibili.

Innanzitutto, nell'avanzare l'interrogativo conclusivo del secondo motivo ("se in applicazione dell'art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente il giudice di secondo grado, oltre a ritenere illegittima in caso di violazione meramente formale, la irrogazione della sanzioni, possa ritenere anche non dovuta l'imposta ripresa a tassazione"), la ricorrente trascura che, nel vigore dell'art. 366-bis cod. proc. civ., il quesito di diritto non può mai essere generico e astratto, ma deve

compendiare la riassuntiva esposizione degli elementi di fatto sottoposti al giudice di merito, la sintetica indicazione della regola di diritto che, ad avviso della parte ricorrente, si sarebbe dovuta applicare al caso di specie; la mancanza anche di una sola di tali indicazioni rende inammissibile il motivo cui il quesito così formulato sia riferito (Cass. 13240/14).

Nel caso, in esame tali requisiti di completezza non sono rispettati poichè solo l'integrale lettura della complessiva illustrazione del motivo - all'esito di un'attività svolta dal giudice di legittimità e non di un'indicazione della parte ricorrente - consente di comprendere il contenuto e il significato della censura.

Inoltre, sotto altro profilo d'inammissibilità, la censura stessa non coglie neppure la vera ratio decidendi, perchè il giudice d'appello non applica affatto l'esimente statutaria, al di là delle sanzioni, anche all'imposta evasa, ma afferma cosa del tutto differente ("La commissione ritiene inoltre, poichè trattasi di ipotesi di violazione formale che non rileva alcun debito di imposta, possano applicarsi a caso le disposizioni della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3). Infine, riguardo all'ultimo mezzo, va osservato che, sempre nel vigore dell'art. 366-bis, il motivo per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, proposto ai sensi dell'art. 360, n. 5, deve essere accompagnato da un momento di sintesi che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità (S.U. 11652/08; Cass. 2652/08 e 16528/08). Il mezzo, cioè, deve contenere - a pena d'inammissibilità - un'indicazione riassuntiva e sintetica, che costituisca un quid pluris rispetto all'illustrazione del motivo e che consenta al giudice di valutare immediatamente l'ammissibilità del ricorso (S.U. 12339/10). Cioè devono risultare chiaramente - in modo sintetico, evidente e autonomo, senza che si renda necessaria la lettura dell'intero motivo - i fatti controversi e decisivi rispetto ai quali la motivazione si assume viziata, così come le ragioni di fatto per le quali la motivazione stessa sarebbe inidonea a giustificare la decisione (Cass. 13368/14). Nulla di tutto ciò è leggibile nel caso di specie, non essendo stato formulato, per il terzo motivo, il c.d.

quesito di fatto ovvero sia la conclusione mediante apposito momento di sintesi (Cass. 24255/11).

13. L'incertezza normativa oggettiva (con necessità di ripetuti interventi chiarificatori della Corte di giustizia) costituisce giustificato motivo per procedere alla compensazione integrale delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 febbraio 2015.

Depositato in Cancelleria il 15 aprile 2015

Copyright 2013 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da De Agostini Editore S.p.A. a
Wolters Kluwer Italia S.r.l.

