Sentenza del 22/09/2022 n. 27814 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza e dal ricorso si evince che alla società fu notificato l'atto impositivo con cui l'Agenzia delle Entrate intese recuperare il credito d'imposta Iva, relativo all'anno 2004, utilizzato in compensazione nell'anno 2005. Ciò in ragione della mancata presentazione della dichiarazione Iva annuale per l'anno 2004. Con il medesimo atto l'Ufficio irrogò anche la sanzione del 30%.

La contribuente, che contestava il recupero sostenendo come dalla lettura del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, doveva evincersi come la decadenza dal diritto alla detrazione potesse ricorrere solo nel caso di suo mancato esercizio, al più tardi, con la dichiarazione riferita al secondo anno successivo a quello in cui il diritto stesso era insorto (D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, nella formulazione ratione temporis vigente), nonchè la illegittimità della sanzione applicata assimilando l'indebita compensazione all'omesso versamento, impugnò l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pisa, che con sentenza n. 107/06/2011 accolse il ricorso. L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate fu invece accolto in parte dalla Commissione tributaria regionale della Toscana con sentenza n. 979/30/2014. Il giudice d'appello ha riformato la decisione di primo grado quanto al diritto alla detrazione del credito iva, ritenendo dirimente l'omessa presentazione della dichiarazione annuale per escludere il computo della eccedenza in detrazione nell'anno successivo, mentre ha confermato l'esclusione delle sanzioni.

Con un unico motivo la società ha censurato la sentenza, chiedendone la cassazione, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso, spiegando peraltro ricorso incidentale in riferimento alle sanzioni.

Equitalia è rimasta intimata nonostante rituale notifica.

La causa era rimessa in pubblica udienza (24.02.2022) e poi ancora rinviata. All'esito di questa, celebrata nella forma cartolare, la causa è stata trattenuta per la decisione.

Risultano depositate memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c., in occasione della udienza pubblica del 24.02.2022, poi rinviata.

Motivi della decisione

La ricorrente ha denunciato la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 27, 28, 30 e 55, dell'art. 18, paragrafo 1, lett. d), e art. 22 della Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17

maggio 1977, come modificata dalla Direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè erroneamente il giudice regionale avrebbe dichiarato decaduta la società dal diritto di portare in detrazione nel 2005 il credito d'imposta iva del 2004, con conseguente sua inutilizzabilità, per la sola circostanza della omessa presentazione della dichiarazione annuale 2004.

La sentenza impugnata ha condiviso la prospettazione dell'Agenzia delle entrate, secondo cui nell'imposizione sul valore aggiunto il diritto di detrarre l'eccedenza d'imposta proveniente dalla precedente annualità sarebbe sottoposta alla presentazione, nell'anno in cui l'eccedenza è maturata, della dichiarazione annuale iva. La mancanza della dichiarazione annuale determinerebbe dunque la perdita del diritto di detrarre l'iva a credito dell'anno precedente, senza che rilevino le dichiarazioni periodiche. La contribuente in tal caso può realizzare il proprio credito d'imposta unicamente col diverso procedimento del rimborso.

Di contro la difesa della ricorrente principale assume che, a fronte della esistenza del credito iva, come emergente nelle dichiarazioni periodiche e come riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, la circostanza che fosse stata omessa la presentazione della dichiarazione annuale non determinava la decadenza dall'esercizio della detrazione "al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto", secondo la previsione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1 (nella formulazione ratione temporis vigente).

La questione, che in passato ha ingenerato due differenti orientamenti nella giurisprudenza di legittimità, è stata superata in senso favorevole alla prospettazione difensiva della società con il principio secondo cui la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicchè, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Sez. U., 8 settembre 2016, n. 17757; cfr. anche 23 febbraio 2018, n. 4392; 3 aprile 2018, n. 8131; 13 giugno 2018, n. 15549; 16 marzo 2021, n. 7321).

Si è affermato in particolare che "il rapporto di natura tributaria con il fisco scaturisce da un'operazione lecita ed effettiva e gli obblighi che ne derivano (dichiarazione, registrazione ecc.) hanno solamente una funzione illustrativa dei relativi dati al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di poter verificare agevolmente gli stessi onde procedere alla riscossione delle imposte. Pertanto ciò che conta ai fini della detraibilità è solo il carattere sostanziale ed effettivo del credito. Tale conclusione, discende dalla interpretazione dell'art. 18 della Direttiva CE n. 77/388/CE, il quale subordina il diritto alla detrazione dell'Iva solamente al possesso della fattura, compilata secondo le disposizioni a essa applicabili e garantisce il principio di neutralità dell'imposta in questione, quale principio fondamentale sul quale poggia l'intero impianto

normativo dell'Iva (cfr. Cass., 16 ottobre 2012 n. 17754; Cass., 22 febbraio 2013 n. 4539). La necessità di rispettare il citato principio di neutralità, infatti, deve essere garantito anche nel caso in cui il soggetto passivo non rispetti le formalità imposte da uno Stato membro, quale ad esempio la presentazione della dichiarazione annuale Iva. Questa Corte, con riferimento ai concetti espressi dalla Corte di Giustizia CE cause C-95/07 e C-96/07 del 8/5/2008, ha affermato che "ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. d) e 22 della sesta direttiva CE n. 77/388, come modificata dalla direttiva 2000/17 il principio della neutralità fiscale impone che l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno stato membro, in applicazione delle disposizioni comunitarie succitate, non può privarlo del suo diritto alla detrazione, mediante l'annotazione a credito nella dichiarazione di imposta, ferma restando l'eventuale sanzione per l'inosservanza di tali obblighi" (cfr. Corte Europea 12 maggio 2011, C107/10 e Cass. 22/05/2006, n. 12012; Cass. 06/08/2008, n. 21202; Cass. 20/3/2013 n. 6925)" (così Cass., 7321 del 2021 cit.).

Può ancora aggiungersi, per meglio comprendere il rapporto tra l'osservanza delle regole formali e il rispetto del principio di neutralità, quanto rimarcato dalla giurisprudenza Eurounitaria - sia pur nell'ambito degli acquisti intracomunitari di beni imponibili, laddove chiarisce che "30 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione (sentenza Toth, C-324/11, EU:C:2012:549, punto 23 e giurisprudenza ivi citata). 31 Come la Corte ha ripetutamente sottolineato, tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto si esercita immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in tal senso, sentenza Toth, EU:C:2012:549, punto 24 e giurisprudenza ivi citata). 32 Il sistema delle detrazioni così istituito è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purchè queste siano, in linea di principio, di per sè soggette all'IVA (sentenze Toth, EU:C:2012:549, punto 25 e giurisprudenza ivi citata, nonchè Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 31 e giurisprudenza ivi citata). (....) 36... ai fini dell'applicazione dell'IVA e della sua verifica da parte dell'amministrazione finanziaria, l'art. 22 della sesta direttiva prevede taluni obblighi incombenti ai soggetti passivi debitori dell'imposta, quali la tenuta di una contabilità e la presentazione di una dichiarazione. Ai sensi del paragrafo 8 di detto articolo, gli Stati membri possono prevedere altri obblighi che ritengano necessari ai fini della corretta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione.

37 Tuttavia, tali misure 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 (v., in tal senso, sentenze Collèe, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 26 e giurisprudenza ivi citata, nonchè Ecotrade, EU:C:2008:267, punto 66 e giurisprudenza ivi citata). 38 In terzo luogo, dal punto 63 della sentenza Ecotrade (EU:C:2008:267) e dalla precedente giurisprudenza della Corte (v., inter alia, sentenze Uszodaepito, C-392/09, EU:C:2010:569, punto 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punto 42; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 62, nonchè Fatorie, EU:C:2014:50, punto 35)emerge che, nell'ambito del regime di autoliquidazione, 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. 39 Diversa può essere la soluzione se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 71 e giurisprudenza ivi citata). 40 Conseguentemente, 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 (v., in tal senso, sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 62 e giurisprudenza ivi citata) 41 A tal riguardo, si deve precisare che 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, intitolato "Origine e portata del diritto a (detrazione)" (v., in tal senso, sentenze Commissione/Paesi Bassi, C-338/98, EU:C:2001:596, punto 71; Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punti 26 e 33; Commissione/Ungheria, C-274/10, EU:C:2011:530, punto 44, nonchè Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punti 43 e 44). 42 Per contro, i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonchè 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 (v., in tal senso, sentenze Commissione/Paesi Bassi, EU:C:2001:596, punto 71; Collèe, EU:C:2007:549, punti 25 e 26; Ecotrade, EU:C:2008:267, punti da 60 a 65; Nidera Handelscompagnie, EU:C:2010:627, punti da 47 a 51; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, EU:C:2012:107, punti 41 e 48, nonchè Toth, EU:C:2012:549, punto 33). (...) 45 Ciò premesso, da tutte le suesposte considerazioni emerge che il diritto a detrazione, previsto dall'art. 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, dell'IVA dovuta, relativa agli acquisti intracomunitari oggetto del procedimento principale, non può essere negato alla Idexx per non aver essa assolto gli obblighi risultanti dalle formalità stabilite dalla normativa nazionale istituita in applicazione dell'art. 18, paragrafo 1, lettera d), e art. 22 della sesta direttiva. Ai sensi del paragrafo 1 di detto articolo, il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile. 46 Alla luce di tutti i suesposti rilievi, si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che l'art. 18, paragrafo 1, lettera d), e art. 22 della sesta direttiva devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, non può determinare la perdita del diritto medesimo".

Nel caso di specie l'Agenzia delle entrate non ha mai sollevato contestazioni sulla esistenza sostanziale del credito iva della società.

La Commissione regionale non si è attenuta ai principi di diritto enunciati e il motivo va pertanto accolto.

L'accoglimento del motivo del ricorso principale comporta l'assorbimento del motivo di ricorso incidentale, con cui l'Amministrazione finanziaria si è doluta della violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, in relazione

all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Dichiarandosi fondate le ragioni della contribuente, vengono assorbite le questioni afferenti l'applicazione delle sanzioni.

La sentenza va dunque cassata nei limiti dell'accoglimento del ricorso principale e, non necessitando la controversia di ulteriori accertamenti in fatto, essa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2. A tal fine, per le ragioni di diritto esplicitate, deve riconoscersi il diritto della società alla detrazione del credito d'imposta iva relativo all'anno 2004. Va pertanto accolto il ricorso introduttivo della contribuente.

Poichè la controversia è stata decisa sulla base di una giurisprudenza consolidatasi solo in epoca successiva all'insorgenza della lite, sussistono le ragioni per la compensazione delle spese processuali relative al giudizio di legittimità ed ai gradi di merito.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, assorbito quello incidentale. Cassa la sentenza in riferimento all'accoglimento del ricorso principale e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della società. Compensa integralmente le spese processuali.

Così deciso in Roma, il 5 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza