

Sentenza del 30/01/2024 n. 2837 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Regione siciliana, veniva rigettato l'appello proposto dalla Ergon Società Consortile a Responsabilità Limitata, oggi Ergon Spa, operante nel settore della grande distribuzione a supermercati e ipermercati, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Palermo n. 324/7/13 che aveva rigettato il ricorso proposto dalla contribuente. Il ricorso introduttivo contestava il provvedimento di irrogazione sanzioni relativo ad II.DD. e IVA 2006 emesso dall'Amministrazione finanziaria ex art. 16 comma 7 del D.Lgs. n.472/97 per tardività delle fatturazioni relative alla vendita con consegna diretta a terzi effettuate nei mesi di gennaio, febbraio, marzo e aprile 2006. Nella fattispecie la contribuente, società consortile, aveva agito in veste di "collettore" o "centrale acquisti" di beni per conto delle proprie consorziate, con consegna diretta dei beni dai fornitori ai dettaglianti clienti delle consorziate. Venivano così irrogate ai sensi del D.Lgs. n.472/1997 sanzioni per euro 133.659,00, in relazione alle contestate operazioni fatturate entro il mese successivo alla consegna pari ad euro 124.672,00 ed operazioni triangolari fatturate oltre il mese successivo per euro 8.987,00.

2. Il giudice di primo grado confermava l'operato dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo in particolare che avesse correttamente applicato in senso restrittivo il disposto dell' art. 21 comma 4 ultimo periodo del d.P.R. n.633/72 recante disposizioni sulla fatturazione delle operazioni in caso di operazione triangolare. La CTR a sua volta interpretava la disposizione suddetta nel senso che il termine "terzi" di cui alla norma citata era riferito al soggetto destinatario finale della cessione senza che potesse contemplare ulteriori passaggi tra cedente, cessionario e un terzo soggetto.

3. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidato a tre motivi, che illustra con memorie, cui ha replicato l'Agenzia delle Entrate con controricorso. La causa è stata dimessa alla pubblica udienza.

Motivi della decisione 4. Con il primo motivo, in relazione all' art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ., la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione da parte della sentenza impugnata degli artt. 21 comma 4 del d.P.R. n.633/72, 12, 14 disp. prel. cod. civ., 1703 e ss. cod. civ., 1 , 168 , 222 , 223 , 273 della Direttiva n.2006/2012 e dei principi comunitari di neutralità, effettività, proporzionalità e ragionevolezza quanto alle sanzioni irrogate.

4.1. Con il secondo motivo la società prospetta, con riferimento all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt.6, commi 1, 2 e 5-bis D.Lgs. n.472/1997,

10 comma 3 l. n.212/2000 e dei principi comunitari di proporzionalità e adeguatezza, nonché dell' art.2909 cod. civ..

Nel corpo del motivo si invoca il giudicato esterno discendente - a dire della ricorrente - dalla sentenza definitiva della CTR Siciliana, sez. staccata di Catania, n.51/34/13 nella quale è stato affermato, all'esito di un processo inter partes relativo alla debenza dell'imposta per le annualità 2004 e 2005, che le violazioni commesse dalla contribuente "sono solo di carattere formale".

4.2. Il terzo motivo - in relazione all' art.360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. - censura l'illegittimità della sentenza per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oltre che la violazione e falsa applicazione dell' art.62 primo comma del D.Lgs. n.546/92 , sempre con riferimento all'eccezione di giudicato, alla natura formale della violazione e ai presupposti dell'errore scusabile la per ritardata fatturazione, questioni indebitamente dichiarate assorbite dal giudice d'appello.

5. Le censure sono esaminabili congiuntamente in quanto interconnesse e sono parzialmente fondate, nei limiti che seguono. 5.1. Innanzitutto, va escluso l'invocato giudicato esterno. Basti al riguardo considerare che, pacificamente, la sentenza definitiva della CTR Siciliana, sez. staccata di Catania, n. 51/34/13 ha riguardato la debenza dell'IVA per le annualità 2004 e 2005, e nessun effetto può avere sul presente giudizio, relativo alle sanzioni e per una diversa annualità (il 2006). Del resto, non è neppure allegato né logico che le singole operazioni contestate e da cui derivano le sanzioni - unico oggetto del contendere in questa sede - siano identiche a quelle dei due precedenti anni di imposta.

5.2 Ciò premesso, la ricorrente attraverso le doglianze suddette innanzitutto pone la questione di diritto del se l'istituto della fatturazione in deroga al termine ordinario previsto per le vendite con consegna diretta a terzi possa essere applicato anche nel caso in cui il primo cessionario sia una società consortile, la quale agisca in veste di "collettore" o "centrale acquisti" di beni che, attraverso le proprie consorziate per conto delle quali opera, giungono ai propri clienti abituali (società affiliate).

5.3. L'oggetto della presente controversia attiene essenzialmente all'interpretazione dell' art. 21 , quarto comma, d.P.R. n. 633/1972 in vigore dal 29/02/2004 con effetto dal 01/01/1998 in conseguenza della novella recata dall'art.1 del D.Lgs. 29/02/2004 n. 52 e rimasta in vigore sino al 20/2/2010.

5.4. In deroga alla regola generale secondo la quale la fattura differita dev'essere emessa e registrata entro il 15° giorno del mese successivo a quello in cui i beni vengono spediti o consegnati o le prestazioni vengono realmente effettuate, il disposto invocato dalla contribuente nel testo applicabile *ratione temporis* stabilisce che: "La fattura è emessa al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6. La fattura in formato cartaceo è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472 , la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione e contiene

anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi. In tale caso, può essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti. In deroga a quanto disposto nel terzo periodo la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente."

6. In base alla norma applicabile *ratione temporis* sopra riportata, limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente, la fatturazione può essere differita e computata ai fini della liquidazione dal primo cessionario al mese successivo a quello della consegna o spedizione, effettuata dal primo cedente al terzo destinatario. Se il soggetto IVA e il fornitore sono residenti si parla di "triangolazione interna".

6.1. La previsione di legge suddetta disciplina il caso in cui il soggetto IVA acquista merci che fa consegnare ai propri clienti direttamente dal fornitore, e la ratio sottesa è permettere una dilazione del tempo necessario per consentire l'adempimento della fatturazione in ragione del lasso temporale aggiuntivo che normalmente trascorre per effetto della consegna o prestazione effettuata da un soggetto distinto dall'emittente, il fornitore. Per tale ragione, è previsto che la fattura differita sia emessa e registrata entro il 15° giorno del mese successivo a quello in cui i beni sono stati spediti, consegnati o comunque le prestazioni sono state realmente effettuate.

7. La fatturazione differita, secondo la quale "la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione" ai sensi dell'art.21, comma 4, secondo periodo (oggi lett. a) d.P.R. n.633/1972 , va poi tenuta distinta dalla fatturazione c.d. "super-differita" disciplinata dall'ultimo periodo della norma sopra richiamata.

8. La fattura "super-differita" trova applicazione nel caso di operazioni triangolari di beni "interne", in caso di invio dei beni ad un soggetto terzo a cura o a nome del primo cedente per conto del proprio cessionario. In questo caso, il promotore della triangolazione interna può emettere la fattura "super differita" a favore del proprio cliente entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni.

8.1. Secondo la contribuente il caso concreto è suscumbibile nella citata fattispecie, a fronte del documento di trasporto che registra la consegna diretta dal fornitore contraente con la consortile al cliente affiliato alla consorziata. La seconda pagina del ricorso afferma che da ciò scaturirebbe l'obbligo di emissione delle fatture con le seguenti scadenze: 1) dal fornitore alla società consortile, da emettersi entro il mese della consegna; 2) dalla società consortile alla società consorziata, da emettersi entro il mese successivo al documento di trasporto; 3) dalla società consorziata al cliente affiliato, da emettersi entro il mese successivo al documento di trasporto.

8.2. D'altro canto, attraverso una ricostruzione condivisa dal giudice d'appello, l'Agenzia ha negato l'applicabilità al caso di entrambi i citati periodi dell' art.21 , comma 4, d.P.R. n.633/1972 . Come si evince anche dalla lettura della terza pagina del ricorso, l'Amministrazione finanziaria ha emesso l'atto di irrogazione sanzioni per il complessivo importo di euro 133.659,00, di cui: a) euro 124.672,00 per operazioni fatturate entro il mese successivo alla consegna - e dunque a seguito del disconoscimento nei confronti della contribuente delle qualificazioni delle

operazioni soggette a fatturazione "differita"; b) euro 8.987,00 per operazioni triangolari fatturate oltre il mese successivo, a seguito del disconoscimento nei confronti della consortile della qualificazione delle operazioni come soggette a fatturazione "super-differita".

9. Sulla base di tale ricostruzione, si tratta ora di stabilire se il caso in esame, nel quale il primo cessionario è una società consortile che agisce in veste di "collettore" o "centrale acquisti" di beni che dal fornitore contraente con la consortile giungono direttamente ai clienti abituali delle consorziate (società affiliate), rientra nella suddetta disciplina.

10. L'Agenzia ritiene che nel concreto radicalmente non si sia verificata un'operazione triangolare, dal momento che i soggetti coinvolti sarebbero almeno quattro, ossia il fornitore, la società consortile, una o più società consorziate e una o più società affiliate clienti finali.

11. La contribuente in seno alle censure poste alla base del ricorso, ulteriormente rielaborate nelle memorie illustrative e oggetto di discussione orale in pubblica udienza, sostiene invece che l'espressione letterale "cessioni effettuate a terzi" usata dalla norma dell' art. 21 , comma 4, d.P.R. n.633/1972 nel testo applicabile *ratione temporis* e la stessa *voluntas legis* che la sorregge, sarebbero rispettate perché il differimento del termine di fatturazione, disposto in deroga al principio generale, risiede nel fatto che non sarebbe in concreto agevolmente rispettabile il termine ordinario di fatturazione nel caso in cui nell'operazione economica complessa intervengano tre soggetti e, a maggior ragione, la logica sarebbe valida nel caso in cui ne intervengano quattro.

12. Secondo il Collegio tale ragionamento non si attaglia alla peculiare posizione della società ricorrente. La contribuente identifica correttamente la *voluntas legis*, ma proprio l'applicazione di questa in ultima analisi esclude che alla contribuente spetti la facoltà di emissione di fatture "differite" o "super-differite" nel senso di cui all'art. 21 comma 4 citato.

12.1. Infatti, la società consortile, a fronte della piena soggettività delle società consorziate, ha pacificamente svolto una funzione di mero collettore e "centrale acquisti", operando allo scopo di spuntare sul mercato prezzi unitari più competitivi per le cessioni di singole unità di merci ai clienti finali, grazie ad un volume di ordinativi alle fornitrici maggiore di quello che le singole consorziate avrebbero potuto collocare sul mercato singolarmente, senza il tramite della contribuente.

12.2. Ma se questo è il presupposto logico-economico, il ruolo della società consortile nella singola operazione di consegna di merce da parte della fornitrice al cliente affiliato alla consorziata, pur comportando un incremento di valore aggiunto che la assoggetta ad IVA, non apporta alcuna materialità nello scambio della merce per il prezzo che di per sé complicherebbe per la consortile gli adempimenti di fatturazione IVA.

12.3. Ne consegue che, con riferimento alla società consortile, non vi sono ragioni logiche che di per sé possano giustificare la deroga, in ragione di una delle due fattispecie dell'art.21 comma 4 ultima parte, al termine ordinario fissato nella prima parte della norma, secondo cui la fattura dev'essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione economica.

13. In particolare, sulla base del contenuto della sentenza impugnata e del ricorso, non risulta che la Ergon, nella sua funzione di società consortile collettore e "centrale acquisti", abbia svolto alcun ruolo che materialmente possa aver reso per essa in concreto non agevole rispettare il termine ordinario di fatturazione. È pacifica la consegna diretta dei beni dalle fornitrici ai clienti affiliati alle consorziate. È dunque ingiustificato che il semplice ruolo di intermediario svolto consenta nel caso in esame alla società consortile di accedere ai meccanismi della fatturazione "differita" e "super-differita", con il connesso meccanismo di pagamento ritardato dell'IVA.

13.1. Diversamente opinando, fermando l'ermeneutica al semplice numero dei soggetti coinvolti nell'operazione complessiva ma senza individuare una reale giustificazione logica al differimento della fatturazione in capo alla consorziata, si finirebbe per alterare le dinamiche di mercato a danno di soggetti economici non consortili. Ove si accedesse a tale interpretazione, la società consortile otterrebbe un trattamento fiscale di favore non in ragione dei diversi quantitativi di ordinativi che riesce a convogliare sul mercato rispetto agli altri soggetti economici, ma semplicemente per la forma societaria e denominazione assunta. Tale configurazione le consentirebbe di per sé di posticipare la fatturazione ai fini IVA, a seconda dei casi, sino al quindicesimo giorno del mese successivo a quello della consegna o spedizione ("differita") o sino al mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni ("super-differita"). Il risultato sarebbe un ingiustificato ritardo nel pagamento dell'IVA e il conseguimento di un indebito vantaggio economico corrispondente alla remunerazione del denaro per il lasso di tempo del posticipato pagamento dell'imposta armonizzata, assimilabile all'accesso al credito.

14. Dev'essere pertanto affermato il seguente principio di diritto:

"Ai fini Iva, per le società consortili con funzione di collettore di acquisti con consegna diretta di beni dai fornitori ai clienti finali affiliati alle società consorziate, l' art. 21 , quarto comma, d.P.R. n. 633/1972 in vigore dal 29 febbraio 2004 con effetto dal 1 gennaio 1998 in conseguenza della novella recata dall'art.1 del D.Lgs. 29 febbraio 2004 n. 52 e rimasta in vigore sino al 20 febbraio 2010, dev'essere interpretato nel senso che vige la regola secondo la quale la fattura dev'essere emessa dalla società consortile al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6 del d.P.R. citato e non è di per sé consentita la "fatturazione differita" al giorno quindicesimo del mese successivo a quello della consegna o spedizione, né la "fatturazione ultra-differita" al mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni quanto alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente".

15. Per le ragioni sopra esposte, non è condivisibile neppure l'ulteriore linea difensiva svolta dalla ricorrente secondo la quale, nel caso di specie, la ritardata fatturazione avrebbe comportato una violazione meramente formale della normativa IVA, dal momento che l'imposta è stata comunque versata dalla contribuente e la decisione del giudice d'appello si porrebbe in frizione con i principi comunitari di neutralità ed effettività. Infatti, il versamento dell'imposta c'è stato, ma in un momento successivo al dovuto e questo ha un valore economico che, sui grandi numeri di pezzi di acquisto come proprio della grande distribuzione, è suscettibile di incidere sulle stesse dinamiche di mercato. Al contrario, l'imposta armonizzata dev'essere neutra, essendo assoggettato al tributo soltanto il valore aggiunto da ogni impresa durante il ciclo produttivo e distributivo e, come visto, nel caso di specie la società consortile è stata un mero

collettore e "centrale acquisti" senza che sia emersa alcuna ragione particolare di complicazione nella fatturazione in rapporto alla consegna o spedizione dei beni.

16. Nondimeno, quanto ai principi di proporzionalità e ragionevolezza, pure invocati dalla ricorrente nel corpo delle censure in disamina, vanno ricordati il principio sancito dall'art. 5 paragrafo 4 del TUE (ex articolo 5 del TCE), il quale statuisce nella sua prima parte che "In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati" e la matrice alla base dell'art.97 Cost., secondo cui le disposizioni normative contenute in atti aventi valore di legge devono essere adeguate o congruenti rispetto al fine perseguito.

17. Non risulta che la CTR abbia valutato il profilo, considerando se sussista o meno contrasto tra tali principi e le sanzioni applicate nel caso di specie e, ove ritenuto sussistente, se questo sia risolvibile in mera interpretativa o, eventualmente, se del caso attraverso la disapplicazione e ricorso ai criteri fissati dalla sentenza della Corte di Giustizia. Il giudice del Lussemburgo ha infatti più volte calato il principio di proporzionalità in materia di sanzioni, affermando specificamente che esse non debbano eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi di garantire l'esatta riscossione dell'IVA all'importazione e di evitare l'evasione (v., in tal senso, Corte di Giustizia sentenze 8 maggio 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, punti da 65 a 67; 12 luglio 2012, EMS-Bulgari Transport, C-284/11, punto 67). Al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto,

in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (così Corte di Giustizia sentenza 17 luglio 2014 Equoland, C-272/13, para 35).

18. La sentenza impugnata va pertanto cassata limitatamente al suddetto profilo, con rinvio al giudice del merito, in diversa composizione, per il compimento del descritto adempimento in sede di giudizio rescissorio, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, nei limiti di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Regione siciliana, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza