Sentenza del 03/10/2018 n. 24015 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

P. Spa impugnava l'avviso di accertamento per Irpeg, Irap ed Iva per l'anno 1999, emesso dall'Agenzia delle entrate in relazione a costi non inerenti o non documentati, nonchè per l'omessa fatturazione delle accise nelle operazioni di vendita di alcoli, escluse dalla base imponibile con insufficienza dei versamenti periodici, e per l'indebita detrazione Iva su rimborsi di anticipazioni.

La Commissione tributaria provinciale di Bergamo accoglieva l'impugnazione limitatamente all'omessa contabilizzazione dei ricavi per l'omessa fatturazione delle accise e al disconoscimento della detrazione Iva. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con tre motivi; la contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 13 e 15, nonchè del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 1, comma 2.

1.2. Il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 5, comma 2 e art. 10, commi 1 e 2, ed omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi.

1.3. Il terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 15, comma 1, n. 3, artt. 18 e 19 nonchè dell'art. 17 direttiva 1977/388/CEE (Sesta direttiva).

2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono fondati.

2.1. Nella vicenda in esame, infatti, la P. Spa, non disponendo di un deposito fiscale dell'alcol utilizzato come materia prima, aveva stipulato un contratto di deposito con la CDA Srl, titolare di un deposito fiscale autorizzato.

Da qui il prodotto, su ordine della Polini Spa, veniva inviato alla contribuente stessa per la lavorazione ovvero ai destinatari a cura direttamente della CDA, che procedeva a recuperare l'accisa anticipata per conto della Polini Spa emettendo a suo carico fatture per accise maggiorata di Iva, imposta poi detratta; con riguardo agli acquirenti finali, invece, la P. Spa si limitava a fatturare il prezzo di vendita al netto dell'accisa.

2.2. L'Agenzia, in sostanza, lamenta che la CTR abbia ritenuto meramente irregolare la procedura adottata dalla contribuente, tale da integrare mere violazioni formali non fonte di pregiudizio

per l'Amministrazione, e, dunque, legittima (e irrilevante) l'esclusione dell'accisa dalla base imponibile ai fini Iva, nonchè corretta la detrazione dell'Iva fatturata dalla CDA a carico della P. Spa per il rimborso dell'accisa dalla prima anticipata per conto della seconda nell'immissione in consumo degli alcoli.

3. Le doglianze pongono, quindi, due questioni:

- se l'accisa per gli alcoli debba o meno integrare la base imponibile ai fini Iva;

- se l'anticipazione operata dalla CDA per conto della P. Spa sia soggetta ad Iva.

4. In ordine al primo profilo va rilevato, innanzitutto, che venendo in rilievo una imposta armonizzata, la questione deve essere valutata non solo con riferimento alla disciplina nazionale ma anche, e soprattutto, a quella unionale.

4.1. Quanto alla disciplina nazionale, invero, il D.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente ratione temporis, prevede, da un lato, che "L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato..." (art. 1) e, dall'altro, all'art. 13, comma 1, dispone che "La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti".

Si tratta di una indicazione estremamente ampia ("la base imponibile è costituita... dall'ammontare complessivo... compresi gli oneri e le spese... i debiti e altri oneri verso terzi..."), tale, dunque, da includere anche gli oneri fiscali, quali le accise, neppure potendosi ricavare una indicazione in senso contrario dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 15 cit. (rubricato "Esclusioni dal computo della base imponibile"), che non menzionano nè le accise, nè altre imposte.

La disciplina interna, dunque, porta a concludere che, in linea di principio, nel corrispettivo finale su cui applicare l'Iva vadano inclusi anche tutti i tributi di ogni genere (esclusa solo l'Iva per evidenti ragioni) e, in particolare, quelli che gravano la produzione e la vendita dei beni, il cui importo - come per le accise - sia posto a carico del destinatario.

4.2. Non pare ostativo a tale esito l'arresto espresso da Sez. U, n. 3671 del 29/04/1997 che, in realtà, ha riguardato un tributo interno (la "tassa di lotteria" di cui al R.D.L. n. 1933 del 1938, art. 52) ed una situazione del tutto speculare a quella qui in esame: ivi, infatti, si poneva la questione se il prezzo di acquisto degli oggetti-premio, ai fini della determinazione della base imponibile della tassa, includesse o meno anche l'ammontare dell'Iva dovuta. La soluzione fornita si articolava su una esegesi della specifica disciplina di riferimento, da cui la Corte ha derivato che la nozione di corrispettivo rilevante nella specifica vicenda doveva identificarsi "nel significato civilistico del termine".

Si tratta, dunque, di una fattispecie diversa per presupposti e contesto normativo di riferimento.

4.3. Ancor più univoca è la disciplina unionale.

La disciplina fondamentale dell'Iva, infatti, si rinviene nella legislazione Europea: l'art. 78, par 1, lett. a, della direttiva 2006/112/CE dispone, in termini risolutivi, "Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;".

Tale chiara previsione è stata poi ribadita dalla Corte di Giustizia in numerose decisioni, che ha precisato che l'inclusione nella base imponibile delle imposte ulteriori - in sè non costituenti un corrispettivo economico della cessione - si giustifica in quanto sussista un legame diretto tra esse e la cessione (Corte di Giustizia, 23 settembre 1988, in C-230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd; Corte di Giustizia, 1 giugno 2006, in C-98/05, De Danske Bilimportorer).

In sostanza rientrano nella base imponibile, su cui calcolare l'Iva, tutti i costi sostenuti dal fornitore prima della cessione del bene o di una prestazione di servizi, incluse quelle imposte che lo Stato esige unicamente dal fornitore quale ""sostituto d'imposta" dato che quest'ultimo è "autonomamente" responsabile per il pagamento della stessa" (v. conclusioni dell'Avvocato Generale in C-618/11, C-637/11 e C-659/11, TVI, poi accolte dalla Corte di Giustizia, sentenza 5 dicembre 2013; v. anche, con riferimento alla TOS, tasse comunali di occupazione del sottosuolo portoghesi, Corte di Giustizia, 11 giugno 2015, in C-256/14, Lisboagas).

Si tratta di requisito che - come evidenziato - è configurabile rispetto alle accise poichè l'ammontare del prelievo costituisce un elemento del costo del prodotto venduto.

5. In ordine al secondo profilo, va sottolineato, in primo luogo, che non è controverso che la CDA si è limitata ad anticipare, per conto della P. Spa, gli importi relativi all'accisa, i quali, per quanto sopra detto, dovevano essere fatturati direttamente dalla contribuente ai clienti finali.

Ne deriva che la fattispecie va inquadrata nella disciplina di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 15, n. 3 secondo il quale non concorrono a formare la base imponibile "le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate".

Si tratta, dunque, di importi fuori campo Iva che in alcun modo dovevano essere fatturati con l'aggiunta dell'Iva, sicchè neppure sussiste il diritto alla detrazione del relativo importo indebitamente chiesto e fatturato.

5.1. Tale soluzione, del resto, corrisponde a quanto previsto dalla disciplina unionale: non concorrono a formare la base imponibile a norma dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. c, della Sesta direttiva, poi ripreso dall'art. 79, comma 1, lett. c, e comma 2, della direttiva 2006/112/CE, "c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori.

Il soggetto passivo deve giustificare l'importo effettivo delle spese di cui al primo comma, lettera c) e non può procedere alla detrazione dell'IVA che avesse eventualmente gravato su di esse".

Trova, inoltre, ripetuto riscontro nella giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha affermato che "l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA è limitato alle sole imposte dovute e non può essere esteso anche all'IVA erroneamente addebitata e versata alle autorità tributarie" poichè "il diritto alla detrazione dell'IVA, che costituisce un diritto inerente al meccanismo dell'IVA, stabilito dal sistema comune dell'IVA, si fonda sull'esistenza di un'imposta dovuta" (Corte di Giustizia, 14 giugno 2017, C-38/16, Compass Contract Services Limited; 26 aprile 2017, C-564/15, Farkas; 15 marzo 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken) (e - per quanto rileva - in ciò differenziandosi dal diritto di rimborso dell'imposta erroneamente versata che deriva da una violazione del diritto dell'Unione e mira a consentire al titolare del diritto di neutralizzare un onere economico indebitamente sopportato).

6. Il giudice d'appello dunque ha errato nel ritenere corretta la fatturazione da parte della P. Spa al cliente sull'importo al netto delle accise.

Ha altresì errato a ritenere detraibile l'Iva sulle fatture per le accise tra P. Spa e CDA per le anticipazioni operate da quest'ultima sui clienti della prima.

Ha errato, infine, nel ritenere l'operazione complessivamente compiuta meramente irregolare, trattandosi di violazioni solo formali prive di rilievo D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 6, comma 5 bis, sia perchè tale disposizione può, in ipotesi, assumere rilievo ai soli fini dell'irrogazione delle sanzioni e mai per assolvere dal pagamento del tributo, sia perchè l'attività in concreto svolta - che ha riguardato soggetti distinti e, seppur collegati, autonomi rapporti giuridici - ha determinato, con riguardo alla contribuente, un effettivo minor versamento dell'imposta dovuta.

7. Ne deriva che, in accoglimento del ricorso, la sentenza va cassata e la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, può essere decisa nel merito, con rigetto dell'originario ricorso del contribuente.

8. Le spese, attesa la peculiarità della vicenda, caratterizzata da elementi di novità, vanno integralmente compensate per ogni fase e grado.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente. Compensa le spese per ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, il 18 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza