

Sentenza del 05/09/2023 n. 25891 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 19 dicembre 2013, METALSIDER Spa CON SOCIO UNICO, specializzata nell'attività siderurgica, era attinta da avviso di accertamento e contestuale atto di irrogazione di sanzioni n. (Omissis), mediante il quale l'Agenzia delle entrate disconosceva, per l'anno di imposta 2008, la detrazione, da parte della medesima, dell'IVA di cui a due fatture:

- la n. (Omissis) del 4 giugno 2008 emessa da Ferrcoils Srl , in quanto relativa ad operazione soggettivamente inesistente (rilievo n. 1);
- la n. (Omissis) del 31 luglio 2008 emessa da Meccanica Vado Ligure Srl , in quanto relativa ad operazione priva del requisito di territorialità (rilievo n. 2).

2. Su impugnazione della contribuente, la CTP di Bologna, con sentenza n. 259/02/16, rigettando implicitamente le eccezioni preliminari dalla stessa avanzate, accoglieva il ricorso nel merito ed annullava l'avviso.

3. Proponeva appello l'Ufficio.

La contribuente si costituiva, riproponendo domande ed eccezioni già avanzate in primo grado.

La CTR dell'Emilia Romagna, con l'emarginata sentenza, così decideva: "1) in parziale accoglimento dell'appello ed in parziale riforma dell'impugnata sentenza, rigetta il ricorso di Metalsider Spa avverso l'avviso di accertamento n. (Omissis) emesso dall'Agenzia delle entrate-Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, nella parte in cui l'Amministrazione finanziaria ha recuperato l'IVA detratta in relazione alla fattura n. (Omissis) emessa il 31 luglio 2008 da Meccanica Vado Ligure Srl ed applicato relative sanzioni ed interessi; 2) rigetta nel resto".

In particolare, motivava la CTR come segue:

1) con riferimento al rilievo n. 1:

- è "corretta l'affermazione del giudice di primo grado secondo cui l'onere della prova della conoscibilità della frode incombe sull'Agenzia delle entrate";

- gli elementi addotti dall'Agenzia delle entrate sulla riconoscibilità, da parte di Metalsider, del comportamento fraudolento di Ferrcoils, "sono i seguenti: Ferrocoils Srl vendette coils di acciaio sottocosto e a prezzi decrescenti; Ferrcoils Srl era società che non operava nel settore (come s'è detto, aveva mutato il proprio oggetto sociale nel febbraio 2007, dopo la revoca della

liquidazione); le trattative non furono condotte dall'amministratore ma da un soggetto estraneo alla società venditrice (tale A.A.); il pagamento avvenne a mezzo di unica lettera di credito irrevocabile e trasferibile";

- "la vendita sottocosto e a prezzi decrescenti (rispetto a precedente cessione, avvenuta nel 2007 (...)) è sicuramente l'elemento più significativo. Sennonchè l'Agenzia delle entrate non ha dimostrato che Metalsider Spa era a conoscenza che Ferrcoils Srl pagò la merce più del prezzo praticato al compratore italiano. Invero, l'Amministrazione non ha chiarito come Metalsider Spa avrebbe potuto acquisire tale informazione (...). Il prezzo decrescente può essere una circostanza indiziaria. Tuttavia, il prezzo della materia prima varia di anno in anno, e dunque l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto dedurre e documentare che la riduzione del prezzo era ingiustificata dall'andamento dei prezzi di mercato e che comunque il prezzo richiesto da Ferrcoils Srl si poneva sensibilmente al di sotto dei prezzi medi di mercato. In difetto di tale allegazione e dimostrazione, non può trarsi dal fatto in esame una presunzione di consapevolezza, da parte di Metalsider Spa dell'intenzione fraudolenta della società venditrice";

- "il fatto che Ferrcoils Srl non operasse nel settore (più esattamente fosse un nuovo operatore del settore) e quindi non fosse conosciuta da Metalsider Spa non assume valore indiziario"; l'attività era coerente con l'oggetto sociale; "ammesso poi che (Metalsider) apprese dalla visura della revoca del precedente stato di liquidazione, non si vede perchè ciò avrebbe dovuto indurre sospetti in capo all'acquirente";

- "Metalsider Spa afferma di avere inizialmente trattato con l'amministratore di Ferrcoils Srl. L'intervento di un mediatore (tale A.A.) non è di per sé indice del fatto che il venditore sia soggetto poco affidabile o propenso a commettere frodi fiscali. L'Agenzia avrebbe dovuto piuttosto fornire la prova che Metalsider Spa sapeva che A.A. non era affatto un mediatore, ma l'amministratore di fatto di Ferrcoils Srl (conclusione cui l'Ufficio giunge considerando un dato non a disposizione di Metalsider Spa ossia che A.A. operava sul conto corrente della società e prelevò consistente denaro con varie causali) (...). Solo allora l'acquirente avrebbe avuto motivo di dubitare della serietà di controparte e dell'impiego della società per finalità fraudolente";

- "l'appellante non spiega perchè il pagamento a mezzo di unica lettera di credito irrevocabile e trasferibile rappresenti una modalità anomala, tale da provare che Metalsider Spa sapesse (o potesse sapere) che Ferrcoils Srl non avrebbe versato l'IVA";

2) con riferimento al rilievo n. 2:

a. in punto di detraibilità dell'IVA;

- "vi è stata violazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 7 e 19 e dal D.L. n. 331 del 1993 , art. 50-bis , comma 6, poichè Meccanica Vado Ligure Srl ha applicato l'IVA alla fattura (n. 29, emessa il 31 luglio 2008 da Meccanica Vado Ligure e portata in detrazione da Metalsider) sebbene la merce non fosse ancora sdoganata";

- "il requisito della territorialità, di cui al citato art. 7, rappresenta un presupposto indispensabile affinché l'operazione sia assoggettata ad IVA. La presenza fisica della merce in Italia non esclude

il difetto di territorialità fintanto che non sia compiuta la procedura doganale di nazionalizzazione";

- "Ferrcoils Srl ha importato i beni in Italia e, prima di nazionalizzarli, li ha ceduti a Meccanica Vado Ligure Srl, che a sua volta li ha venduti a Metalsider Spa Quest'ultima li ha acquistati il 4 giugno 2008, mentre Ferrcoils Srl li ha autofatturati solo il 14 agosto 2008 (peraltro, senza versare l'IVA all'erario). Dunque, Meccanica Vado Ligure Srl non doveva applicare l'IVA, mentre Metalsider Spa non poteva portarla in detrazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19";

- "sia per la giurisprudenza nazionale che per quella comunitaria il diritto di detrazione è limitato all'IVA corrisposta per operazioni soggette all'imposta. Il diritto non sussiste quando l'IVA non era dovuta, anche se è stata erroneamente indicata in fattura";

- "il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7-bis invocato dall'appellata, conferma quanto sopra esposto";

- "a nulla rileva l'art. 66 della direttiva 112/2006/CE che riguarda il momento di esigibilità dell'imposta e non i requisiti di assoggettamento alla stessa, tra cui quello sopra indicato della territorialità. Parimenti il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6 definisce il momento di effettuazione dell'operazione, ma non comporta alcuna eccezione al requisito di territorialità di cui ai successivi artt. 7 e 7 bis";

b. in punto di sanzioni:

- esse "non possono essere disapplicate poichè non sussiste alcuna condizione di incertezza in merito all'interpretazione delle norme (...) e non viene spiegato dall'appellato perchè sarebbero sproporzionate (invero le questioni, sollevate alle lettere B.12 e B.13 delle controdeduzioni, parrebbero poste solo con riferimento al primo rilievo dell'avviso di accertamento, rispetto al quale l'appello viene respinto)".

3. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con un motivo.

La contribuente resiste con articolato controricorso e, giusta distinto atto, spiega altresì ricorso incidentale con otto motivi.

La medesima consta aver depositato telematicamente, in data 9 gennaio 2023, memoria ulteriormente illustrativa delle ragioni esposte nel controricorso e nel ricorso incidentale.

In vista dell'odierna udienza pubblica - cui la causa è stata rinviata all'esito dell'udienza camerale del 19 gennaio 2023 per la rilevanza nomofilattica delle questioni vertite - il Pubblico Ministero presso la Corte di cassazione in persona del Sost. P.G. Dott. Giuseppe Locatelli, giusta requisitoria scritta addì 11 giugno 2023, a valere altresì come memoria, così conclude: "Chiede di accogliere il ricorso principale; accogliere il primo motivo del ricorso incidentale con assorbimento dei restanti; di cassare la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado in diversa composizione".

La contribuente deposita telematicamente ulteriore diffusa memoria incentrata sui primi cinque motivi del ricorso incidentale.

All'odierna pubblica udienza, riportandosi il predetto Sost. P.G. alle conclusioni già rassegnate per iscritto, le difese dell'Agenzia delle entrate e della contribuente, dopo ampia discussione, insistono nelle rispettive posizioni ed instano per l'accoglimento delle corrispondenti richieste in atti.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo del ricorso agenziale si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 e degli artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c..

1.1. La CTR ha positivamente accertato che Ferrcoils era una società solita compiere frodi IVA.

1.2. Tuttavia, nel passare a valutare gli elementi di fatto adottati dall'Amministrazione a dimostrazione della riconoscibilità della frode da parte di Metalsider, ha esaminato "alcuni degli elementi prospettati dall'Ufficio in una prospettiva atomistica senza dare una valutazione complessiva della (loro) concordanza". Alla stregua dell'avviso, riprodotto per autosufficienza, l'Ufficio aveva provato la natura di cartiera di Ferrcoils e le anomalie riguardanti i rapporti di Metalsider con la stessa, in ordine all'oggettiva applicazione di prezzi unitari decrescenti, al pagamento effettuato mediante un'unica lettera di credito irrevocabile e trasferibile ed all'esposizione dell'IVA prima della nazionalizzazione della merce. La CTR ha elencato solo quattro degli elementi presuntivi forniti dall'Ufficio, senza nemmeno esporre gli elementi in contrario adottati da Metalsider.

1.2.1. In ordine ai prezzi decrescenti, la vendita è avvenuta pacificamente sottocosto e Metalsider, operatore "navigato", non poteva non esserne a conoscenza, incombendole l'onere di informarsi sull'andamento dei prezzi.

1.2.2. L'affermazione secondo cui non assume valore indiziario l'essere Ferrcoils un nuovo operatore è illogica, perchè proprio ciò avrebbe comportato per Metalsider, anche in considerazione della revoca dello stato di liquidazione, una maggiore accortezza.

1.2.3. L'asserita non visibilità delle modifiche che avevano interessato Ferrcoils non esimeva Metalsider a procurarsi una visura storica.

1.3. L'essere Ferrcoils una cartiera assume di per sè valenza indiziaria.

1.4. La CTR ha liquidato frettolosamente la circostanza che le trattative erano state condotte da A.A., "ritenendo normale che una società contratti non con l'amministratore (di fatto) della cedente ma con un mediatore esterno" ed "affermando che l'Ufficio avrebbe dovuto dimostrare anche che Metalsider fosse a conoscenza che il Sig. A.A. operasse sui c.c. della società e prelevasse consistente denaro con varie causali".

1.5. "In relazione", poi, "alla tipologia di pagamento(,) l'Ufficio rilevava trattarsi di rilascio di lettera di credito basata sulla trasferibilità illimitata, nonchè, come indicato nella controdeduzioni in CTP (alle pagine da 14 a 16(,) riprodotte per autosufficienza)), destavano sospetto le variazioni apportate da Unicredit sui messaggi swift su input di Metalsider in merito

alla necessità di invio della documentazione,) il rilascio di determinate dichiarazioni da parte del secondo beneficiario della lettera di credito (in luogo di Ferrcoils, primo beneficiario), l'incomprensibile cancellazione del riferimento al prezzo "Iva inclusa" e (de)lla percentuale del 20%".

2. Il motivo - non inammissibile, come sostenuto in controricorso (p. 39 ss.), in quanto articola con precisione la censura, invoca corretti riferimenti delle disposizioni normative che assume come violate in rapporto alla "ratio decidendi" della sentenza impugnata che ritiene viziata e compie corretti richiami a profili fattuali, non già per sollecitare una diversa valutazione degli stessi, ma per dimostrare la sussistenza dei denunciati vizi - è fondato e merita accoglimento.

2.1. Costituisce ricevuto principio quello a termini del quale "l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni (solo) soggettivamente inesistenti e neghi il diritto del contribuente a portare in detrazione la relativa imposta, deve provare, nondimeno, anche solo in via indiziaria, che la prestazione non è stata resa dal fatturante, spettando, poi, al contribuente l'onere di dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni compiute dagli altri soggetti coinvolti. Nè, a tal fine, è sufficiente dedurre che la merce sia stata consegnata e rivenduta e la fattura, IVA compresa, effettivamente pagata, poichè trattasi di circostanze pienamente compatibili con la frode fiscale perpetrata mediante un'operazione soggettivamente inesistente" (cfr. ad es. Sez. 5, n. 20059 del 24/09/2014, Rv. 632476.01).

2.1.1. Più in particolare, con riferimento al requisito alla conoscenza o conoscibilità in capo al soggetto passivo dell'esistenza di una frode all'IVA, una sentenza di ampio respiro sistematico (Sez. 5, n. 20587 del 26/10/2018, dep. 2019, in motiv., parr. 1.3.4. ss., p. 8 ss.), in linea di continuità evolutiva rispetto al suddetto insegnamento, ha rilevato quanto segue:

"(...) se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo.

In tale ottica prospettica, costituiscono elementi di rilevanza sintomatica dell'operazione soggettivamente fittizia: l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore di mercato; la limitatezza dell'eventuale ricarico; la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione; la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato (che esige una più attenta e approfondita valutazione dei propri interlocutori, proprio per verificarne l'effettività), poco importa se giustificata da esigenze di accelerazione e di margini produttivi; la tempistica dei pagamenti, in ispecie se incrociati od

operati su conti esteri a fronte di interlocutori nazionali, ovvero se effettuati "cash"; la qualità del concreto intermediario con il quale sono state intrattenute le operazioni commerciali; il numero, la qualità e la durata delle transazioni, in specie a fronte di rapporti contigui e frequentazioni reiterate con i titolari della cartiera, ovvero nel caso in cui il contribuente abbia rapporti commerciali con una pluralità di soggetti aventi la quantità di cartiera.

Refluisce in questa stessa considerazione anche l'ipotesi di operazione triangolare cd. "semplice", rispetto alla quale la sentenza n. 24426 del 2013 (cui hanno dato seguito Cass. n. 10120 del 21.4.2017 e Cass. n. 3474 del 13.2.2018) aveva ritenuto che "l'onere probatorio dell'amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sé, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poichè l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente". Esclusa, infatti, una connotazione aprioristica e generalizzante di idoneità probatoria sul piano soggettivo alla sola qualità oggettiva di cartiera del soggetto interposto (in ciò superando il rigore dei citati precedenti), non può peraltro escludersi che l'effettività, suffragata da obbiettivi riscontri, dell'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti possa rientrare nel novero degli elementi, afferenti alla sfera del destinatario, che l'Amministrazione può valorizzare.

Raggiunta la prova in questione, è quindi onere del contribuente dimostrare la propria buona fede, ossia di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto, non permettendo una diversa conclusione neppure gli accertamenti eventualmente effettuati ed attesa l'inesigibilità di ulteriori e più approfondite verifiche".

Recentemente, in termini analoghi, s'è puntualizzato che, "in tema di detrazione dell'IVA correlata ad operazioni inesistenti, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia (Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14), può essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni - come espressamente prevede il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 54 , comma 2, - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione" (Sez. 5, n. 5339 del 27/02/2020, Rv. 657341-01).

2.2. I superiori principi non risultano ossequiati dalla CTR, la quale, ad avviso del Collegio, è incorsa in un duplice ordine di errori.

2.2.1. Essa, infatti, una volta dato conto dell'intraneità di Ferrcoils a circuiti di frodi all'IVA;

- per un verso, non ha verificato nel complesso, e non già separatamente (ossia atomisticamente, nel linguaggio del ricorso agenziale), la consistenza degli indizi addotti dall'Ufficio a sostegno della qualificazione come frodatoria delle operazioni intrattenute da Metalsider con la medesima, omettendo viepiù di tener conto del fatto che, senza alcuna esplicitata e comunque plausibile giustificazione, l'IVA veniva esposta prima della nazionalizzazione della merce;

- per altro verso, e soprattutto, nel ritenere insoddisfacente l'efficacia dimostrativa di singoli (in quanto assunti come parcellizzati e scollegati l'uno dall'altro) elementi del quadro indiziario a carico di Metalsider con riguardo al coinvolgimento nelle manovre di Ferrcoils, ha addossato all'Ufficio oneri probatori che non gli competevano, giacchè, invece, dinanzi ad un quadro oggettivamente compatibile con una frode, sarebbe stato onere di Metalsider, giusta la richiamata giurisprudenza, in specie unionale eppoi interna, a dimostrare di aver adottato, con la massima diligenza esigibile da un operatore professionale (viepiù di declamata esperienza, quale essa allega di possedere), tutte le necessarie cautele per evitare anche solo il suo mero coinvolgimento in un meccanismo fraudolento.

2.2.2. Talchè, segnatamente, con riferimento all'effettuazione della "vendita sottocosto e a prezzi decrescenti (rispetto a precedente cessione, avvenuta nel 2007 (...))", contraria ai principi delineati dalla Corte di giustizia, e, di conseguenza, da questa S.C., è l'affermazione della CTR secondo cui "l'Agenzia delle entrate non ha dimostrato che Metalsider Spa era a conoscenza che Ferrcoils Srl pagò la merce più del prezzo praticato al compratore italiano. Invero, l'Amministrazione non ha chiarito come Metalsider Spa avrebbe potuto acquisire tale informazione (...)".

In disparte che l'allineamento o meno del prezzo di una certa merce ai valori di mercato è dato normalmente noto agli operatori, i quali, quantomeno in linea di massima, perseguono l'approvvigionamento al prezzo più basso, ed in disparte che, nella specie, l'elemento dell'eccessivo ribasso del prezzo, sino a portarlo sotto il livello di costo, si univa ad una pratica di prezzi decrescenti rispetto a pregresse transazioni, pratica dalla CTR qualificata, con una formula inespressiva di alcun giudizio, come "una circostanza indiziaria", ma non punto considerata in uno al primo elemento (conoscenza dei prezzi di mercato da parte degli operatori) onde trarne un'esplicita ed effettiva valutazione, viepiù unitaria ed intrinsecamente coerente, non incombeva di certo all'Agenzia delle entrate fornire la ridetta dimostrazione nè, "a fortiori", "dedurre e documentare che la riduzione del prezzo era ingiustificata dall'andamento dei prezzi di mercato e che comunque il prezzo richiesto da Ferrcoils Srl si poneva sensibilmente al di sotto dei prezzi medi di mercato"; al contrario, incombeva a Metalsider dimostrare o "a monte" la rispondenza "tout court" del prezzo ai valori di mercato anche nel suddetto andamento decrescente o "a valle" la non valutabilità di un prezzo pur sottocosto e ad andamento decrescente quale elemento che avrebbe potuto fungere, per essa medesima, operatore ampiamente qualificato, alla stregua di un campanello d'allarme rispetto alla frode in atto ad iniziativa di Ferrcoils.

2.2.3. Identiche conclusioni valgono in relazione agli altri elementi indiziari solo frammentariamente (e, per quanto detto, parziariamente) esaminati dalla CTR. 2.2.3.1. Dinanzi all'essere Ferrcoils un operatore nuovo, affacciato al mercato dei coils solo dopo la "revoca del

precedente stato di liquidazione", che non conduceva le trattative direttamente, ma per il tramite di un soggetto formalmente estraneo alla compagine sociale, eppure, secondo la tesi agenziale, in grado di vincolarla, e che concordava modalità di pagamento non consuete, come la lettera di credito irrevocabile ed illimitatamente trasferibile evocata dall'Agenzia, in effetti rivelatasi contemplante un secondo beneficiario, con modifica dei riferimenti nel prezzo mediante una significativa eliminazione dell'evidenza dell'IVA, era preciso onere di Metalsider offrire la prova di aver adottato efficaci accorgimenti per evitare di essere da Ferrcoils trascinata, o comunque compromessa, in una frode e non già compito dell'Agenzia, di "fornire(, in particolare,) la prova che Metalsider Spa sapeva che A.A. non era affatto un mediatore, ma l'amministratore di fatto di Ferrcoils Srl".

2.2.3.2. Oltretutto, la pretesa della CTR che Metalsider avesse effettiva consapevolezza della natura fraudolenta di Ferrcoils eccede lo scopo, poichè, come più volte sottolineato, ai fini del disconoscimento dei diritti riguardanti l'IVA, è sufficiente che l'acquirente avesse la possibilità di sapere, ovvero fosse semplicemente in grado di rendersi conto, mediante l'uso di una diligenza professionale, della frode.

3. Può ora procedersi alla disamina del ricorso incidentale della contribuente.

4. I motivi dal primo al quinto, per comunanza di censure, possono essere enunciati ed esaminati congiuntamente.

4.1. Con il primo motivo si denuncia, in via principale, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 65 , 66 e 167 Dir. UE n. 112 del 2006 ; D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 6 , 7-bis e 19 , D.L. n. 331 del 1993 , art. 50-bis .

4.1.1. La CTR, laddove ha confermato il rilievo n. 2 relativo all'indetraibilità dell'IVA assolta in relazione ad una cessione di beni per difetto di territorialità, essendo la cessione stata indebitamente assoggettata ad imposta in quanto i beni non erano ancora stati nazionalizzati, ha violato e falsamente applicato le disposizioni indicate in rubrica, in quanto la fatturazione di una cessione costituisce presupposto di per sè sufficiente per l'assoggettamento ad IVA ogniqualvolta ne risulti certa l'effettuazione.

4.2. Con il secondo motivo si denuncia, in via principale, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 e 167 Dir. UE n. 112 del 2006 .

4.2.1. La CTR ha violato e falsamente applicato le disposizioni indicate in rubrica, in quanto, ammesso e non concesso che l'assoggettamento ad IVA fosse indebito, il diritto alla detrazione non può essere disconosciuto se il cessionario non sapeva e non poteva sapere che i beni non erano ancora stati nazionalizzati.

4.3. Con il terzo motivo si denuncia, in via principale, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 e art. 132 c.p.c..

4.3.1. La CTR ha rigettato, senza fornire minima motivazione, il motivo, rimasto assorbito a seguito dell'accoglimento del ricorso introduttivo e riproposto nelle controdeduzioni presentate

da Metalsider in secondo grado, con cui questa aveva chiesto di annullare il rilievo relativo all'indetraibilità dell'IVA per manifesta insufficienza della motivazione.

4.4. Con il quarto motivo si denuncia, in via principale, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 e art. 132 c.p.c..

4.4.1. La CTR ha rigettato senza fornire la benchè minima motivazione il motivo, rimasto assorbito a seguito dell'accoglimento del ricorso introduttivo e riproposto nelle controdeduzioni presentate da Metalsider in secondo grado, con cui questa aveva chiesto di annullare il rilievo relativo all'indetraibilità dell'IVA siccome recante una motivazione illogica e contraddittoria.

4.5. Con il quinto motivo si denuncia, in via subordinata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 , D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 6 , comma 6, e D.L. n. 34 del 2019 , art. 6 , comma 3-bis.

4.5.1. La CTR ha violato e falsamente applicato le disposizioni indicate in rubrica, laddove ha ritenuto che l'IVA asseritamente addebitata in fattura per errore dal cedente al cessionario in ordine ad una cessione di beni effettivamente posta in essere sia indetraibile per il cessionario, sebbene il D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 6 , comma 6, applicabile retroattivamente D.L. n. 34 del 2019 , ex art. 6, comma 3-bis, preveda la detraibilità.

5. I motivi in disamina sono in parte inammissibili ed in parte infondati.

5.1. Principiando dal terzo e dal quarto, che assumono priorità logico-giuridica, essi sono inammissibili in quanto, come del resto anche gli altri del gruppo in disamina, scontano la mancata letterale riproduzione, nelle parti di volta in volta rilevanti, della motivazione dell'avviso di accertamento (essendo insufficienti a soddisfare con completezza l'onere di precisione i due brevi stralci, viepiù inframmezzati da "omissis", citati, con svariate interpolazioni interne, a p. 13 del ricorso). Sicchè, essendo i motivi di cui si tratta incentrati sull'aver la CTR disatteso critiche motivazionali rivolte all'avviso, la rilevata omissione impedisce in radice la delibabilità degli stessi.

D'altronde, pur a voler prescindere da ciò, rileva avere la CTR implicitamente, ma correttamente, disatteso dette critiche (oltretutto tra loro insanabilmente contraddittorie, dal momento che una motivazione inesistente per mera apparenza non può essere al contempo illogica e contraddittoria), dimostrando di attingere dall'avviso sia il contenuto dell'addebito di cui al rilievo n. 2, sia i fatti storici sui quali esso si fonda, sia le norme violate e le ragioni delle violazioni.

5.2. Detto ciò, i primi due motivi sono parimenti inammissibili e comunque infondati.

5.2.1. Essi, invero, omettono alcun confronto con l'unica, chiara e solida "ratio decidendi" che informa la sentenza impugnata, consistente nell'evidenziare come, a fronte della fattura emessa da Meccanica Vado Ligure (M.V.L.) già il 31 luglio 2008, la merce, a quella data, non era ancora stata, come usa dire, "sdoganata", nel senso che Ferrcoils - che pure l'aveva immessa in deposito, come è dato di arguire, nonostante la mancata trascrizione dell'avviso da parte della contribuente, dal riferimento della sentenza impugnata all'emissione di autofattura il 14 agosto

2008 quale momento di estrazione dallo stesso - non aveva ancora provveduto all'espletamento delle formalità doganali e dunque aveva solo "de facto" effettuato l'introduzione: ciò che non avrebbe potuto, poichè il cd. "deposito IVA" è abilitato a ricevere solo merce o nazionale o comunitaria o (già) in libera pratica (cfr. il D.L. n. 331 del 1993 , art. 50-bis , comma 1 e comma 4, lett. b), conv. dalla L. n. 427 del 1993 , nonchè il D.M. n. 419 del 1997).

Sul punto in sè del mancato sdoganamento da parte di Ferrcoils, l'accertamento della CTR (la quale correttamente scrive che "la presenza fisica della merce in Italia non esclude il difetto di territorialità fintanto che non sia compiuta la procedura doganale di nazionalizzazione" e che "Ferrcoils Srl ha importato i beni in Italia e, prima di nazionalizzarli, li ha ceduti a Meccanica Vado Ligure Srl , che a sua volta li ha venduti a Metalsider s.p.a.") non è di per sè fatto oggetto di contestazione, nè risulta che lo sia stato nei gradi di merito, poichè anzi è dato in ricorso come rispondente alle risultanze documentali.

Il ricorso, infatti, afferma:

- quanto all'illustrazione della fase pre-accertativa (o istruttoria che dir si voglia), che, "per quanto attiene (...) all'operazione di compravendita conclusa con M.V.L. i verificatori eccepiscono che "il soggetto importatore", e cioè Ferrcoils, "non aveva ancora espletato alcuna delle formalità previste dalla normativa doganale ed IVA (in quanto trattasi ancora di merce non comunitaria)" e che "la merce" sarebbe "stata indebitamente ceduta dal secondo cessionario" e cioè M.V.L. "quale merce nazionale con applicazione dell'IVA in fattura"" (p. 9);

- quanto all'avviso, che "l'Ufficio è giunto alla conclusione che "per la merce acquistata dalla Metalsider Spa non è stata corrisposta l'IVA dovuta per l'importazione, in quanto la stessa è priva del requisito della territorialità (merce allo stato estero)", e, dunque, "la cessione effettuata... non doveva essere assoggettata ad IVA in quanto merce priva del requisito giuridico sottostante l'applicazione dell'imposta"" (p. 13).

5.2.2. A fronte dell'incontestato accertamento fattuale della CTR, assume giuridicamente rilievo la constatazione che solo con l'espletamento delle formalità doganali la merce importata viene nazionalizzata.

Infatti:

- l' art. 201 della direttiva 2006/112/CE prevede che "all'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitrice dallo Stato membro d'importazione";

- il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 67 conformemente individua le operazioni costituenti importazioni, in relazione alle quali l'IVA deve essere riscossa dall'Agenzia delle dogane all'atto della immissione in libera pratica ai sensi del successivo art. 70;

- il D.P.R. n. 43 del 1973 , art. 56 prevede che "ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in dogana", fatta da chiunque materialmente presenti in dogana la merce, giusta l'art. 170 del Regolamento (UE) 9 ottobre 2013, n. 952.

5.2.3. In ragione di tale quadro normativo, non si perfeziona la fattispecie dell'importazione senza accettazione dall'autorità doganale della dichiarazione all'importazione effettuata dal presentatore della merce: autorità doganale la quale, proprio in ragione di detta dichiarazione, procede altresì ad accertare, liquidare e riscuotere l'IVA. E' per tale ragione che l'accettazione della dichiarazione all'importazione, ben lungi dall'essere pretermettibile, come invece sostenuto dalla contribuente, assume il valore essenziale ed insostituibile di constatazione dell'assolvimento della dichiarazione doganale, attestando sia l'adempimento delle formalità richieste ai fini doganali sia, contestualmente, il pagamento dei diritti dovuti e la regolarizzazione della merce ai fini dell'IVA. Ciò in quanto è solo con l'immissione della merce nel territorio dello Stato, quale parte del territorio dell'Unione Europea, che sorge il presupposto dell'assoggettamento della merce all'IVA. Ne consegue che, conformemente a quanto opinato dalla CTR, in difetto, come nella specie, dello sdoganamento, la merce, ancorchè fisicamente (ma irrualmente) introdotta nel territorio dello Stato, non perde la condizione di merce commercializzata nel territorio extra-unionale (cd. "merce allo stato estero") e dunque non soggiace all'imposta per difetto del presupposto originario.

5.2.4. Nè, difformemente, anche in questo caso, da quanto opinato dalla contribuente, il sistema manifesta alcuna incoerenza sotto il profilo della detraibilità dell'imposta al fine di assicurare l'osservanza del principio di neutralità. Invero, a misura che il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19 stabilisce che "il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile", saldandosi con l'art. 167 della direttiva, secondo cui "il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile", ovviamente presuppone la previa maturazione del presupposto in sè dell'imposta, giacchè diversamente si ragionerebbe del diritto alla detrazione di un'imposta non venuta ad esistenza.

5.2.5. Tale assetto non è scalfito dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 6 , comma 5, il quale prevede bensì che l'IVA "relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti", a termini dei quali rilevano il momento della consegna o della spedizione ovvero anche l'eventuale momento, anticipato, della fattura o del pagamento (limitatamente però all'importo fatturato o pagato), ma seguita comunque a riferirsi da un'IVA già applicabile, giammai ad un'IVA ancora di là da configurarsi come applicabile.

Nel caso dell'importazione, in effetti, il momento in cui l'imposta diviene esigibile coincide, anche in ipotesi di anticipata compravendita con conseguenti anticipati fatturazione e/o pagamento, solo con il momento in cui l'importazione in sè, giusta l'espletamento delle formalità doganali, ha luogo (artt. 70 della direttiva e 77, par. 2, reg. n. 952 del 2013), viepiù alla condizione, non estemporanea, per quanto detto, che il soggetto passivo sia in possesso di un documento che la comprovi e che, non a caso, altresì menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta ovvero ne consenta comunque il calcolo ovvero, di converso, espliciti le eccezionali ragioni di non assoggettamento all'IVA (art. 178 della direttiva).

5.2.6. Ciò segue la logica, sol che si consideri come, diversamente opinando, sarebbe ammessa la detraibilità anticipata di un'imposta meramente eventuale, con esposizione dell'ordinamento interno e per esso di quello unionale a grave rischio di frodi: rischio a proposito del quale rileva il

costante avviso della Corte di Giustizia secondo cui la perdita di gettito fiscale è suscettiva di maturare, nell'ambito dell'IVA, fintanto che il ricevente una fattura con indicazione di un'imposta non dovuta possa avvalersene per realizzare la detrazione (cfr., ad es., CGUE, En. Sa., C-712/17; CGUE, Stroy trans, C-642/11).

5.2.7. Nè - sia consentito di aggiungere - può evocarsi in contrario la sentenza della Corte di Giustizia addì 31 maggio 2018, Finanzamt Dachau, in cause riunite, C-660/16 e C-661/16, su cui si diffonde la contribuente, la quale ha tra l'altro pronunciato il seguente principio:

"Gli artt. 65 e 167 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che (...) il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto riguardante il versamento di un acconto non può essere negato al potenziale acquirente dei beni in questione, in una situazione in cui tale acconto è stato versato e riscosso e, al momento di tale versamento, si poteva considerare che tutti gli elementi rilevanti della futura cessione erano noti a tale acquirente e la cessione di tali beni sembrava in quel momento certa. Un siffatto diritto potrà tuttavia essere negato al suddetto acquirente qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che, al momento del versamento dell'acconto, egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la realizzazione di tale cessione era incerta".

5.2.7.1. In disparte che la sentenza in parola riguarda una fattispecie diversa da quella per cui è giudizio, in quanto ragiona della detrazione dell'imposta assolta dal potenziale acquirente di beni in relazione all'acconto sul prezzo, a rendere irrilevante, ai fini che ne occupano, il corrispondente insegnamento è che, nel caso sottoposto alla cognizione della Corte di Giustizia, era in discussione il "thema" dei requisiti di certezza del fatto generatore dell'imposta, ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione, in un quadro fattuale in cui era pacifico l'assoggettamento dei beni all'imposta stessa, mentre, nel caso di specie, a difettare è "a monte" proprio il presupposto di detto assoggettamento.

5.2.8. Neppure - con precipuo riferimento al secondo motivo - è valutabile la protesta di buona fede da parte della contribuente, atteso che è proprio quest'ultima ad evidenziare che il contratto con M.V.L. aveva ad oggetto merce già nazionalizzata o "sdoganata" (cfr. p. 26 del ricorso: "In primo luogo, infatti, è incontestato in giudizio che M.V.L. si era obbligata a vendere a Metalsider coils nazionalizzati, come allegato nel ricorso introduttivo alle pagine 92-93 (...), poichè tale società ha puntualmente allegato e documentalmente provato che in base agli accordi contrattuali intercorsi tutti gli oneri relativi allo sdoganamento di tali coils erano a carico della parte venditrice (...)). Conseguentemente, la stessa contribuente avrebbe, non solo potuto, ma finanche dovuto controllare l'effettivo assolvimento delle procedure in dogana, trattandosi, a tutto voler concedere, della "normale" verifica dell'adempimento della controprestazione dedotta in contratto, viepiù tenuto conto che (alla stregua di quanto sostenuto nei gradi di merito e riportato a p. 27 del ricorso) "secondo (gli) standard (internazionali)", richiamati nel contratto tra Metalsider e M.V.L., "nel caso in cui sia prevista la clausola DDP, la cessione dei beni può aver luogo soltanto una volta che il cedente ha adempiuto alle procedure relative all'importazione dei beni, provvedendo al loro sdoganamento e al pagamento di ogni relativo onere, incluse eventuali tasse (taxes) quale l'IVA dovuta all'importazione dei beni".

5.2.9. A mente di quanto precede, il quinto motivo appare "decentrato" rispetto al caso oggetto di giudizio. Vi si sostiene essere la CTR incorsa nella violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 6 , comma 6, come modificato dalla L. n. 205 del 2017 , art. 1 , comma 935, e reso applicabile retroattivamente dal D.L. n. 34 del 2019 , art. 6 , comma 3-bis, conv. dalla L. n. 58 del 2019 , "posto che tali disposizioni fanno salvo con effetto retroattivo il diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente assolta dal cedente o prestatore in misura superiore a quella effettiva, salvo che il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale" (p. 39 del ricorso). In realtà, nel caso oggetto di giudizio, non si discute dell'ipotesi normativa dell'"applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva", che dovrebbe viepiù esser stata "erroneamente assolta dal cedente o prestatore" (nulla emergendo nel ricorso incidentale che ne occupa nè negli altri atti confluiti nel fascicolo quanto all'acquisita dimostrazione di alcun "errore" di M.V.L.), atteso che l'IVA esposta nella fattura di M.V.L. era semplicemente "non effettiva", siccome, per quanto detto, neppure maturata.

5.2.10. Deve sinteticamente enunciarsi il seguente principio di diritto:

In tema di IVA su merce importata, l'obbligo di applicazione dell'imposta, con conseguente diritto alla detrazione degli aventi causa dal primo cessionario, sorge solo al momento della giuridica immissione della merce nel territorio dello Stato attraverso la procedura di sdoganamento, comportante l'accettazione dall'autorità doganale (che proprio in ragione di ciò procede ad accertare, liquidare e riscuotere l'IVA) della dichiarazione all'importazione effettuata dal presentatore della merce, a prescindere dal fatto che la fattura relativa alla cessione sia già stata emessa e che la merce si trovi già, fisicamente, in Italia, in quanto solo nel suddetto momento sorge il presupposto dell'assoggettamento di questa all'IVA per effetto della sua nazionalizzazione, diversamente ammettendosi la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione di un'imposta non ancora venuta ad esistenza.

5.2.11. A tale principio la CTR si è perfettamente attenuta, ragion per cui, come anticipato, la sentenza impugnata va esente dalle censure mosse nei motivi in disamina.

6. Gli ultimi tre motivi del ricorso incidentale possono essere enunciati e trattati congiuntamente per loro stretta connessione.

6.1. Con il sesto motivo si denuncia, in via subordinata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 e art. 132 c.p.c..

6.1.1. La sentenza impugnata deve essere annullata in quanto la CTR, nel respingere il motivo rimasto assorbito a seguito dell'accoglimento del ricorso di primo grado e riproposto da Metalsider in secondo grado, con cui questa aveva chiesto di disapplicare le sanzioni per il ricorrere di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni applicate dall'Ufficio, ha espresso una motivazione meramente apparente.

6.2. Con il settimo motivo si denuncia, in via subordinata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 e art. 132 c.p.c..

6.2.1. La sentenza impugnata deve essere annullata in quanto la CTR, medesimamente in punto di disapplicazione delle sanzioni per violazione del principio di proporzionalità, ha espresso una motivazione meramente apparente.

6.3. Con l'ottavo motivo si denuncia, in via subordinata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 5 , comma 4, e art. 6 , comma 6, come modificati dal D.Lgs. n. 158 del 2015 , art. 15 nonchè del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 3 , comma 3.

6.3.1. La sentenza impugnata deve comunque essere cassata per violazione e falsa applicazione delle norme richiamate in rubrica, dovendosi ridurre le sanzioni irrogate dall'Ufficio con l'avviso di accertamento in applicazione dello "ius superveniens" ex D.Lgs. n. 158 del 2015 .

7. Tutti i motivi che ne occupano sono inammissibili.

7.1. Il sesto ed il settimo lo sono perchè non si confrontano con l'effettiva "ratio decidendi" sottesa alla sentenza impugnata.

7.1.1. Più precisamente, quanto al sesto, a fronte dell'affermazione della CTR di insussistenza di "alcuna condizione di incertezza in merito all'interpretazione delle norme" (che obiettivamente trova rispondenza nella genericità della devoluzione di cui all'appello, a termini del quale "(...) i motivi di ricorso formulati in precedenza inducono sicuramente a ritenere integrato il presupposto dell'obiettiva incertezza normativa": pp. 44 s. del ricorso), la contribuente non offre argomenti di segno contrario, in specie a misura che si consideri che l'assoggettamento all'imposta solo al momento del perfezionamento della fattispecie dell'importazione dei beni è principio fondativo del sistema unionale dell'IVA. 7.1.2. Rispetto al settimo motivo, la contribuente nulla controdeduce all'assunto della CTR volto a far constare come, già innanzi a sè, la medesima non avesse illustrato la dedotta sproporzione (essendosi, in effetti, semplicemente limitata ad osservare che, "nel caso di specie, la sanzione irrogata dall'Ufficio risulta chiaramente sproporzionata in quanto essa non è stata accertata e non risulta accertabile alcuna frode o danno per il bilancio dello Stato (...)" : p. 49 del ricorso), tanto più alla luce - aggiunge la CTR alla stregua di una "ratio" neppure censurata - dell'apparente riferibilità delle doglianze al rilievo n. 1, in effetti annullato, piuttosto che al rilievo n. 2, residualmente controverso.

7.2. Inammissibile è pure l'ottavo motivo.

7.2.1. Infatti, rilevato che la sentenza in primo grado era stata "pronunciata il 9 ottobre 2015 e depositata il 14 marzo 2016" (così la sentenza impugnata), a fronte della decorrenza degli effetti dal 1 gennaio 2016 del D.Lgs. n. 158 del 2015 , giusta il suo art. 32, in nessun luogo del ricorso incidentale emerge essere il tema dell'applicabilità della "lex mitior" già stato introdotto in appello: non alle p. 50 ss. dedicate "funditus" al motivo che ne occupa, nè a p. 20, in cui si afferma che "la società ha richiesto "in via ulteriormente subordinata (di) annullare o rideterminare le sanzioni irrogate (...) per i motivi esposti nei parr. 12, 13 e 14 della sez. B del diritto"", senza tuttavia che detti paragrafi e sezione siano riprodotti o riassunti.

Talchè, non emergendo, in violazione del principio di precisione e, per quanto di ragione, di autosufficienza, l'allegazione della tempestiva introduzione della censura innanzi alla CTR, la proposizione della medesima solo innanzi a questa Suprema Corte non è consentita.

8. In definitiva, dovendo essere integralmente rigettato il ricorso incidentale (con conseguente sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della contribuente, del c.d. doppio contributo unificato), l'accoglimento del ricorso agenziale determina l'annullamento con rinvio, "in parte qua" (ossia con riguardo esclusivamente all'oggetto di detto ricorso, impingente sul rilievo n. 1), della sentenza impugnata, affinché il giudice di merito proceda a nuovo esame ed altresì, all'esito, alla regolazione tra le parti delle spese di lite, ivi comprese quelle relative al presente grado di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il ricorso principale.

Rigetta il ricorso incidentale.

In relazione al ricorso principale accolto, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia per nuovo esame e per le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della contribuente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza