

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

05072

1



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CARLO PICCININNI

- Presidente - Rep.

Dott. ETTORE CIRILLO

- Rel. Consigliere - Ud. 24/02/2015

Dott. ANTONIO VALITUTTI

- Consigliere - PU

Dott. ENRICO SCODITTI

- Consigliere -

Dott. MARCO MARULLI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 31655-2007 proposto da:

SRL in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato
in ROMA LARGO presso lo studio
dell'avvocato rappresentata e difesa
dall'avvocato giusta delega a
margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO

Oggetto

*TRIBUTI

R.G.N. 31655/2007

R.G.N. 31656/2007

Cron. 5072

2015

809

STATO, che lo rappresenta e difende;

- resistente con atto di costituzione -

sul ricorso 31656-2007 proposto da:

SRL in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato
in ROMA LARGO presso lo studio
dell'avvocato rappresentato e difeso
dall'avvocato giusta delega a
margine;

- ricorrente -

contro

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

- resistente con atto di costituzione -

avverso le sentenze n. 51/2007 e n. 52/2007 della
COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositate il 26/07/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 24/02/2015 dal Consigliere Dott. ETTORE
CIRILLO;

udito per il ricorrente l'Avvocato delega

dell'Avvocato che si riporta agli scritti

difensivi e chiede l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso

per l'accoglimento dei ricorsi.



FATTO E DIRITTO

A. La vicenda.

1. L'Agenzia delle Entrate, in virtù di processo verbale di constatazione del 13 marzo 2000, notificava il 27 maggio 2004 due atti alla *s.r.l.*, operante nel settore veterinario. In particolare, con avviso di accertamento () recuperava per l'anno 1998 l'IVA e applicava le sanzioni ex art. 6 D.Lgs. 471/97, stante l'inosservanza degli adempimenti previsti dal D.L. 331/93 in tema d'inversione contabile (artt. 46 e 47) e di presentazione dei modelli Intrastat (art. 50, comma 6). Il fisco addebitava alla contribuente che le fatture per acquisti intracomunitari emesse dalla società francese S.A. non erano state annotate nei registri IVA, mentre le fatture emesse dalla società olandese *B.V.* erano state annotate solo nel registro degli acquisti con l'indicazione "fuori campo IVA". Inoltre, con avviso di diniego l'amministrazione, rigettava la definizione del p.v.c. promossa dalla contribuente ai sensi art. 15, comma 4, lett. b-bis), della Finanziaria 2003 (L. 289/02) e insisteva per il pagamento sia dell'imposta relativa all'imponibile non registrato, sia delle sanzioni irrogate.

2. I ricorsi della *s.r.l.* contro l'atto impositivo e il diniego di condono sono stati accolti dalla commissione tributaria provinciale di Milano con decisioni riformate in sede di gravame dalla commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenze n. 51/27/07 e n. 52/27/07. Secondo il giudice di appello il p.v.c. aveva accertato a carico della contribuente l'inosservanza dell'obbligo di registrazione di operazioni imponibili intracomunitarie ai sensi dell'art. 46 e 47 D.L. 331/93 ed era stata pure provata l'infrazione punita prima dall'art. 54 D.P.R. 633/72 e poi dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. 471/97. Ha osservato, in proposito, che i citati artt. 46 e 47 ponevano a carico del cessionario non solo l'obbligo di numerare e integrare la fattura relativa all'acquisto intracomunitario con tutti gli elementi che concorrevano a formare la base imponibile dell'operazione, ivi compreso l'ammontare dell'imposta, ma anche l'obbligo della tempestiva annotazione delle fatture come integrate distintamente nei registri di cui agli artt. 23 e 25 D.P.R. 633/72. Dunque, alle violazioni commesse dalla *s.r.l.* il giudice regionale ha riconosciuto natura sostanziale «poiché le omesse registrazioni sono violazioni non formali ma sostanziali, perché possono determinare un



accertamento o una rettifica, non concretandosi in quelle mere anomalie formali meritevoli del trattamento di favore accordato dal legislatore, bensì sono infrazioni potenzialmente idonee a determinare rettifiche e/o accertamenti». Perciò neppure la procedura di condono di cui al citato art. 15, comma 4, lett. b-bis), essendo prevista per le violazioni di natura formale, era applicabile e non poteva, dunque, dirsi perfezionata.

B. I ricorsi.

1. Per la cassazione di tali decisioni la *s.r.l.* ha proposto separati ricorsi n. 31655 e n. 31656 r.g. 2007, affidati ognuno ai medesimi due motivi, poi illustrati con memorie. Invece l'Agenzia delle entrate non ha spiegato difese, limitandosi a depositare note per ottenere gli avvisi delle udienze di discussione.
2. I due ricorsi, chiamati una prima volta all'udienza del 7 ottobre 2013, sono stati riuniti e le cause, sulle conclusioni del difensore della parte privata e del P.G., assente la difesa erariale, sono passati in decisione.
3. La ricorrente ha censurato le sentenze d'appello laddove ha ritenuto "violazione sostanziale" l'omessa fatturazione e registrazione delle fatture nell'ambito di acquisti intracomunitari. Il giudice regionale ha trascurato che l'inosservanza delle formalità previste dagli artt. 46 e 47 D.L. 331/93 non poteva di per sé stessa determinare il presupposto del versamento dell'IVA. Infatti, il sistema della c.d. inversione contabile prevedeva la contestuale registrazione dell'acquisto intracomunitario nel registro delle fatture (art.23) e nel registro degli acquisti (art. 25), previsti dal D.P.R. 633/72. Con la doppia registrazione il legislatore ha voluto realizzare la totale compensazione dell'apparente debito fiscale, equivalendo la doppia e opposta annotazione contabile a una sorta di partita di giro e confermando così la natura solo formale della duplice registrazione. Gli acquisti intracomunitari hanno generato, dunque, soltanto debiti e crediti apparenti ed obblighi formali di annotazione di una partita di giro nei due registri IVA, senza risvolti sostanziali. Conseguente era possibile anche la definizione condonistica del p.v.c.. Inoltre, l'inadempimento formale di tali obblighi non poteva generare il potere del fisco di rettificare la dichiarazione IVA della cessionaria e di recuperare un'imposta solo teorica, ignorando il diritto di detrazione che non poteva essere negato (art. 45 D.L. cit.), non



operando alcuna delle limitazioni di legge (art. 19 D.P.R. cit.), mentre la natura formale dell'omessa registrazione scaturiva anche dall'art. 48 D.L. cit., il quale consentiva la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti Intracomunitari senza che rilevasse la formalità della duplice registrazione prevista (art. 47 D.L. cit.).

4. Con il secondo motivo la ricorrente ha censurato la sentenza d'appello laddove ha negato l'avvenuta definizione condonistica di cui al citato art. 15, comma 4, lett. b-bis). Ha denunciato la contribuente che le proprie manchevolezze, essendo di natura solo formale, non incidono negativamente sulla liquidazione dell'IVA e comportavano l'applicazione di una sanzione non collegata al tributo, tanto che il p.v.c. aveva prospettato unicamente l'irrogazione della sanzione. In subordine, nelle memorie la difesa privata ha avanzato richiesta di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE.

C. Il rinvio pregiudiziale.

1. Questa Corte, con ordinanza interlocutoria n. 25035 del 7 novembre 2013 (ud. 7 ottobre 2013), ha disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia e sospeso i riuniti giudizi di legittimità. Dopo aver esposto i riferimenti fattuali e processuali (§1-13) e normativi della vicenda (§14-31), ha esaminato (§32-55) il contenuto e riflessi giurisprudenziali della decisione della Corte di giustizia sul caso *Ecotrade S.p.A.* (sent. 8 maggio 2008, in cause riunite C-95/07 e C-96/07) e in particolare di quegli enunciati giuridici che sono così ufficialmente massimati:

«Gli artt. 18, n. 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla direttiva 2000/17, ostano ad una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto la quale sanziona un'inosservanza, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale art. 18, n. 1, lett. d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazione risultanti, rispettivamente, dal detto art. 22, nn. 2 e 4, con un diniego del diritto a detrazione in caso d'applicazione del regime dell'inversione contabile. Infatti, l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno Stato membro in applicazione dell'art. 18, n. 1, lett. d), della sesta direttiva non può privarlo del suo diritto a detrazione posto che, in forza del principio di neutralità fiscale, la detrazione dell'imposta



sul valore aggiunto a monte dev'essere accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi. Inoltre, i provvedimenti adottati dagli Stati membri affinché i soggetti passivi assolvano gli obblighi di dichiarazione e di pagamento o gli altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi non possono essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Orbene, una prassi di rettifica e di accertamento che sanziona l'inosservanza, ad opera del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione, eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi al sensi dell'art. 22, n. 7, della sesta direttiva, posto che il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione, allo scopo di sanzionare l'inosservanza dei detti obblighi. La prassi in esame eccede inoltre quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto ed evitare le frodi, poiché essa può addirittura comportare la perdita del diritto a detrazione qualora la rettifica della dichiarazione da parte dell'amministrazione fiscale intervenga solamente dopo la scadenza del termine di decadenza di cui dispone il soggetto passivo per effettuare la detrazione (v. punti 62 63, 65 68, 72, dispositivo 2)».

2. Indi, ha osservato (§62-63) che nella giurisprudenza di legittimità erano emerse due diverse chiavi di lettura circa l'effettiva portata degli obblighi, sostanziali e formali, presi in esame dalla Corte di giustizia, ciò anche in ragione di ambiguità derivanti dai differenti tenore lessicale delle traduzioni della decisione sul caso *Ecotrade* nelle diverse lingue degli Stati dell'UE (§70-71-72).

3. Inoltre, in punto di fatto, ha rilevato: a) che la società italiana cessionaria rispetto a società cedenti stabilite all'interno dell'UE, ha in un caso totalmente omesso di provvedere all'autofatturazione delle prestazioni ed alla iscrizione delle fatture nel registro degli acquisti e delle vendite e, in altro caso, si è limitata ad annotare le fatture nei registri degli acquisti con l'indicazione "fuori campo IVA" (§59); b) che l'amministrazione non ha mai contestato né la ricorrenza dei presupposti per ritenere che le fatture rilasciate alla contribuente



riguardassero acquisti intracomunitari e non risulta che l'Ufficio, in sede amministrativa e giudiziale, abbia addotto qualsivoglia mala fede della società contribuente (§60).

4. Pertanto, con la ridetta ordinanza interlocutoria, sono stati prospettati alla Corte di giustizia i seguenti quesiti pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 §3 TFUE:

«Dica la Corte se i principi dichiarati dalla CGUE con la sentenza resa in data 8 maggio 2008 nelle Cause riunite C-95/07 e C-96/07, secondo i quali gli artt. 18, n. 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva 77/388, come modificati dalla Dir.91/680/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, ostano ad una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto la quale sanzioni un'inosservanza, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale art. 18, n. 1, lett. d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazione risultanti, rispettivamente, dal detto art. 22, nn. 2 e 4, con un diniego del diritto a detrazione in caso d'applicazione del regime dell'inversione contabile siano anche applicabili nel caso di totale inosservanza degli obblighi previsti dalla medesima normativa quando non vi è comunque dubbio circa la posizione di soggetto tenuto al pagamento della imposta e del suo diritto alla detrazione».

«Dica la Corte di Giustizia se le espressioni obblighi sostanziali, *substantive requirements* e *exigences de fond* utilizzate dalla Corte di Giustizia nelle diverse versioni linguistiche della sentenza resa in data 8 maggio 2008 nelle Cause riunite C-95/07 e C-96/07 si riferiscono, rispetto alle ipotesi di cd. inversione contabile prevista in materia di IVA, alla necessità del pagamento del tributo IVA oppure dell'assunzione del debito d'imposta ovvero ancora all'esistenza delle condizioni sostanziali che giustificano l'assoggettamento del contribuente allo stesso tributo e che disciplinano il diritto alla detrazione volto a salvaguardare il principio di neutralità del detto tributo, di matrice eurounitaria - es. inerenza, imponibilità e totale detraibilità».

5. La Corte di giustizia, con sentenza dell'11 dicembre 2014 (C 590/13), ha fornito il seguente responso sulle questioni proposte:



«Gli articoli 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, non può determinare la perdita del diritto medesimo».

C. La riunione dei ricorsi.

1. Le due vertenze, n. 31655 e n. 31656 del r.g. 2007, giungono di nuovo separatamente all'odierna udienza pubblica in virtù di autonomi decreti presidenziali di fissazione. Si rileva, però, che i due giudizi di legittimità sono stati già riuniti il 7 ottobre 2013 con provvedimento mai revocato, anzi l'ordinanza di rinvio pregiudiziale è stata unica ed è stata unica pure la decisione della Corte di giustizia. La rifissazione separata delle cause è avvenuta "di fatto" e per mero disguido e, dunque, la loro riunione deve essere confermata.

2. Sul punto si ricorda che l'istituto della riunione di procedimenti, siccome volto a garantire l'economia dei giudizi e la certezza del diritto, è applicabile anche in sede di legittimità, per ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto dell'art. 111 Cost., cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia. Ciò è conforme proprio al ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonché l'unità del diritto oggettivo nazionale. (Cass. 1561/15; conf. SU 18125/05).

D. La pretesa impositiva.

1. La regolamentazione dell'IVA negli scambi intracomunitari è affidata, nel diritto nazionale, al D.L. 331/93 attuativo delle direttive 680/91, 111/92 e 77/92. Per realizzare il mercato unico, l'IVA comunitaria si basa (a) sulla caduta delle frontiere tra i Paesi membri, (b) sulla conferma degli istituti della importazione e della cessione all'esportazione unicamente riguardo ai Paesi terzi, (c) sulla



riaffermazione della neutralità dell'IVA negli scambi tra soggetti d'imposta appartenenti a diversi Stati membri, (d) sulla tassazione "a destino". Infatti, le difficoltà pratiche di attuazione della tassazione nel Paese membro d'origine, derivanti dalla necessità di un idoneo sistema di compensazione, hanno indotto a mantenere, nel sistema armonizzato, il modello tipico degli scambi internazionali, che prevede la tendenziale non imponibilità delle esportazioni e l'imponibilità delle importazioni. Infatti, l'art. 38 D.L. cit. afferma il principio che l'IVA si applica, appunto, sugli acquisti intracomunitari.

Ciò trova, dunque, giustificazione nel passaggio dal 1° gennaio 1993 dal precedente regime dell'importazione all'attuale sistema degli scambi intracomunitari. Sicché, pur permanendo il principio della tassazione a destino delle operazioni effettuate, l'imposta non è più assolta in dogana dall'acquirente comunitario, ma è da questi autoliquidata mediante integrazione della fattura e duplice registrazione ex artt. 23 e 25 del decreto IVA, con conseguente perfetta neutralità dell'operazione.

1-bis. Più in dettaglio, le operazioni di acquisto intracomunitario (art. 38) soggette alla descritta inversione contabile, *cd. reverse charge*, comportano che il cessionario italiano, sul quale sono trasferiti gli obblighi fiscali intracomunitari (art. 44), debba integrare la fattura ricevuta o emettere apposita autofattura (art. 46) per poi annotarla, nei termini di legge, nel registro delle fatture emesse (art. 47, comma 1) e, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione (art. 45), in quello degli acquisti (art. 47, comma 1, ult. parte; da circa un ventennio è, invece, del tutto superato il meccanismo del *decàlage* di cui all'art. 48, comma 1, correlato all'originario testo dell'art. 47). Ai tal proposito in dottrina si osserva che «in assenza di limiti, oggettivi o soggettivi, all'esercizio della detrazione, l'operazione risulta fiscalmente neutrale in quanto l'imposta a debito è esattamente pari a quella a credito», sempreché non sussistano cause d'indetralbilità. Inoltre, in dottrina si rileva come gli acquisti intracomunitari non concorrono neppure a dar luogo a numerose determinazioni fiscali (volume d'affari, *status* di esportatore abituale, *pro-rata*).

2. Orbene, la Corte di giustizia nella richiamata sentenza *inter partes* C-590/13 dell'11 dicembre 2014, ponendosi in continuità con la fondamentale decisione sul caso *Ecotrade* (§63-66) e in correlazione con i principi del diritto dell'UE precisati in altre occasioni (es. *Collée*, §25-26; *Nidera*, §47-51; *EMS-Bulgaria Transport*, §61; *Dankowski*, §26 e



33; *Kopalnia*, §41 e 48; *Toth*, §33; marginalmente *Equoland*, §29 e 37), afferma riguardo all'applicazione del *reverse charge* che «il principio fondamentale di neutralità dell'IVA 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» (§38). In proposito rileva che ai Paesi dell'UE, per la migliore operatività dell'imposta armonizzata e per prevenire le frodi, è consentito introdurre particolari obblighi che, però, «non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'IVA» (§37). Ne deriva 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» (§40). Infatti, «i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti all'articolo 17 della sesta direttiva» (§41). Invece «i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione. Tali requisiti sono contenuti negli articoli 18 e 22 della sesta direttiva» (§42). Nel caso di omessa applicazione della procedura d'integrazione o autofatturazione prevista per gli acquisti intracomunitari di beni di cui agli articoli 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, «i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili» (§43).

3. Tanto premesso in tesi generale, la Corte di giustizia osserva, sullo specifico caso _____, che l'Agenzia delle entrate «disponeva di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali» (§44), con la conseguenza che il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi, come quello esaminato, in cui l'operatore nazionale non ha applicato - o non ha applicato correttamente - la procedura dell'inversione contabile, detto anche *reverse charge*, avente normalmente natura formale e non



sostanziale. Riceve, quindi, convalida eurounitaria quell'orientamento favorevole ai contribuenti già emerso nella giurisprudenza di legittimità (sent. 10819/10, 17588/10 8038/13, 13332/13, 20486/13), mentre resta superato l'opposto orientamento favorevole alle tesi del fisco (sent. 6925/13, 20771/13, 24022/13):

4. Le operazioni soggette a inversione contabile, come si è detto, implicano che il cliente italiano, quale soggetto su cui è trasferito l'obbligo d'imposta, debba integrare la fattura ricevuta per poi annotarla, nei termini di legge, nel registro delle fatture emesse e, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, in quello degli acquisti. In assenza di limiti, oggettivi o soggettivi, all'esercizio della detrazione, l'operazione è fiscalmente neutrale in quanto l'imposta "a debito" è esattamente pari a quella "a credito". Diversa, secondo la Corte di giustizia, può essere la soluzione solo se la violazione dei requisiti formali abbia l'effetto concreto d'impedire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sempr , §40; conf. *EMS-Bulgaria Transport*, §61). Gli articoli 18 e 22 della sesta direttiva, invero, non parlano dell'onere della prova, però, in presenza di una violazione dei requisiti formali. La questione da risolvere, infatti, è anche di natura probatoria, atteso che la violazione è da ritenersi irrilevante sul piano del rapporto impositivo laddove l'amministrazione fiscale disponga egualmente delle informazioni necessarie per appurare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre l'imposta. Si tratta di circostanza che, riservata all'accertamento in fatto da parte anche del giudice di merito (Cass. 11168/14 e giur. ivi cit.), è da compiersi con latitudine suggerita, in tesi generale, dalla stessa Corte di giustizia (v. in causa *Reisdorf*, C-85/95).

5. Pertanto sul piano degli oneri di contestazione, allegazione e prova a carico delle parti riguardo ai requisiti sostanziali di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, non si può non rammentare che incombe alla parte contribuente l'onere di dimostrare la loro sussistenza, qualora questa sia contestata dall'amministrazione finanziaria (conf. in generale Cass. 7701/13, 17959/13, 21184/14). In mancanza, vale il principio che la motivazione dell'avviso di accertamento ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'*an* (al *quantum*) della pretesa tributaria al fine di approntare un'idonea difesa (Cass. 22003/14,



22003/14). Il che comporta che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato (Cass. 13056/04 e 22567/04) e l'amministrazione non può addurre altri profili rispetto a quelli che hanno formato la motivazione dell'atto impositivo impugnato.

In conclusione, se è stata omessa solo la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri previsti dagli articoli 23 e 25 del decreto IVA ed è dimostrato - o non è controverso - che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo dell'IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili, le inadempienze accertate a carico del contribuente non generano danni erariali, poiché il risultato fiscale finale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA (vedasi anche la risoluzione n. 56/E/2009).

6. Nella specie, secondo l'insindacabile accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello, il processo verbale di constatazione reso in sede di verifica ha fatto emergere a carico della soc.

unicamente la violazione dell'obbligo di registrazione di operazioni imponibili (artt. 46 e 47 D.L. n. 331/93) e l'infrazione sanzionata prima dall'art. 54 del decreto IVA e poi dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. 471/97. Più in dettaglio, è assolutamente pacifico (a) che la società italiana cessionaria di forniture rese da una società francese e da una società olandese, ha in un caso mancato di provvedere all'integrazione e/o all'autofatturazione delle operazioni ed alla iscrizione delle fatture nei registri degli acquisti e delle vendite e, nell'altro caso, si è limitata ad annotare le fatture passive nei registri degli acquisti con l'indicazione "fuori campo IVA" e (b) che l'Amministrazione non ha contestato la ricorrenza dei presupposti per ritenere che le fatture delle due cedenti riguardassero effettivamente acquisti intracomunitari della contribuente, né ha denunciato alcun intento fraudolento da parte sua (vedasi, a riprova, anche le osservazioni della difesa erariale dinanzi alla Corte di giustizia, §20-23).

7. Le due sentenze d'appello, laddove affermano «che la violazione commessa ha carattere sostanziale poiché le omesse registrazioni sono violazioni non formali ma sostanziali», si discostano dai vincolanti principi del diritto dell'UE enunciati dalla Corte di giustizia nella sentenza C-590/13 dell'11 dicembre 2014; il che comporta l'accoglimento del primo motivo di ciascun ricorso e l'esclusione del pagamento d'imposta.



E. Il condono e le sanzioni.

1. La Finanziaria 2003 - art. 15, comma 4, lett. b-bis) - stabilisce che la definizione dei processi verbali di constatazione (relativamente ai quali, alla data di entrata in vigore della legge, non è stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio) si perfeziona mediante il pagamento, entro il 16 aprile 2003, di un importo calcolato, per le violazioni per le quali non risulta applicabile la procedura di irrogazione immediata prevista dall'art.17 D.Lgs. 472/97, riducendo del 90% le sanzioni minime applicabili. E' pacifico che la società

abbia tentato definire le contestazioni contenute nel processo verbale di constatazione del 13 marzo 2000 in applicazione della disposizione condonistica introdotta dalla precitata lett. b-bis), considerando le violazioni meramente formali e non collegate al tributo e pagando il prescritto 10% delle sanzioni minime previste per gli addebiti ascritti nel p.v.c.. Invece, l'Agenzia delle entrate assume che tale definizione non sarebbe corretta in quanto il rilievo relativo all'omessa integrazione e registrazione di acquisti intracomunitari avrebbe carattere sostanziale e non formale. Nello stesso senso si esprime il giudice d'appello.

2. Le considerazioni sopra esposte, con riferimento al responso della Corte di giustizia contenuto nella richiamata sentenza C-590/13 dell'11 dicembre 2014. portano a conclusioni opposte. Una volta stabilito che «Gli articoli 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della sesta direttiva ..., come modificata dalla direttiva 91/680/CEE ..., devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, non può determinare la perdita del diritto medesimo», resta fermo che le mancanze ascritte alla

non sono di natura sostanziale e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo. Dunque, manca il presupposto logico-giuridico del diniego opposto dal fisco alla definizione condonistica del processo verbale di constatazione del 13 marzo 2000 (v. Cass. 14401/14, punto 3.1.2, su condoni e sanatorie per violazioni formali). Né consta che il fisco abbia addotto alcun concreto pregiudizio all'esercizio delle sue prerogative di controllo. Il che comporta l'accoglimento del secondo motivo di ciascun ricorso e la legittimità della procedura di condono promossa dalla contribuente.



3. Tale conclusione non è inficiata neppure dalla sentenza della Corte di giustizia del 17 luglio 2008, in causa C-132/06, con la quale, in esito a una procedura, è stata dichiarata l'incompatibilità con il diritto dell'UE degli artt. 8 e 9 della legge di condono, nella parte in cui prevedono la sanabilità dell'IVA, e in base alla quale l'incompatibilità è stata estesa anche alle collegate sanzioni (Cass. 13505/12, 22250/11) e alle similari ipotesi di cui all'art. 7 (Cass. 20435/14), all'art. 9bis (Cass. 19546/11), all'art. 12 su cartella (SU 3674/10), ma non al caso dell'art. 16 per la definizione delle liti pendenti (SU 3676/10). Il tratto differenziale è ravvisabile nel fatto che si tratta di procedura condonistica che non comporta rinuncia all'accertamento dell'imposta e, in funzione deflattiva, consente la definizione di una lite in corso garantendo la riscossione di un credito erariale incerto (SU cit.; v. anche Corte giust. in causa *3M Italia S.p.A.* su sanatoria ex art. 3, comma 2-bis, D.L. 40/10). Analogamente il condono premiale ex art. 15, comma 4, lett. b-bis), non comporta una rinuncia del fisco all'accertamento dell'imposta, riguardando solo le sanzioni non collegate al tributo, né la rinuncia definitiva a un credito già accertato, trattandosi di definizione di liti potenziali su processi verbali di constatazione per i quali non v'è stato avviso di accertamento o invito al contraddittorio prima dell'attivazione della sanatoria.

4. La definizione condonistica delle sanzioni lascia fuori dal perimetro decisorio la questione circa la misura edittale delle sanzioni amministrative, emersa di recente alla luce della decisione della Corte di giustizia sul caso *Equoland* (v. Cass. 996/15 e 19749/14).

F. Le statuizioni finali.

1. In conclusione, alla luce delle superiori e assorbenti considerazioni (che, desunte dal vincolante responso interpretativo della Corte di giustizia, rientrano nelle prerogative applicative del giudice nazionale del rinvio), i ricorsi riuniti sono meritevoli di accoglimento e, una volta cassate le due sentenze d'appello, i ricorsi introduttivi della società contribuente possono essere direttamente accolti nei merito non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto.

2. L'incertezza normativa oggettiva (con necessità d'interpellare la Corte di giustizia) costituisce giustificato motivo per procedere alla compensazione integrale delle spese di ogni grado e fase di giudizio.

P.Q.M.



La Corte riunisce e accoglie i ricorsi n. 31655 e n. 31656 del r.g. 2007; cassa le sentenze n. 51/27/07 e n. 52/27/07 della commissione tributaria regionale della Lombardia e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi proposti dalla *s.r.l.*; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese di ogni grado e fase di giudizio.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2015.

~~Il Consigliere Estensore~~

Dott. Ettore Cirillo

Il Presidente

Dott. Carlo Piccininni

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

il 13 MAR. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA