

Sentenza del 17/01/2024 n. 1837 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La contribuente, esercente l'attività cd di "compro oro", è stata resa destinataria di distinti avvisi di accertamento, relativi alle annualità 2006, 2007 e 2008, mediante i quali le è stata contestata l'indebita applicazione del regime del cd "reverse charge", con conseguente accertamento a suo carico, ai sensi dell' art. 54 DPR 633 del 1972 , della maggiore IVA dovuta.

L'accertamento tributario si è basato su un PVC ritualmente notificato in data 23 luglio 2009. Dall'attività ispettiva effettuata era emerso, secondo la prospettazione erariale, che la contribuente, ancorché acquisisse oggetti d'oro usati da soggetti privati, rivendendoli senza ulteriori trasformazioni ad aziende operanti nel settore dell'oreficeria, li qualificava in fattura alla stregua di rottami, con conseguente applicazione illegittima del mentovato regime del "reverse charge", quindi omettendo la corresponsione dell'IVA.

La CTP di Bari rigettava il ricorso della contribuente avverso l'atto impositivo.

Non miglior sorte ha assistito il successivo gravame della contribuente, del pari respinto dalla CTR della Puglia.

Il ricorso della contribuente è affidato a sette motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si contesta, ai sensi dell' art. 360 , n. 4, c.p.c., la violazione dell' art. 112 c.p.c., con conseguente nullità della sentenza, per avere la CTR deciso oltre i limiti del thema decidendum incentrando la decisione sull'elemento, avulso rispetto ad esso, rappresentato dalla diversa qualificazione del soggetto cessionario dei beni oggetto delle fatture emesse dalla contribuente.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione dell' articolo 17 , comma 5, DPR 633 del 1972 , ai sensi dell' art. 360 , n. 3, c.p.c., per avere la CTR fatto malgoverno della distribuzione degli oneri probatori, gravando la contribuente dell'onere di dimostrare l'effettiva avvenuta fusione del materiale acquistato, ancorché si trattasse di un elemento irrilevante ai fini dell'individuazione del requisito oggettivo per l'applicazione del "reverse charge".

Con il terzo motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell' art. 2697 c.c., ai sensi dell' art. 360 , n. 3, c.p.c., per avere il giudice d'appello

illegittimamente invertito l'onere della prova sulla sussistenza delle condizioni di accesso al "reverse charge".

Con il quarto motivo di ricorso si censura la violazione o falsa applicazione dell' articolo 132 , comma 2, n. 4, c.p.c. i sensi dell' art. 360 , n. 4, c.p.c., per avere la CTR trascurato "la valutazione di tutto il materiale probatorio documentale e fattuale offerto dalla sig.ra A.A. nel presente procedimento".

Con il quinto motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell' art. 2697 c.c., ai sensi dell' art. 360 , n. 3, c.c., per avere il giudice d'appello trascurato che la prova della presunta evasione d'imposta avrebbe dovuto essere resa dall'ufficio.

Con il sesto motivo di ricorso si lamenta la nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c., ai sensi dell' art. 360 , n. 4, c.p.c., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sullo specifico motivo di impugnazione per il cui tramite l'odierna ricorrente aveva rilevato l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato nella parte in cui l'ufficio , per rafforzare la presunzione di non applicabilità del "reverse charge", assimilando erroneamente l'attività di "compro oro" a quella di "operatore professionale in oro" disciplinata dall' art. 1 della L. n. 7 del 2000 , ha ritenuto insussistente il requisito soggettivo in capo alla contribuente, in quanto non in possesso dell'iscrizione all'albo degli operatori professionali in oro tenuto dalla Banca d'Italia.

Con il settimo motivo di ricorso si lamenta la nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell' art. 36 , comma 2, n. 4, D. Lgs. n. 546 del 1992 , dell' art. 118 disp. att. c.p.c., ai sensi dell' art. 360 , n. 4, c.c., per non avere il giudice d'appello esposto il percorso logico seguito per addivenire a condividere le conclusioni a cui è pervenuta la CTR nel diverso pronunciamento recante il n. 2357/11/2014.

Il secondo motivo, suscettibile d'essere trattato prioritariamente rispetto agli altri, è fondato e va accolto, con assorbimento conseguente delle restanti censure.

I distinti avvisi di accertamento contestano l'illegittima applicazione del "reverse charge" di cui all' art. 17 , comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972 , in quanto la contribuente aveva emesso fatture nei confronti

di altre imprese alle quali aveva ceduto materiale d'oro, senza indicazione dell'IVA, nonostante, per un verso, non svolgesse attività di lavorazione industriale di metalli preziosi, limitandosi ad acquistarli e a rivenderli, per altro verso, non acquisisse "semilavorati", ma materiale d'oro usato, rivenduto a terzi soggetti per l'eventuale trasformazione, in buona sostanza esercitando attività di intermediazione.

Nella prospettazione erariale, accolta dalla sentenza d'appello, costituisce condizione essenziale per l'applicazione del regime dell'inversione contabile il fatto che il cessionario dell'oro venduto svolga effettivamente attività di fusione e trasformazione industriale di semilavorati, solo tale

circostanza consentendo di accedere al sistema del "reverse charge", in luogo del regime del cd. "margine".

In materia, la disciplina interna è conformata da quella unionale, che ha dettato i presupposti di applicazione di entrambi i regimi.

Sul regime di inversione contabile, l'ottavo considerando della Direttiva n. 98/80/CE testualmente prevede quanto segue: "considerando che l'esperienza ha mostrato che, per quanto riguarda la maggior parte delle forniture di oro con grado di purezza superiore ad un certo limite, un meccanismo di (inversione contabile) può essere utile per prevenire le frodi fiscali, provvedendo al contempo ad alleviare l'onere finanziario dell'operazione; che è quindi giustificato consentire agli Stati membri di ricorrere a tale meccanismo; (...)"; l'art. 26 ter della Sesta direttiva stabilisce, poi, alla lettera F, quanto segue: "(...) In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), quale modificato dall'articolo 28 octies, in caso di fornitura di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, o di fornitura di oro da investimento per cui è stata esercitata un'opzione di cui alla sezione C del presente articolo, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta secondo le modalità e le condizioni da essi stabilite. Quando si avvalgono di tale facoltà, gli Stati membri adottano i provvedimenti necessari affinché la persona designata quale debitore dell'imposta adempia gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 22".

Sul medesimo crinale, i considerando 42 e 55 della Direttiva IVA, asseriscono rispettivamente: "(42) In determinati casi gli Stati membri dovrebbero poter designare il beneficiario delle forniture di beni o delle prestazioni di servizi quale soggetto debitore dell'imposta. Tale misura dovrebbe aiutare gli Stati membri a semplificare le regole e a contrastare l'elusione e l'evasione fiscale in determinati settori e per taluni tipi di operazioni"; "(55) Al fine di prevenire le evasioni fiscali, provvedendo nel contempo ad alleviare l'onere finanziario relativo alla cessione di oro di purezza superiore a un determinato grado, è giustificato consentire agli Stati membri di designare l'acquirente quale debitore dell'imposta".

L' art. 198 , paragrafo 2, della Direttiva IVA dispone che "Quando una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi o una cessione di oro da investimento (...) è effettuata da un soggetto passivo (...), gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta"; il successivo art. 199, paragrafo 1, stabilisce che "Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni: (...) d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI; ...)".

Dal canto suo, l' allegato VI della Direttiva IVA , intitolato "Elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 199, paragrafo 1, lettera d)", contempla, tra l'altro, le "1) Cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi, avanzi e materiali di recupero, comprese le cessioni di semiprodotti ottenuti dalla trasformazione, dalla lavorazione o dalla fusione di metalli ferrosi o non ferrosi e di loro leghe".

Così riassunto il quadro normativo, necessita evidenziare come il punto nodale, ai fini dell'applicazione del regime d'inversione contabile, non risieda nel fatto che venga in rilievo o meno nel caso specifico un prodotto semilavorato. La nozione di prodotto "semilavorato", difatti, di per sé si presta soltanto ad escludere dal proprio ambito i prodotti finiti e i prodotti che non siano mai stati oggetto di lavorazione o di trasformazione (Corte giust. 26 maggio 2016, causa C-550/14, Envirotec Denmark ApS, punto 30).

Quel che conta e che giustifica l'applicazione del regime dell'inversione contabile, in considerazione del rischio di frode fiscale che tale meccanismo è volto a evitare, è il tenore d'oro del bene: il rischio di frodi fiscali è tanto maggiore quanto più il tenore dell'oro è elevato.

Quindi, il livello di purezza dell'oro del bene è decisivo per determinare se una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati, come sopra intesi, rientri o no nell'ambito di applicazione dell' art. 198 , paragrafo 2, della Direttiva IVA (Corte giust. in causa C-550/14, cit., punto 42).

In base a questo principio va interpretata coerentemente la norma interna, ossia l' art. 17 , comma 5, del d.P.R. n. 633/72 , che letteralmente dispone: "In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25".

L' art. 1 , legge 17 gennaio 2000, n. 7 , nel testo temporalmente applicabile, dal canto suo, testualmente prevede "1. Ai fini della presente legge con il termine "oro" si intende: a) l'oro da investimento, intendendo per tale l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità Europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, serie C, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non ricomprese nel suddetto elenco; con decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica sono stabilite le modalità di trasmissione alla Commissione delle Comunità Europee delle informazioni in merito alle monete negoziate nello Stato italiano che soddisfano i suddetti criteri; b) il materiale d'oro diverso da quello di cui alla lettera a), ad uso prevalentemente industriale, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza".

Le riportate disposizioni legislative interne sono conformi alle previsioni unionali e ne costituiscono precisa attuazione. In particolare, esse attuano l' art. 198 , paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE , che, nell'interpretazione datane dalla Corte di giustizia consente agli Stati di prevedere, nelle situazioni cui si riferisce, un meccanismo di inversione contabile in base al quale il debitore IVA è il soggetto passivo destinatario dell'operazione assoggettata a detta imposta, introducendo un'eccezione al principio espresso dall'art. 193, secondo cui l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni e una prestazione di servizi imponibile, sicché esso va interpretato in senso stretto, senza tuttavia essere privato di effetto (in tal senso Corte Giust., sentenze 13/6/2013, in causa C-125/12, Promociones y Construcciones B3200, punti 23 e 31, 26/4/2017, in causa C-564/15, Farkas; Cass., 15/07/2020, n. 14999).

Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai fini dell'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui è parte (in tal senso Corte Giust., sentenze del 26/1/2011, in causa C-218/10, ADV Allround, punto 26, e del 19/7/2012, A, C-33/11, punto 27), mentre la determinazione del significato e della portata dei termini per i quali il diritto dell'Unione non fornisce alcuna definizione deve essere ricavata conformemente al loro senso abituale nel linguaggio comune, tenendo conto, al contempo, del contesto in cui essi sono utilizzati e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui trattasi (v., in tal senso, Corte di Giust., sentenza del 13 dicembre 2012, in causa C-395/11 BLV Wohn- und Gewerbebau, punto 25) e, in caso di divergenze linguistiche, in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui è parte (v., in tal senso, Corte di Giust. sentenze del 3/3/2005, in C-428/02, Fonden Marselisborg LystÚdehavn, punto 42, e del 13/6/2013, in causa C-125/12, Promociones y Construcciones 133 200, punto 22).

Pertanto, il riferimento contenuto nell' art. 198 , paragrafo 2, della Direttiva Iva , alle "cessioni di materiali ...", ribadito nell'allegato VI, va inteso nei termini espressi dall'art. 14, paragrafo 1, della medesima Direttiva, il quale stabilisce che "Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario" (vedi tra le tante, Corte di Giust. sentenza del 26/5/2016, in causa C-550/14, Ostre Landsret), mentre, con riguardo all'oggetto della cessione, l'allegato VI della direttiva elenca, al punto 1, le "cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi, avanzi e materiali di recupero", al punto 2, le "cessioni di prodotti semilavorati ferrosi e non ferrosi", al punto 3, le "cessioni di residui ed altri materiali riciclabili costituiti da metalli ferrosi e non ferrosi (o) loro leghe" e, al punto 4, le "cessioni di rottami ferrosi e metalli di recupero nonché di ritagli, avanzi (e) cascami".

Alla stregua del complesso delle norme citate, questa Corte ha avuto modo di affermare - condivisibilmente - che, ai fini dell'applicazione del regime d'inversione contabile, la questione fondamentale non sta tanto nel fatto che il bene ceduto sia un prodotto semilavorato, quanto piuttosto che si tratti di un prodotto d'oro che possiede un preciso "tenore", giacché "è il livello di purezza dell'oro contenuto nel bene ad essere decisivo per determinare se una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati, come sopra intesi, rientri o no nell'ambito di applicazione dell' art. 198 , paragrafo 2, della direttiva IVA "; segnatamente, ai fini dell'applicazione dell' art. 17 , quinto comma, d.P.R. n. 633 del 1972 , è necessario e sufficiente

"che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo e che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma medesima" (vedi Cass. n. 11109 del 2022).

In definitiva, in funzione del "reverse charge", non rileva, dunque, che l'attività di trasformazione del materiale d'oro o del semilavorato sia eseguita direttamente dal cessionario dell'operazione, costituendo requisiti fondamentali per la sua applicazione sia la purezza del prodotto d'oro - quale condizione prioritaria emergente, con tutta evidenza, dalla nozione di "materiale d'oro" e di "prodotto semilavorato", la quale si presta di per sé soltanto ad escludere dal proprio ambito i prodotti finiti e i prodotti che non siano mai stati oggetto di lavorazione o di trasformazione -, sia la non immediata destinazione al consumo del bene ceduto, in quanto deputato ad essere trasformato in un altro oggetto e a conoscere un nuovo ciclo economico (Cass. n. 11109 del 2022 cit.), a differenza di quanto previsto per il diverso regime del margine ex art. 311 della Direttiva Iva , riferito, viceversa, a prodotti di occasione e, dunque, a beni suscettibili di reimpiego (Cass. n. 11927 del 2021).

Tale interpretazione, non solo è in linea con la lettera delle norme sopra riportate (art. 198 , paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE , e 17, quinto comma, d.P.R. n. 633 del 1972), ma è altresì coerente con l'obiettivo di prevenire frodi fiscali, perseguito dal legislatore unionale con il regime in esame (v. Cass. n. 11927 cit., che richiama Corte giust. 26 maggio 2016, causa C-550/14, Envirotec Denmark ApS, punto 30), il quale, come si è visto, costituisce, a sua volta, criterio utilizzabile a fini ermeneutici. Infatti, ciò che aumenta il rischio di frodi fiscali e giustifica, pertanto, l'applicazione del meccanismo di inversione contabile per la cessione di determinati beni, fra cui l'oro, è l'elevato valore di mercato degli stessi rispetto alle dimensioni, che li rendono facilmente trasportabili e che nel commercio dell'oro, quando non si tratta di un prodotto finito, come un gioiello, è il tenore d'oro del bene in questione a determinarne il valore, con la conseguenza che il rischio di frodi fiscali è tanto maggiore quanto più elevato è il tenore d'oro di tale bene (in tal senso, Corte Giust. sentenza, 26/5/2016, in causa C-550/14, punto 41), sicché limitare l'applicazione di questo regime derogatorio ai soli casi in cui il bene viene trasformato dal cessionario, benché rispondente alle caratteristiche richieste, vanificherebbe la finalità con esso perseguita.

Sulla scorta di quanto puntualizzato, deve dunque ritenersi che il regime dell'inversione contabile di cui all' art. 17 , quinto comma, d.P.R. n. 633 del 1972 , allorché prevede che le cessioni abbiano ad oggetto imponibili d'oro da investimento oppure materiale d'oro oppure prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, postula che il metallo ceduto si caratterizzi per il suo "tenore" e sia destinato non all'immediato consumo, ma alla sua trasformazione in un altro oggetto che avvii un nuovo ciclo economico, senza che assuma invece rilevanza il fatto che il cessionario debba egli stesso occuparsi direttamente del processo intermedio di lavorazione, stante la funzione da esso assolta di snellire il processo di riscossione al fine di prevenire le condotte di evasione per quei beni e quelle prestazioni che, per le loro caratteristiche, sono a rischio frodi.

Sufficiente si deve quindi ritenere, per l'applicabilità del regime d'inversione contabile, che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma. Altrimenti, si applica il diverso regime del margine.

In ultima analisi va data continuità ai principi incisivamente espressi da questa Corte e disattesi dal giudice di merito, principi che completezza di seguito si riportano: "In tema di IVA sulle cessioni di oro e relativi prodotti semilavorati, il regime dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge"), previsto dall' art. 17 , comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 , che, in deroga a quanto previsto dal comma 1, pone in capo al cessionario, anziché al cedente, l'obbligo di assolvere l'imposta, non richiede che il cessionario esegua direttamente l'attività di trasformazione del materiale aurifero ceduto o del semilavorato, costituendo requisiti fondamentali per la sua applicazione la purezza dell'oro e la non immediata destinazione al consumo del bene ceduto, in quanto deputato ad essere trasformato in un altro oggetto e a conoscere un nuovo ciclo produttivo (Cass. n. 26760 del 2022); "In tema di IVA, Il regime dell'inversione contabile previsto dall' art. 17 , comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 , che, in deroga a quanto previsto dal comma 1, pone in capo al cessionario, anziché al cedente, l'obbligo di assolvere l'imposta, trova fondamento, secondo la disciplina unionale cui quella interna è conformata, nell'esigenza di prevenire il rischio di frodi fiscali, che è tanto maggiore quanto più elevato è il tenore dell'oro che forma oggetto della fornitura; pertanto, ai fini dell'applicabilità del predetto regime, in luogo di quello diverso del margine concernente il commercio degli oggetti di occasione, è sufficiente che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo, che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma" (Cass. n. 11927 del 2021 cit. e Cass. 11106 del 2022).

Nella specie, sia le valutazioni necessarie ai fini dell'applicabilità del regime dell'inversione contabile (ossia che si tratti di prodotti semilavorati, nell'accezione sopra indicata, con la purezza stabilita dall' art. 17 , comma 5 del d.P.R. n. 633/72), sia quelle funzionali all'applicabilità del regime del margine di utile (ossia che si tratti di beni la cui ozi funzionalità si identifichi con quella dell'oro, oppure di beni che rispondono a funzionalità autonoma da quella del materiale che li compone) sono state trascurate e obliterate dal giudice d'appello, il quale, con la sentenza impugnata, si è limitato ad aver riguardo alla circostanza dell'acquisto di oggetti usati in luogo di semilavorati e dell'ipotizzata commerciabilità dei medesimi oggetti senza una previa attività di trasformazione.

Nella specie, i giudici di merito non si sono attenuti ai compendiatati principi, avendo evidenziato come la cessionaria avesse svolto soltanto attività di acquisizione di materiale d'oro usato e di prodotti d'oro, senza sottoporli ad alcuna lavorazione, provvedendo a cederli a terzi che si occupavano poi della loro eventuale trasformazione. Nel concludere che l'operazione esaminata fosse soggetta al regime ordinario e non a quello di inversione contabile, la CTR non ha accertato le caratteristiche dei prodotti oggetto di cessioni, secondo le indicazioni sopra riportate.

Il secondo motivo va in conclusione accolto, con assorbimento delle restanti censure; la sentenza va cassata e la causa rinviata alla Corte di Giustizia Tributaria della Puglia in diversa composizione, che svolgerà queste verifiche e liquiderà le spese.

P.Q.M. accoglie il secondo motivo di ricorso, assorbe le rimanenti censure; cassa la sentenza impugnata; rinvia la causa per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria della Puglia in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza