

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14585 Anno 2020

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: NONNO GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 09/07/2020

ORDINANZA

877
20/20

sul ricorso iscritto al n. 12787/2012 R.G. proposto da
Pompea s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
elettivamente domiciliata in Roma, via Panama n. 68, presso lo studio
dell'avv. Giuseppe Lomonaco, rappresentata e difesa dall'avv.
Nataschia Finotto giusta procura speciale in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

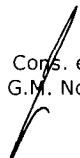
e nei confronti di

Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Mantova, in
persona del Direttore *pro tempore*;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Lombardia n. 43/28/11, depositata il 5 aprile 2011.

Corr. est.
G.M. Nonno





Lette le conclusioni scritte del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Giovanni Giacalone, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 febbraio 2020 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

RILEVATO CHE

1. con la sentenza n. 43/28/11 del 05/04/2011, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto dalla Pompea s.p.a. avverso la sentenza n. 139/05/06 della Commissione tributaria provinciale di Mantova (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso un avviso di accertamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2003;

1.1. come emerge anche dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso per indebita detrazione di un credito IVA conseguente all'effettuazione di operazioni in sospensione d'imposta ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. c), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 eccedendo i limiti del *plafond*;

1.2. la CTR motivava il rigetto dell'appello della società contribuente osservando che: a) «la detrazione dell'IVA derivante dallo splanamento spetta soltanto se, per l'anno in cui essa sarebbe divenuta esigibile, risulta versata l'imposta non assolta sugli acquisti»; b) nel caso di specie, Pompea s.p.a. ha portato in detrazione nel 2003 un credito IVA relativo al superamento dei limiti del *plafond* nell'anno 2001, senza versare la relativa imposta se non a seguito della notifica dell'avviso di accertamento;

2. Pompea s.p.a. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, illustrato con memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.



CONSIDERATO CHE

1. con l'unico motivo di ricorso Pompea s.p.a. deduce la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 6 e 19, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che erroneamente la CTR avrebbe negato il diritto alla detrazione dell'imposta in ragione del versamento di quest'ultima in epoca successiva alla notifica dell'avviso di accertamento;

1.1. in buona sostanza, la ricorrente sostiene di avere corrisposto quanto dovuto per imposta, sanzioni e interessi e non può, pertanto, essere sanzionata una seconda volta con la previsione dell'indetraibilità di quanto corrisposto, sia pure a seguito di avviso di accertamento, tenuto conto del principio unionale di neutralità e dell'adempimento degli obblighi sostanziali d'imposta;

2. il motivo è infondato;

2.1. come evidenziato da Cass. n. 22430 del 22/10/2014 e, più di recente, da Cass. n. 15835 del 15/06/2018 e da Cass. n. 25485 del 10/10/2019, la disciplina nazionale delle operazioni relative a scambi con Paesi che si trovano fuori del territorio dell'Unione Europea, come configurata dall'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, è ispirata al principio della detassazione dei beni "in uscita" dal territorio comunitario, e dell'applicazione dell'IVA italiana a quelli "in entrata";

2.1.1. al fine di conciliare l'esenzione da IVA delle operazioni di cessione di beni destinati al consumo all'estero con il diritto - essenziale nel sistema comunitario dell'IVA - alla detrazione dell'imposta sugli acquisti, il legislatore ha introdotto talune operazioni concretamente non imponibili, sebbene astrattamente assoggettabili ad imposta, che sono, essenzialmente, quelle di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) e b), del d.P.R. n. 633 del 1972;



2.1.2. peraltro, l'art. 8, primo comma, lett. c), dello stesso decreto considera non imponibili – sebbene si tratti di acquisti di merci o prestazioni di servizi destinati ad entrare nel territorio UE – anche le cessioni di beni (tranne i fabbricati e le aree edificabili) e le prestazioni di servizi fatte a soggetti che abbiano effettuato abitualmente cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, e chiedano al loro fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto e/o di importazione;

2.1.3. la *ratio* di tale previsione è di agevole comprensione, ove si consideri che le suindicate operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione ed operazioni intracomunitarie) non limitano la detrazione dell'imposta sugli acquisti, sicché gli esportatori abituali, cioè i soggetti che effettuino solo, o prevalentemente, operazioni di tal fatta, finirebbero per trovarsi costantemente in credito con l'Erario, giacché l'esiguità del debito IVA concernente le operazioni imponibili non varrebbe a compensare l'IVA maturata a credito sugli acquisti;

2.1.4. pertanto, per limitare l'inconveniente che deriverebbe – sul piano dell'economia nazionale – dal porre taluni operatori in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza di imposta, il legislatore consente loro di effettuare acquisiti senza applicazione dell'IVA, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti;

2.1.5. tuttavia, trattandosi di un regime di sospensione di imposta, e non di esenzione, il beneficio in questione, per esigenze di cautela dell'Erario, è subordinato a rigorosi presupposti (cfr. Cass. n. 12774 del 10/06/2011): 1) di tale beneficio possono avvalersi soltanto i soggetti che abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) e b), del d.P.R. n. 633 del 1972, registrate nell'anno precedente, per corrispettivi superiori al dieci per cento del complessivo volume di affari; 2) l'esportatore abituale,



prima di effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, deve presentare alla controparte una dichiarazione d'intento con la quale manifesta chiaramente l'intenzione di avvalersi di tale facoltà; 3) gli acquisti senza applicazione dell'IVA sono consentiti nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) e b), del d.P.R. n. 633 del 1972 registrate nell'anno precedente (Cass. n. 4022 del 14/03/2012), che costituiscono il cd. *plafond*;

2.2. nel caso di specie, è pacifico che la ricorrente abbia effettuato acquisti in sospensione d'imposta al di fuori dei requisiti previsti dalla legge, avendo la stessa sfiorato il menzionato *plafond* previsto per l'anno 2001;

2.3. preso atto dello sfioramento, Pompea s.p.a. ha emesso autofattura e ha portato in detrazione, con la dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2003, il credito IVA conseguente all'imposta che avrebbe dovuto versare nel rispetto della previsione di legge, per la quale la detrazione è ammissibile se computata nella dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile (art. 19, primo comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972);

2.4. in questo contesto, il principio di neutralità fiscale – invocato della ricorrente, e che sarebbe posto in pericolo dall'accertamento effettuato in ragione della perdita del diritto alla detrazione – esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata solo se gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati, in ipotesi, omessi dai soggetti passivi (cfr. CGUE 27 settembre 2007, in causa C- 146/05, *Collée*; CGUE 8 maggio 2008, in cause C- 95 e 96/07, *Ecotrade*; Cass. S.U. n. 17757 del 08/09/2016);

2.4.1. senonché, con riferimento alla fattispecie in esame, lo sfioramento del *plafond* per l'anno 2001 ha comportato il mancato tempestivo versamento dell'IVA, sicché gli obblighi sostanziali



risultano all'evidenza violati, essendo stata alterata l'ordinaria sequenza del versamento e della detrazione, indefettibile nel sistema dell'IVA (cfr. Cass. n. 22430 del 2014, *cit.*);

2.4.2. è, infatti, evidente che Pompea s.p.a. non può pretendere di portare in detrazione l'imposta prima di averla versata, sia perché in assenza di versamento non potrebbe nemmeno ipotizzarsi la sussistenza di un credito IVA da portare in detrazione, sia perché si inciderebbe inevitabilmente sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo;

2.4.3. naturalmente, con riferimento all'IVA versata, la società contribuente potrà, se del caso, chiederne il rimborso, ove ne ricorrano le condizioni di legge;

2.5. va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: **«in tema di IVA, l'imposta non pagata per operazioni effettuate in regime di sospensione d'imposta, ai sensi dell'art. 8, lett. c), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ma non rientranti nel *plafond* stabilito, può essere portata in detrazione nel termine previsto dall'art. 19, primo comma, del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 solo laddove sia stata precedentemente versata, essendo irrilevante ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione un eventuale versamento dell'imposta successivo alla scadenza del predetto termine»;**

2.6. la sentenza impugnata si è conformata al superiore principio di diritto e va, pertanto, confermata;

3. in conclusione, il ricorso va rigettato con conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore della lite dichiarato pari ad euro 454.980,86.



P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che liquida in euro 7.800,00, oltre alle spese prenotate a debito.