Sentenza del 11/05/2021 n. 12371 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, a seguito di verifica generale, emetteva nei confronti E. C. Italia Srl, poi incorporata per fusione nella E. C. B.V., e le cui attività erano poi conferite alla E. Italia Srl, avviso con cui contestava, per l'anno 2004 ai fini Iva, Irpeg e Irap, oltre all'omessa dichiarazione di variazione di attività e di deposito delle scritture contabili, l'errata applicazione del regime di non imponibilità per cessioni verso (---), l'omessa fatturazione di operazioni imponibili e di ricavi, l'omessa contabilizzazione di sopravvenienze attive, e disconosceva la deducibilità di costi non documentati o non di competenza, recuperando le imposte dovute ed irrogando le conseguenti sanzioni La contribuente, non andata a buon esito la procedura di accertamento per adesione, impugnava l'atto per una parte dei rilievi (e, in ispecie, i nn. 1, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 16 e 17), ricorso che era parzialmente accolto dalla CTP di Milano avuto riguardo a parte delle spese disconosciute e alla ripresa Iva per le operazioni di cui al rilievo n. 6. L'Agenzia, inoltre, annullava in via di autotutela la ripresa di cui al n. 8 per la duplicazione del rilievo.

La sentenza era confermata dal giudice d'appello, che rigettava i gravami proposti da entrambe le parti.

La contribuente propone ricorso per cassazione con quattro motivi, riferiti alle sole riprese di cui ai rilievi nn. 1, 4, 5 e 16 dell'avviso, cui si riporta E. Italia Srl con l'atto di intervento. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

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, art. 71, comma 1, e D.M. 24 dicembre 1993, art. 4 per aver la CTR ritenuto, ai fini del riconoscimento del regime di non imponibilità, (---), l'annotazione nel registro Iva dell'avvenuto ricevimento delle fatture vidimate (rilievo n. 1 dell'avviso).

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. E' ben vero, infatti, che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 71 rinvia, con riguardo alle operazioni di cessione verso la (---), ai fini del riconoscimento delle esenzioni di cui al D.P.R. n. 633 cit., artt. 8 e 9 alle modalità stabilite dal Ministero delle Finanze e che, in attuazione di tale direttiva, il D.M. 30 dicembre 1993, art. 4 ha stabilito l'applicabilità del regime "a condizione che l'operatore italiano", tra l'altro, "b) ne abbia preso nota a margine delle corrispondenti scritture eseguite nel registro di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche ed integrazioni, art. 23".

Va peraltro escluso che l'inadempimento di tale obbligo precluda, in sè, il riconoscimento del regime di esenzione.

Come già ripetutamente affermato da questa Corte, infatti, le citate disposizioni vanno interpretate alla luce di quanto dispone, in proposito, il diritto unionale cogente, che esclude ogni rilievo ad irregolarità meramente formali quali quella in discussione (Cass. n. 16450 del 18/07/2014; Cass. n. 13035 del 24/06/2015), che non pongono in dubbio l'effettività e incontrovertibilità dell'operazione extra UE. Tale conclusione, invero, si basa tanto sul principio di effettività, che impone l'applicazione del diritto unionale e, in ipotesi, la disapplicazione del diritto nazionale, senza che possano ostarvi ragioni meramente procedurali, quanto sul principio di neutralità dell'Iva, atteso che l'art. 15 della dir. n. 388/77/CEE, applicabile ratione temporis (ma identica conclusione è ricavabile dall'art. 131 della dir. n. 112/2006/CE) impone, ferma l'esigenza di evitare la commissione di frodi, evasioni od abusi, che l'esportazione sia dichiarata esente quando rientra nell'alveo di quelle regolate dal diritto dell'Unione.

La Corte di Giustizia, inoltre, ha specificamente precisato che il principio di neutralità fiscalità osta a qualsiasi distinzione persino tra esportazioni lecite e illecite, siccome l'esenzione - ossia la non imponibilità - riguarda l'operazione in sè e non la sua liceità in base alla disciplina nazionale (sentenza 2 agosto 1993, in C-111/92, Wilfried Lange; v. anche sentenza 7 luglio 2010, in C-381/09, Gennaro Curia); dunque, a maggior ragione il regime va riconosciuto quando l'operazione è soltanto irregolare perchè realizzata con violazione di obblighi rilevanti sul piano esclusivamente formale.

1.3. La vicenda in giudizio rientra - come risulta dalla stessa motivazione della CTR (che evidenzia la "mancata annotazione delle fatture vidimate dall'ufficio tributario di (---) e del ricevimento dalla contribuente di tale fattura") - in questo ambito, neppure essendo in dubbio l'esistenza e l'effettività delle fatture marcate e perforate dal competente ufficio di (---), di cui era contestata solo la mancata annotazione della data di ricevimento delle suddette fatture.

Ne deriva, pertanto, la fondatezza della doglianza, dovendosi interpretare la norma interna in termini unionalmente orientati come non ostativa al riconoscimento del regime di non imponibilità.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. e), e art. 1742 c.c., comma 2, per aver la CTR ritenuta omessa la fatturazione delle operazioni relative al contratto di "service agreement", stipulato con la E. S., residente nella Repubblica Ceca, qualificato erroneamente di agenzia anzichè di prestazione di servizi di promozione pubblicitaria, marketing e consulenza di mercato, da cui l'errata conclusione che i corrispettivi siano stati resi dalla contribuente nel territorio italiano (rilievo n. 4).

2.1. Il motivo è inammissibile e per più ragioni.

Da un lato, infatti, la censura investe l'asserita qualificazione del contratto de quo operata dalla CTR, senza, tuttavia, denunciare nè la violazione dei criteri ermeneutici di cui agli artt. 1362 e ss. c.c. (onere che si articola anche nella precisa enunciazione delle ragioni per le quali un dato

criterio sarebbe stato erroneamente applicato: v. Cass. n. 15350 del 21/06/2017), nè vizi di motivazione, da cui l'inammissibilità della doglianza (v. Cass. n. 20964 del 08/09/2017).

La censura, del resto, se rifiuta la dedotta qualificazione, neppure si preoccupa, se non in termini del tutto generici, di prospettare altro e alternativo inquadramento del rapporto.

Sotto altro profilo, inoltre, la doglianza risulta carente in punto di autosufficienza per la mancata riproduzione - se non per limitati frammenti - del contratto stesso.

Infine, il motivo neppure coglie la ratio della decisione, avendo la CTR escluso la sufficienza e l'idoneità del documento prodotto a provare quanto dedotto dal contribuente "in quanto tale contratto è privo di data e luogo di stipulazione", statuizione che, invece, non è stata censurata.

3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. per mancata valutazione delle risultanze probatorie e, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione per aver la CTR, con riguardo alla contestata omessa contabilizzazione di ricavi, ritenuto che "le prove fornite dalla ricorrente non consentono di ricostruire la differenza" tra quanto contabilizzato ai fini Iva e quanto contabilizzato tra i ricavi di conto economico.

3.1. Non sussiste, in primo luogo, la dedotta violazione dell'art. 2697 c.c., che si configura solo in quanto il giudice abbia violato i criteri di riparto dell'onere della prova, ossia abbia attribuito l'onus probandi "a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costituivi ed eccezioni" (v. Cass. n. 26769 del 23/10/2018; v. anche Sez. U n. 16598 del 05/08/2016, in motivazione), mentre, nella specie, il giudice d'appello ha solo valutato le prove introdotte dalle parti.

3.2. E' invece fondato il dedotto vizio di motivazione.

La CTR, infatti, si è limitata ad affermare - con motivazione che rasenta l'apparenza - che "le prove fornite dalla ricorrente non consentono di ricostruire la differenza di Euro 602.445,98 derivante dalla differenza tra l'Iva vendite da contabilità SAP di Euro 96.395.864,77 e i ricavi di conto economico di 96.333.418,79".

La sentenza non consente di comprendere quale sia stato il ragionamento, in fatto, seguito dal giudice d'appello e ciò, tanto più, a fronte delle specifiche circostanze dedotte dal contribuente - e a cui si contrapponevano le altrettanto articolate deduzioni dell'Ufficio - sulle singole voci di determinazione dell'imponibile e della cifra d'affari ai fini Iva (in ispecie avuto riguardo all'autofatturazione per alcuni servizi e allo spostamento di merci interno alla società dall'Olanda all'Italia con impiego di partita Iva olandese), sulle quali la CTR ha invece taciuto, astenendosi dal prendere su di esse ogni opportuna determinazione, in tal modo venendo meno all'obbligo di motivare il proprio convincimento in maniera lineare e coerente ed esponendo perciò la decisione adottata ad un vulnus motivazionale che ne giustifica la cassazione.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa motivazione su un fatto controverso, individuato nella quantificazione della perdita su cambi (rilievo n. 16).

4.1. Il motivo è inammissibile.

La questione, infatti, non attiene ad una omessa motivazione su un fatto controverso ma ad una omessa pronuncia su domanda.

In altri termini, come del resto emerge dallo stesso ricorso (pag. 19 "i secondi giudici, pur riconoscendo la sussistenza di una perdita su cambi, non si pronunciavano sulla quantificazione di tale perdita") non si pone un profilo in fatto sulla ricostruzione della fattispecie sicchè non è configurabile l'asserita omessa motivazione sul punto controverso - ma una questione in diritto, che avrebbe dovuto essere fatta valere come omessa pronuncia (per non aver pronunciato sulla (eventuale) quantificazione della perdita) ovvero, in alternativa, come motivazione apparente avendo la CTR rigettato la domanda del contribuente.

5. In conclusione, accolti il primo e il terzo motivo del ricorso, inammissibili gli altri, la sentenza va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione per l'ulteriore esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, inammissibili gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 12 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza