Sentenza del 10/10/2019 n. 25485 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 77/22/10 del 25/11/2010, la Commissione tributaria regionale del Veneto (di seguito CTR) ha accolto l'appello principale dell'Agenzia delle entrate e respinto l'appello incidentale della P. (oggi T.) s.p.a. avverso la sentenza n. 100/04/08 della Commissione tributaria provinciale di Vicenza (di seguito CTP), che aveva accolto parzialmente il ricorso della società contribuente avverso l'avviso di accertamento a fini IVA relativo all'anno d'imposta 2004.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR: a) la società contribuente, previa regolare dichiarazione d'intento, aveva emesso due fatture in sospensione d'imposta ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, poi rettificate nell'anno 2004, sulla base di una nuova dichiarazione d'intento, in ragione di un errore sulla determinazione del prezzo; b) l'Agenzia delle entrate contestava alla T. l'erronea emissione delle note di addebito in sospensione d'imposta, essendo la prima dichiarazione di intento scaduta per raggiungimento del plafond 2003 e non potendo utilizzarsi la dichiarazione di intento relativa all'anno 2004; c) la CTP, accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente, dichiarando non dovute le sanzioni previste nel menzionato avviso di accertamento; d) l'Agenzia delle entrate proponeva appello principale con riferimento alle sanzioni mentre la T. proponeva appello incidentale.

1.2. La CTR accoglieva l'appello principale dell'Agenzia delle entrate e respingeva l'appello incidentale della società contribuente, evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) la variazione dei prezzi per cui sono state emesse le note di addebito era avvenuta dopo la scadenza, in data 15/09/2003, della lettera d'intenti per il 2003, revocata in ragione del raggiungimento del tetto concernente il plafond IVA; b) conseguentemente, le note di addebito dovevano essere assoggettate ad IVA, non potendo la società contribuente servirsi del plafond 2004 e della lettera d'intenti riguardante tale annualità, essendo l'operazione imputabile all'esercizio precedente (e, dunque, riguardando il plafond 2003); c) le sanzioni erano dovute in ragione della chiarezza della formulazione normativa e non sussistendo alcuna incertezza derivante da divergenze interpretative emergenti dalla giurisprudenza o da atti provenienti dall'Amministrazione finanziaria.

2. Avverso la menzionata sentenza, la T. s.p.a. proponeva tempestivo ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati con memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

3. L'Agenzia delle entrate resisteva in giudizio con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la T. s.p.a. deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che dal combinato disposto della richiamata disposizione e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 21, 23 e 26, emerge che, con riferimento al plafond IVA, si applica il criterio del "registrato" e non quello di competenza risultante dall'art. 6 del medesimo decreto. Ciò implicherebbe che, per le note di variazione per cui è causa, registrate nell'anno 2004, dovrebbe aversi riferimento al plafond 2004 e non a quello 2003.

2. Il motivo è infondato.

2.1. Come evidenziato da Cass. n. 22430 del 22/10/2014 e, più di recente, da Cass. n. 15835 del 15/06/2018, la disciplina nazionale delle operazioni relative a scambi con Paesi che si trovano fuori del territorio dell'Unione Europea, come configurata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, è ispirata al principio della detassazione dei beni "in uscita" dal territorio comunitario, e dell'applicazione dell'IVA italiana a quelli "in entrata". E tuttavia, al fine di conciliare l'esenzione da IVA delle operazioni di cessione di beni destinati al consumo all'estero con il diritto - essenziale nel sistema comunitario dell'IVA - alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, il legislatore ha introdotto talune operazioni concretamente non imponibili, sebbene astrattamente assoggettabili ad imposta, che sono, essenzialmente, quelle di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a) e b).

2.1.1. Peraltro, l'art. 8, comma 1, lett. c), dello stesso Decreto considera non imponibili - sebbene si tratti di acquisti di merci o prestazioni di servizi destinati ad entrare nel territorio UE - anche le cessioni di beni (tranne i fabbricati e le aree edificabili) e le prestazioni di servizi fatte a soggetti che abbiano effettuato abitualmente cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, e chiedano al loro fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto e/o di importazione. La ratio di tale previsione è di agevole comprensione, ove si consideri che le suindicate operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione ed operazioni intracomunitarie) non limitano la detrazione dell'imposta sugli acquisti. Sicchè gli esportatori abituali, cioè i soggetti che effettuino solo, o prevalentemente, operazioni di tal fatta, finirebbero per trovarsi costantemente in credito con l'Erario, giacchè l'esiguità del debito IVA concernente le operazioni imponibili non varrebbe a compensare l'IVA maturata a credito sugli acquisti. Pertanto, per limitare l'inconveniente che deriverebbe - sul piano dell'economia nazionale - dal porre taluni operatori in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza di imposta, il legislatore consente loro di effettuare acquisiti senza applicazione dell'IVA, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti.

2.1.2. Tuttavia, trattandosi di un regime di sospensione di imposta, e non di esenzione, il beneficio in questione, per esigenze di cautela dell'Erario, è subordinato a rigorosi presupposti (cfr. Cass. n. 12774 del 10/06/2011): 1) di tale beneficio possono avvalersi soltanto i soggetti che abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a) e b), registrate nell'anno precedente, per corrispettivi superiori al dieci per cento del complessivo volume di affari; 2) l'esportatore abituale, prima di effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, deve presentare alla controparte una dichiarazione d'intento con la quale manifesta chiaramente l'intenzione di avvalersi di tale facoltà; 3) gli acquisiti senza

applicazione dell'IVA sono consentiti nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. a) e b), registrate nell'anno precedente (Cass. n. 4022 del 14/03/2012).

2.2. Nel caso di specie, la ricorrente ha emesso e registrato nell'anno 2004 due note di addebito sul presupposto di un ritenuto errore sul prezzo della merce venduta con fatture emesse nell'anno 2003 e registrate nell'anno di riferimento. Orbene, è pacifico che: a) le fatture dell'anno 2003 sono state emesse in sospensione d'imposta IVA, a seguito di regolare dichiarazione di intenti, rientrando la società ricorrente nel plafond per il 2003; b) le note di addebito del 2004 sono state pure emesse in sospensione d'imposta, a seguito di distinta dichiarazione d'intenti, rientrando la società ricorrente anche nel plafond per il 2004; c) la dichiarazione d'intenti relativa all'anno 2003 è stata revocata il 15 settembre 2003, in epoca successiva alla rettifica dei prezzi della merce ceduta, con conseguente impossibilità di far rientrare tale rettifica nel plafond 2003; d) la società contribuente si è, infatti, avvalsa del plafond relativo all'anno 2004 e di una nuova dichiarazione di intenti onde beneficiare nuovamente della sospensione d'imposta.

2.2.1. Sostiene la ricorrente che il comportamento dalla stessa tenuto è pienamente legittimo, in ragione del fatto che, nel caso dell'IVA all'importazione, deve aversi conto della data di registrazione della fattura e non già del principio di competenza; e, poichè le note di addebito sono state registrate nel 2004, nonostante si riferissero ad operazioni compiute nel 2003, il plafond utilizzabile è quello relativo all'anno 2004 e non già quello relativo all'anno 2003.

2.2.2. In realtà, come correttamente evidenziato dalla difesa erariale, non è dubbio che il legislatore dia rilevanza alla registrazione a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 23 (si veda, sia pure con riferimento al sistema previgente, Cass. n. 18063 del 02/07/2008); tuttavia, il riferimento alla registrazione riguarda l'operazione effettuata, mentre la variazione di prezzo, operata ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, non costituisce una nuova operazione, ma una semplice modificazione dell'operazione originaria (cfr. Cass. 8965 del 16/04/2007; per un'applicazione del principio in tema di recupero dell'IVA all'importazione a seguito di rettifica a posteriori da parte dell'Agenzia delle dogane si veda Cass. n. 4022 del 14/03/2012), del tutto irrilevante ai fini dell'operatività del meccanismo del plafond IVA.

2.2.3. In altri termini, deve ritenersi che per giovarsi del beneficio della sospensione d'imposta si deve avere riguardo al plafond relativo all'anno in cui l'operazione originaria è stata registrata, non avendo alcun rilievo l'anno di registrazione delle modificazioni della stessa operazione successivamente apportate ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26.

2.2.4. Del resto, diversamente argomentando, la disposizione si presterebbe a facili elusioni, potendo il soggetto che è vicino al raggiungimento del plafond limitarsi ad emettere e registrare una fattura per importo inferiore a quello dovuto e poi procedere, l'anno successivo, a registrare una modificazione del prezzo ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, beneficiando dell'esenzione conseguente al nuovo plafond disponibile.

2.3 Non depone in contrario alla interpretazione sostenuta dal Collegio il principio ricavabile da Cass. n. 22430 del 2014, cit., attesa la chiara diversità della fattispecie all'attenzione della Corte, che riguardava un preteso errore di registrazione delle fatture in un anno diverso da quello in

cui era stata effettuata l'operazione. In tale ipotesi, la violazione sostanziale del principio di competenza ha indotto il giudice di legittimità a dare comunque prevalenza all'anno di registrazione della operazione, così come ritenuto anche nella fattispecie oggetto del presente giudizio.

2.4. Ugualmente non costituisce una smentita del principio enunciato il decisum di Cass. n. 15059 del 02/07/2014, il quale, con riferimento alla registrazione delle fatture ai fini della formazione del plafond, afferma che deve aversi riguardo all'operazione originariamente registrata, sebbene quest'ultima sia stata annullata in relazione alla successiva emissione di una nota di credito.

2.5. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "In tema di IVA e con riferimento al regime della sospensione dal pagamento dell'imposta previsto, per le cessioni all'esportazione, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), deve farsi riferimento, ai fini della verifica del rispetto del plafond annualmente previsto per beneficiare dell'agevolazione, all'anno di registrazione della fattura relativa all'operazione originaria e non già a quello di registrazione del documento fiscale con il quale vengono apportate modifiche alla predetta fattura, nel rispetto della procedura di variazione di cui all'art. 26 del menzionato decreto".

2.6. Ne consegue che la T. s.p.a. ha illegittimamente utilizzato il plafond 2004 con riferimento alle note di addebito registrate in quell'anno, trattandosi di operazione effettuata nell'anno 2003 e in quell'anno registrata.

3. Con il secondo motivo di ricorso la società contribuente deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR, l'interpretazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, è foriera di una situazione di obiettiva incertezza applicativa, sicchè nulla è dovuto a titolo di sanzioni.

4. Il motivo è infondato.

4.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente" (così Cass. n. 15452 del 13/06/2018; Cass. n. 12301 del 17/05/2017).

4.1.1. Peraltro, tale situazione di obiettiva incertezza normativa va riferita non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, nè all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (così Cass. n. 23845 del 23/11/2016; conf. Cass. n. 10662 del 04/05/2018; Cass. n. 4522 del 22/02/2013; Cass. n. 3245 del 11/02/2013; Cass. n. 18434 del 26/10/2012).

4.2. Nel caso di specie, a parte il fatto che la prassi amministrativa sembra suggerire un'interpretazione diversa da quella prospettata da parte ricorrente, come riconosciuto anche da quest'ultima (il riferimento è alla circolare AE n. 8/D del 27/02/2003), non ricorre alcuno degli indici sintomatici evidenziati nelle menzionate sentenze della S.C., talchè le sanzioni sono dovute come diretta conseguenza della violazione del disposto normativo.

5. Il ricorso va, pertanto, rigettato.

5.1. La relativa novità della questione trattata giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 7 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 10 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza