

Sentenza del 29/01/2024 n. 2588 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

El Pais Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, propone ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 6635/01/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso la cartella di pagamento con la quale, per l'anno 2007, non veniva sostanzialmente riconosciuto il credito Iva dell'esercizio precedente stante l'omessa presentazione (per ultra- tardività) della relativa dichiarazione annuale.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha ritenuto la fattispecie in oggetto già affrontata dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 433/2008 secondo cui l'Iva non era detraibile in caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale fatta salva la possibilità di chiederne il rimborso ai sensi dell' art. 30 del d.P.R. n. 633/72 , e non rilevando l' art. 55 del d.P.R. 633/72 , cui aveva fatto riferimento la sentenza di primo grado.

3. Resiste con "atto di costituzione" l'Agenzia delle entrate.

4. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Mauro Vitiello, ha depositato le sue conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento dei motivi terzo e quarto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., l'error in procedendo per violazione dell' art. 112 c.p.c. non avendo la CTR pronunciato in ordine al motivo di doglianza - introdotto nel giudizio sin dal ricorso di primo grado e reiterato in appello - circa l'assunta violazione dell' art. 42 , comma 3, del d.P.R. n. 600/1973 e degli artt. 1 e 6 del Decreto del Ministero delle Finanze n. 321 del 1999 , quanto alla mancanza degli elementi e della motivazione sui quali si basava il ruolo.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4 del D.Lgs. n. 546/92 e 111 Cost. per avere la CTR accolto l'appello dell'Ufficio con una motivazione apparente assumendo quale unico motivo di giudizio un precedente giurisprudenziale (Cass. n. 433/2008) attinente ad una fattispecie relativa all'anno 1993, senza spiegare le ragioni per cui tale pronuncia fosse pertinente anche nel diverso contesto normativo relativo agli anni 2006/2007 e senza confutare i precedenti giurisprudenziali citati dalla società ad essa favorevoli né la prassi dell'Agenzia anch'essa favorevole alla contribuente.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione di norme di diritto avendo la CTR applicato alla fattispecie un precedente giurisprudenziale (Cass. n. 433/2008) riferito ad una "cornice normativa" diversa da quella vigente all'epoca dei fatti (essendo stato il quinto comma dell' art. 27 del d.P.R. n. 633/72 abrogato con effetto dal 1.1.98, il quarto comma dell' art. 28 del d.P.R. n. 633/72 , modificato a decorrere dal 1.1.98, per poi essere abrogato dall' art. 9 , comma 4, del d.p.R. 322/98 , il primo comma dell'art. 19 del medesimo decreto modificato a decorrere dal 1.1.98, ed essendo in vigore dal 1998 l' art. 5 del D.Lgs. n. 471/97). In particolare, la ricorrente evidenzia come, con la sentenza n. 17757/2016, la Corte di cassazione, a sezioni unite, abbia statuito la detraibilità dell'eccedenza di imposta pur in mancanza di dichiarazione annuale, in presenza dei requisiti sostanziali della effettiva maturazione del credito medesimo per effetto delle annotazioni periodiche delle fatture regolarmente registrate, il che sarebbe ravvisabile nel caso di specie, non avendo l'Ufficio, a fronte di dichiarazione pacificamente inviata tardivamente, dedotto alcunché, né in primo grado né in appello, circa la correttezza del riportato credito.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell' art. 2 , comma 7, del d.P.R. n. 322/98 per avere la CTR considerato omessa la dichiarazione ai fini della liquidazione dell'imposta sebbene costituisse circostanza pacifica la presentazione in data 14.12.2010 (con ritardo superiore a novanta giorni) della dichiarazione relativa all'anno 2006, con ciò contravvenendo agli arresti della Corte di Giustizia (ex multis, sentenza 8 maggio 2008 n. 96 "Ecotrade") secondo cui il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti spetta in ragione dell'effettività delle operazioni svolte e non in conseguenza del corretto adempimento degli aspetti formali quali la presentazione della dichiarazione annuale. Per quanto possa occorrere, la ricorrente invita questa Corte anche a sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 7, cit. per violazione del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di ragionevolezza nella parte in cui, nel fare salvi gli effetti liquidatori della dichiarazione Iva tardivamente presentata, tenga valido il risultato solo se algebricamente favorevole all'erario.

5. Il secondo motivo - da esaminare in via prioritaria- è infondato.

6. Invero, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorché la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost. (tra le tante: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248 ; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400 ; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288 ; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627 ; Cass., sez. 65, 28829 del 2021). Nella specie, tuttavia, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia carente o incoerente sul piano della logica-giuridica, avendo la CTR sostanzialmente ritenuto che la questione in oggetto - della detraibilità dell'Iva a credito in caso di mancata presentazione della relativa dichiarazione annuale - fosse stata già affrontata dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 433/2008 secondo cui era da escludere la detraibilità dell'Iva a credito nell'ipotesi di mancata presentazione della dichiarazione annuale fatta salva la possibilità del contribuente di richiederne il rimborso ai sensi dell' art. 30 del d.P.R. n. 633/72

senza che assumessero rilievo gli adempimenti previsti in materia di Iva in relazione agli obblighi di registrazione degli acquisti e delle liquidazioni periodiche.

7. Il terzo motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate, con assorbimento dei restanti.

8. Sulla questione di diritto prospettata nella giurisprudenza di legittimità si erano formati due orientamenti interpretativi di segno opposto: secondo il primo, il contribuente che, avendo regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca, per lui, un credito d'imposta, ed avendo operato la detrazione del credito nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale, può computare l'imposta detraibile, risultante dalle liquidazioni periodiche, nella dichiarazione dell'anno successivo, atteso che, ai sensi del quarto comma dell' art. 28 del d.P.R. n. 633 del 1972 , il diritto alla detrazione si perde solo quando questa non venga computata sia nel mese di competenza, che in sede di dichiarazione annuale (cfr. Cass. 25 febbraio 1998, n. 2063).

L'opposta opzione ermeneutica si esprimeva, invece, nel senso che il contribuente che, pure avendo computato le detrazioni per i mesi di competenza, abbia ommesso di computarle nella dichiarazione annuale, perde il diritto a dette detrazioni, ai sensi dell' art. 28 , quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 , fermo il diritto al rimborso di quanto versato in eccedenza, in applicazione dell'art. 30, secondo comma, del citato d.P.R. (cfr. Cass. 19 ottobre 2007, n. 21947 ; Cass. 9 febbraio 2001, n. 1823).

9. Il contrasto è stato risolto dalla Sezioni Unite, le quali, con pronuncia n. 17757 dell'8 settembre 2016, hanno affermato che "la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili" (nello stesso senso, Cass., sez. 5, n. 15459 del 2018 ; Cass., Sez. 6 - 5, n. 8131 del 2018 ; Sez. 5, n. 4392 del 2018).

9.1. Il contribuente, pertanto, può portare in detrazione l'eccedenza d'imposta anche in assenza della dichiarazione annuale finale (e fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto) purché siano rispettati i requisiti sostanziali per poter fruire della detrazione; la sussistenza di tali requisiti esclude, dunque, la rilevanza dell'assenza di quelli formali, ivi comprese le liquidazioni periodiche, purché sia rispettata la cornice biennale prevista dall' art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'esercizio del diritto di detrazione (secondo le precisazioni espresse, in particolare, da Cass. 28 luglio 2015, n. 14767, e confermate, tra le altre, da Cass. 3 marzo 2017, n. 5401 ; a tale cornice biennale hanno fatto espresso riferimento, nel dettare il principio di diritto, le sezioni unite con la sentenza in precedenza richiamata, nella parte in cui

hanno precisato, al punto 5.8., che essa identifica "il rilievo generale e interno" che governa l'esercizio del diritto di detrazione).

9.2. Non c'è, invece, necessità di procedere ad accertamento induttivo, in quanto l'Amministrazione non può pretendere la restituzione di somme per ragioni di pura forma senza addurre rilievi sulla loro effettiva spettanza. Principio, questo, che è coerente con la giurisprudenza unionale, secondo cui "il principio fondamentale di neutralità dell'i.v.a. 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" e che "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", in quanto "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" (così, Corte Giust., 11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia; più recentemente, Corte Giust., 15 novembre 2017, Rochus Geissel; Corte Giust., 15 settembre 2016, Senatex).

9.3. Nella richiamata sentenza n. 17757/2016, la Corte equipara espressamente la dichiarazione omessa materialmente a quella omessa perché ultra-tardiva, saldando la linea evolutiva percorsa con i principi fondanti la decisione di queste sezioni unite n. 13378 del 2016, sull'emenda delle dichiarazioni fiscali (punto 5.7.).

10. Nella sentenza impugnata, la CTR- a fronte della pacifica dichiarazione ultratardiva per l'anno 2006 (in quanto presentata in data 14.12.2010 con ritardo superiore a novanta giorni) - ha ritenuto, richiamando i principi statuiti da Cass. n. 433/2008 - ormai superati alla luce dell'intervento delle Sezioni unite con la richiamata sentenza n. 17757/2016 a composizione dell'insorto contrasto giurisprudenziale - legittima la cartella di pagamento impugnata relativa all'annualità 2007, stante la non detraibilità dell'Iva a credito, per omessa presentazione della dichiarazione annuale per l'anno 2006 (cui era equiparabile la dichiarazione ultra-tardiva), fermo il diritto al rimborso di quanto versato in eccedenza, in applicazione dell' art. 30 , secondo comma, del d.P.R. n. 633/72 , senza che assumesse rilievo l'adempimento delle prescrizioni di cui all'art. 55 del medesimo decreto in ordine alla regolare esecuzione delle liquidazioni periodiche; con ciò, senza verificare nella specie, in ossequio ai principi sopra richiamati, anche in assenza della dichiarazione annuale finale - cui è equiparabile la dichiarazione ultra-tardiva - nel rispetto della cornice biennale, la sussistenza dei requisiti sostanziali per la detrazione dell'Iva.

11. In conclusione, va accolto il terzo motivo, rigettato il secondo, assorbiti i restanti, con cassazione della sentenza impugnata - in relazione al motivo accolto- e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo motivo, rigetta il secondo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto- e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza