GRUPPO24ORE

LEX24

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Ordinanza 24 agosto 2018, n. 21102

Integrale

Iva - Accertamento - Operazioni intracomunitarie fatturate - Non imponibilità ai sensi dell'art.41 dl 331/93 - Cliente spagnolo con partita Iva sconosciuta alla banca dati comunitaria (VIES) - Recupero

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI IASI Camilla - Presidente

Dott. DE MASI Oronzo - rel. Consigliere

Dott. CATALLOZZI Paolo - Consigliere

Dott. CASTORINA Rosaria Maria - Consigliere

Dott. D'OVIDIO Paola - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 19004-2011 proposto da:

(OMISSIS) SPA, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI SALUZZO, MINISTERO ECONOMIA E FINANZE;

- intimati -

Nonche' da:

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI SALUZZO, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente incidentale -

contro

(OMISSIS) SPA, MINISTERO ECONOMIA E FINANZE;

- intimati -

avverso la sentenza n. 36/2010 della COMM.TRIB.REG. di TORINO, depositata il 27/05/2010;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 19/06/2018 dal Consigliere Dott. ORONZO DE MASI.

RITENUTO

che la Commissione tributaria regionale del Piemonte, con sentenza n. 36/32/10, depositata il 27/5/2010, ha rigettato gli appelli principale ed incidentale proposti, rispettivamente, dall'Agenzia delle Entrate e dalla (OMISSIS) s.p.a., ed ha confermato la decisione di prime cure che - per quanto ancora d'interesse - aveva dichiarato legittimo il recupero dell'IVA, ed al contempo non sanzionabile la violazione di cui all'avviso di accertamento della maggiore imposta dovuta dalla societa', per l'anno 2004, in relazione a due operazioni intracomunitarie fatturate come non imponibili, ai sensi della L. n. 427 del 1993, articolo 41, nei confronti di clienti spagnoli, il cui numero di partita IVA non era riconosciuto dalla banca dati comunitaria (VIES); che, secondo il giudice di appello, "la societa' aveva messo in opera tutte le azioni necessarie e possibili per verificare la correttezza del proprio operato e ha ritenuto di aver adempiuto agli obblighi previsti, anche in considerazione del fatto che l'acquirente era identificato dalla partita IVA", e che "la vendita dei beni e' avvenuta a titolo oneroso, cosi' come risulta dai modelli Intrastat, dalle fatture e dal codice IVA dei clienti";

che avverso la sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due mezzi, illustrati con memoria, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, la quale a propria volta propone ricorso incidentale affidato ad un unico motivo.

CONSIDERATO

che con il primo motivo d'impugnazione la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, giacche' la CTR, in merito all'appello incidentale della contribuente, non ha considerato che, una volta effettuato il controllo delle partite IVA fornite dai clienti spagnoli richiedenti la fornitura della merce, risultati non iscritti nel registro VIES, la societa' (OMISSIS) aveva provveduto a controllare in loco, mediante un proprio agente, l'effettiva esistenza ed operativita' delle imprese, nonche' l'effettiva attribuzione della partita IVA (in Spagna NIF), come da certificazione versata in atti, donde la ragionevole conclusione del malfunzionamento dell'interrogato sistema informatico, e la non debenza dell'imposta non versata, essendo impossibile provare il pagamento della imposta stessa, nel territorio dello Stato d'appartenenza, da parte del soggetto cessionario dei beni;

che con il secondo motivo denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione di norme di diritto, segnatamente, il Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 41 giacche' la CTR non ha considerato che la contribuente aveva provveduto ad accertare preventivamente l'esistenza del soggetto imprenditoriale destinatario della merce, acquisendo copia dei certificati di attribuzione delle partite IVA spagnole, e che nulla di piu' poteva fare, ne' era tenuta a fare, in base alla disciplina all'epoca vigente;

che con il motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 8, Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6 giacche' la CTR non ha considerato che nella specie non ricorre l'oggettiva incertezza della normativa tributaria costituente il presupposto per l'annullamento delle sanzioni, in quanto il numero identificativo del destinatario della operazione e' elemento di fondamentale importanza nell'ambito degli scambi comunitari, e le previsioni normative al riguardo sono del tutto lineari e non presentano profili d'incertezza per cui va esclusa la ritenuta buona fede nell'esecuzione delle cessioni;

che i motivi di ricorso, scrutinabili congiuntamente, sono infondati, alla luce del principio di diritto, affermato da questa Corte, secondo cui "Ai fini del riconoscimento della non imponibilita' ai fini IVA delle cessioni intracomunitarie, la procedura di attribuzione del codice identificativo del cessionario, pur rimanendo centrale ai fini della sussumibilita' dell'operazione nell'ambito di quelle regolate dal Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, articoli 41 e 50 convertito nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, non puo' determinare, se mancante, il venir meno della possibilita' di inquadrare la cessione nell'ambito di quelle intracomunitarie, allorche' l'operatore provi in modo rigoroso tutti i requisiti sostanziali della normativa di settore, sulla base degli elementi ritualmente prodotti nel corso del procedimento." (Cass. n. 17254/2014);

che, invero, e' pacifica la circostanza che le imprese cessionarie spagnole fossero sprovviste del codice di identificazione richiesto per gli operatori intracomunitari, codice che, com'e' noto, attraverso la semplice consultazione del sistema Vies (VAT Information Exchange System), consente agli operatori commerciali, titolari di una partita IVA, che effettuano appunto cessioni intracomunitarie, di verificare la validita' del numero di identificazione IVA dei propri clienti, grazie al collegamento con i sistemi fiscali degli Stati membri dell'Unione Europea;

che, al di la' dei predetti profili formali delle operazioni contestate dall'Ufficio, non v'e' dubbio che grava sulla parte cedente l'onere di provare che si tratta di cessioni intracomunitarie, per le quali il Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 41, prevede l'applicabilita' dell'invocato regime di non imponibilita';

che, in tema di modalita' con le quali il cedente puo' offrire la prova che i beni ceduti sono entrati nel territorio delle Stato membro a cui appartiene il cessionario, questa Corte ha chiarito (1) che, in forza della giurisprudenza della Corte di Giustizia (v. Corte Giust. 7 dicembre 2010, R, punto 46; Corte Giust. 27 settembre 2007, Collie, punto 26, e R, cit., punto 45; Corte Giust. 27 settembre 2012, causa C-587/10,) spetta al fornitore di beni provare che sono soddisfatte le condizioni di applicazione dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a), comma 1, cit., della sesta direttiva, comprese quelle imposte dagli Stati membri per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale o abuso, (2) che inoltre la normativa comunitaria (articolo 22, paragrafo 8, della stessa direttiva, nella versione risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima) riconosce agli Stati membri la facolta' di adottare provvedimenti diretti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, purche', in particolare, non eccedano quanto e' necessario per conseguire siffatti obiettivi (Cass. n. 1670/2013), (3) che infine (v. Risoluzione dall'Agenzia delle Entrate 28 novembre 2007, n. 345/E, e Risoluzione 15 dicembre 2008, n. 477/E), mentre puo' certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attivita' investigative sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario, deve tuttavia affermarsi il dovere del predetto di impiegare la normale diligenza richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e, quindi, di verificare con la diligenza dell'operatore commerciale professionale le caratteristiche di affidabilita' della controparte (Cass. n. 13457/2012), dovendo questi procurarsi mezzi di prova adeguati alle necessita', capaci se non di dimostrare, quanto meno di non lasciare dubbi circa l'effettivita' dell'esportazione e circa la sua buona fede in ordine a tale dato (Cass. n. 17254/2014 citata);

che, sempre in tema di IVA, secondo questa Corte, "le nozioni di cessione e acquisto intracomunitario, come di operazione imponibile, hanno carattere obiettivo, sicche' la violazione degli adempimenti formali di cui al Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, articoli 46 e 47 convertito, con modificazioni, in L. 29 ottobre 1993, n. 427, non preclude l'applicabilita' del regime di non imponibilita' previsto dall'articolo 41 stesso decreto per le cessioni intracomunitarie, qualora risultino comunque soddisfatti i requisiti sostanziali dell'operazione ai sensi dell'articolo 28 quater, punto A, lettera a) della Sesta Direttiva CEE, 17 maggio 1977, n. 388 (come interpretato dalla

giurisprudenza comunitaria), consistenti nel perfezionamento dell'effetto traslativo del diritto sul bene, nella prova della spedizione o trasporto della merce in altro Stato membro e nella sua materiale uscita dal territorio dello Stato membro del cedente." (Cass. n. 1632872014);

che il giudice di appello, con valutazioni incensurabili che attengono al merito della controversia, ha rilevato che "la vendita dei beni e' avvenuta a titolo oneroso, cosi' come risulta dai modelli Intrastat (che consentono il monitoraggio da parte dell'Agenzia delle Dogane e dell'Agenzia delle Entrate di tutte le operazioni commerciali di scambio intrattenute tra i soggetti intracomunitari), dalle fatture e dal codice IVA dei clienti", che se tanto basta a dimostrare la buona fede della cedente, in quanto gli operatori intracomunitari "non possiedono i poteri istruttori propri dell'Amministrazione" finanziaria, cio' non esclude l'applicazione dell'imposta, stante il mancato assolvimento dell'onere della prova di cui in precedenza si e' detto, non avendo la contribuente) dimostrato, neanche "nella fase processuale, l'avvenuto pagamento del tributo da parte del cessionario";

che invece, va accolto il motivo di ricorso incidentale, in quanto la motivazione della sentenza della CTR, in punto di sanzioni, non e' conforme alla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il potere del giudice tributario di dichiarare l'inapplicabilita' delle sanzioni deve promanare da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione delle disposizioni a cui si riferisce la violazione e tale incertezza interpretativa deve essere di natura oggettiva, riferibile non gia' ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui e' attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. n. 23845/2016, 4522/2013, n. 13457/2012);

che, dovendosi applicare rigorosamente i criteri di cui sopra, l'incertezza normativa tributaria e' da escludere nella fattispecie in esame, considerato che il contenuto delle previsioni normative non rileva obiettivi profili d'incertezza, e si tratta di disposizioni rivolte all'operatore commerciale professionale, che e' tenuto ad impiegare nello svolgimento della propria attivita' la diligenza, mentre la decisione impugnata si fonda su circostanze non decisive (natura onerosa delle operazioni, modelli Intrastat, fatture e codice IVA dei clienti), ne' risultano indicate dalla contribuente circostanze ulteriori, pretermesse;

che la sentenza del giudice di secondo grado, conseguentemente, va cassata in relazione alla suesposta censura, e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, il ricorso originario della societa' (OMISSIS) va integralmente respinto;

che le spese dei gradi di merito sono compensate in ragione del progressivo consolidarsi della richiamata giurisprudenza, mentre quelle del giudizio di legittimita' seguono la soccombenza della ricorrente e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso principale, accoglie il ricorso incidentale e, decidendo nel merito, rigetta integralmente il ricorso originario della contribuente. Compensa le spese dei gradi di merito e condanna la societa' ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 1.800,00, oltre spese prenotate a debito.