



Civile Sent. Sez. 5 Num. 4612 Anno 2016

Presidente: BIELLI STEFANO

Relatore: TRICOMI LAURA

Data pubblicazione: 09/03/2016

**SENTENZA**

sul ricorso 12720-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE 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;

- *ricorrente* -

**contro**

**2015**

**2820**

FINTRADE HOLDING SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA MAROCCO 18, presso lo studio dell'avvocato GIUSEPPE CACCIATO, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;



- controricorrente -

avverso la sentenza n. 32/2009 della COMM.TRIB.REG.  
di ~~MILANO~~ <sup>Jella Comarada</sup>, depositata il 30/03/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 30/09/2015 dal Consigliere Dott. LAURA  
TRICOMI;

udito per il ricorrente l'Avvocato CASELLI che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato CACCIATO che  
ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il  
rigetto del ricorso.



## RITENUTO IN FATTO

1. In data 15.05.06 la società Fintrade Holding SRL, quale incorporante la società Sanitaria Lodigiana SPA, riceveva la notifica della cartella di pagamento n. 1352006000209251100, conseguente all'iscrizione a ruolo a suo carico dell'importo di €.121.018,76, oltre sanzioni ed interessi, per il mancato riconoscimento di un credito IVA relativo all'anno di imposta 2000.

L'iscrizione a ruolo si riferiva ad un credito IVA vantato dalla società incorporata, in qualità di capogruppo: infatti nell'anno di imposta 2000 la Sanitaria Lodigiana SPA, nell'avvalersi del regime di IVA di gruppo, si era portata in detrazione, ai sensi dell'art.30 del DPR n.633/1072, il credito IVA di gruppo maturato nell'anno precedente (per il quale anche aveva dichiarato di avvalersi del regime ex art.73, comma 3, del DPR n.633/1972). Tale credito tuttavia era stata disconosciuto perché non era stato segnalato in via telematica all'Amministrazione finanziaria con l'apposito modulo IVA 26PR/2000, da allegare alla dichiarazione.

A seguito del mancato riconoscimento del credito, l'Ufficio aveva iscritto a ruolo l'IVA non versata a causa della indebita detrazione del suddetto credito, oltre interessi e sanzioni nei confronti della società incorporante.

L'impugnazione proposta dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano veniva accolta con la sentenza n. 52/02/07, confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con la sentenza n.32/29/09, depositata il 30.03.09 e non notificata.

2. Il giudice di appello rilevava che la dichiarazione IVA risultava essere stata regolarmente e tempestivamente presentata; quindi affermava che la omessa trasmissione telematica all'Amministrazione finanziaria di un allegato nel quale doveva essere evidenziata la provenienza del credito, pur inviato al Concessionario alla riscossione, non poteva essere equiparata alla mancata presentazione dell'intera dichiarazione IVA.

Dopo aver considerato che l'Ufficio non aveva contestato la reale esistenza del credito, affermava che l'Ufficio ne aveva negato la deducibilità solo per una questione di forma, quale il mancato rispetto della procedura prevista per la cd. IVA di gruppo.

Aggiungeva, quindi, ulteriori argomentazioni e, segnatamente, che l'omissione del contribuente circa la allegazione del modello afferente il riconoscimento del credito di una società controllata doveva ritenersi errore scusabile, considerato che tale innovazione procedurale era stata introdotta proprio nell'anno in esame (2000).

Ancora affermava che, in tale circostanza, il comportamento dell'Amministrazione si poneva in contrasto con il disposto dell'art.10 della L n.212/2000, relativo alla tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente.

Ravvisava, inoltre, la violazione dell'art.6, comma 4, della L n.212/2000, secondo il quale non possono essere richiesti al contribuente documenti o informazioni già in possesso dell'Amministrazione, poiché nel caso in esame, il modello mancante era stato trasmesso al Concessionario, nonchè la violazione dell'art.6, comma 5, della L



n.212/2000 perché l'Amministrazione non aveva provveduto ad invitare il contribuente a depositare i documenti mancanti entro un termine congruo.

3. L'Agenzia delle entrate propone ricorso incardinato su sedici motivi. L'intimata società resiste con controricorso.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1.1. Con il primo motivo la ricorrente Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art.30 del DPR n.633/1072, dei principi generali da questo ritraibili, dell'art.5 del DM Finanze 13.12.1979 (in G.U. 19.12.1979 n.344), dell'art.8 del DPR n.322/1998 (art.360, comma 1, n.3, cpc).

Secondo la ricorrente ove la società capogruppo abbia omesso di presentare all'Erario in via telematica quella parte della sua dichiarazione IVA per l'anno di imposta 1999 – denominata prospetto IVA 26/PR 2000, deputato alla liquidazione dell'IVA di gruppo, e dal quale, solo, risulta il credito per IVA di gruppo, credito giammai accertato dall'Erario, detta società non può portarsi in detrazione nell'anno di imposta 2000 questo credito per IVA di gruppo, sicché ha errato il giudice di secondo grado ritenendo possibile la detrazione, anche sulla considerazione che il prospetto era stato inviato al Concessionario alla riscossione.

1.2. Il motivo è inammissibile e va respinto perché non coglie la *ratio decidendi* della sentenza impugnata.

Contrariamente a quanto assume nel motivo la ricorrente Agenzia, la Commissione Regionale ha fondato la sua decisione favorevole alla contribuente su una ragione principale che, tuttavia non viene intercettata dal motivo in esame e dal ricorso nel suo complesso.

La Commissione ha infatti affermato che la omessa trasmissione del prospetto in esame, costituito da un allegato alla dichiarazione, peraltro indiscussa, non poteva essere equiparata alla mancata presentazione della intera dichiarazione IVA e che la reale esistenza del credito non era stata contestata dall'Ufficio, giacché quest'ultimo si era limitato a negarne la deducibilità soltanto per una questione di forma.

Nel motivo in esame, la Agenzia non affronta in alcun modo il passaggio centrale della decisione, e cioè la natura formale della violazione che è argomento dotato di una sua autonomia e centralità motivazionale, solo corroborata dalla considerazione che il modello era stato comunque inviato al Concessionario. Inoltre la ricorrente sostiene che il credito non era stato accertato dall'Erario, senza tuttavia censurare in modo diretto e puntuale l'accertamento in fatto – di contenuto opposto - compiuto dalla Commissione, circa la mancanza di contestazione da parte dell'Ufficio sulla reale esistenza del credito e, quindi, sembra intendersi, sulla esistenza di irregolarità o violazioni sostanziali.

La centralità di questi passaggi motivazionali e, di conseguenza, la palese non pertinenza ed irrilevanza della censura è maggiormente evidente alla luce delle più recenti pronunce della Corte di Giustizia, che hanno rimarcato la necessità di distinguere tra violazioni formali e violazioni sostanziali.

R.G.N. 12720/2010  
Cons. est. Laura Tricomi





1.3.1. Osserva questa Corte che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la recente sentenza C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl contro Agenzia delle Entrate) emessa in tema di operazioni di acquisto intracomunitario soggette alla inversione contabile, c.d. reverse charge, ha affrontato in modo ampio e generale il tema dei requisiti del diritto alla detrazione IVA ed ha distinto tra requisiti sostanziali e requisiti formali, ai quali sostanzialmente va ricondotta l'affermazione della Commissione Regionale secondo la quale l'Ufficio " si limita a negarne la deducibilità soltanto per una questione di forma" (fol. 3 della sentenza ); quindi, ponendosi in linea di continuità con la precedente decisione sul caso Ecotrade (p.63-66) e in correlazione con i principi del diritto dell'UE precisati in altre occasioni (es. Collè e, p.25-26; Nidera, p.47-51; EMS-Bulgaria Transport, p.61; Dankowski, p.26 e 33; Kopalnia, p.41 e 48; Toth, p.33; marginalmente Equoland, p.29 e 37), ha affermato che " 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."

1.3.2. A tale conclusione la Corte europea è giunta, innanzi tutto ribadendo che "il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione (p.30); che "tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto si esercita immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte" (p.31); che "Il sistema delle detrazioni così istituito è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA " (p.32).

1.3.3. In tema di obblighi gravanti sul contribuente la Corte ha, quindi, chiarito che "ai fini dell'applicazione dell'IVA e della sua verifica da parte dell'amministrazione finanziaria, l'articolo 22 della sesta direttiva prevede taluni obblighi incombenti ai soggetti passivi debitori dell'imposta, quali la tenuta di una contabilità e la presentazione di una dichiarazione. Ai sensi del paragrafo 8 di detto articolo, gli Stati membri possono prevedere altri obblighi che ritengano necessari ai fini della corretta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione." (p. 36), precisando che "Tuttavia, tali misure 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" (p.37).

In proposito, sia pure con specifico riferimento al cd. reverse charge, ha ribadito 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 (p.38) e che può condurre ad una diversa soluzione solo la circostanza che la violazione di tali requisiti formali consegua l'effetto



di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (cfr. sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 71 e giurisprudenza ivi citata) (p.39).

Da tali principi la Corte europea trae la conseguenza 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 (p.40).

1.3.5. Quindi, ai pp. 41 e 42, provvede a precisare quali siano i requisiti sostanziali e quali i requisiti formali nei termini che seguono. 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, intitolato «Origine e portata del diritto a [detrazione]» (v., in tal senso, sentenze Commissione/Paesi Bassi, C-338/98, EU:C:2001:596, punto 71; Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punti 26 e 33; Commissione/Ungheria, C-274/10, EU:C:2011:530, punto 44, nonché Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punti 43 e 44). Per contro, 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 (v., in tal senso, sentenze Commissione/Paesi Bassi, EU:C:2001:596, punto 71; Collée, EU:C:2007:549, punti 25 e 26; Ecotrade, EU:C:2008:267, punti da 60 a 65; Nidera Handelscompagnie, EU:C:2010:627, punti da 47 a 51; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, EU:C:2012:107, punti 41 e 48, nonché Tóth, EU:C:2012:549, punto 33).

1.3.6. Il percorso argomentativo della Corte europea conduce quindi a concludere che la mancata osservanza dei requisiti formali del diritto a detrazione non determina la perdita del diritto medesimo da parte del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti.

1.4. Ritornando al caso in esame, invero, è evidente che la qualificazione della violazione come formale, compiuta dalla Commissione, costituisce la *ratio decidendi* principale della decisione e non è stata censurata dalla Agenzia, che erroneamente attribuisce rilievo preminente alla considerazione svolta circa l'invio del prospetto al Concessionario, che invece è argomento di sostegno svolto *ad abundantiam*. Ne consegue l'inammissibilità del motivo.

2.1. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la motivazione insufficiente su un fatto decisivo della controversia (art.360, comma 1, n.5, cpc) che individua in quale natura e funzione avesse il prospetto non inviato in via telematica, censurando il fatto che la CTR affermi che detto prospetto doveva indicare credito di imposta derivante da società incorporata al fine del riconoscimento di questo e faccia affermazioni apodittiche palesemente contrastanti con la disciplina dell'IVA di gruppo e con le allegazioni





concordi delle parti, secondo le quali il prospetto in esame era parte della dichiarazione IVA della società controllante e, quindi, non della incorporata.

2.2. Anche questo motivo è inammissibile.

2.3. Innanzi tutto è evidente che, contrariamente a quanto assume la ricorrente, che non coglie il significato dello specifico passaggio argomentativo, l'utilizzo della termine "incorporata", da parte della Commissione non consegue ad alcun errore sull'applicazione della normativa dell'IVA di gruppo, ma ha una funzione eminentemente descrittiva in quanto serve a identificare proprio la Società capogruppo Sanitaria Lodigiana SPA, successivamente incorporata dalla Fintrade Holding SRL.

2.4. Quanto alla doglianza circa la natura del prospetto, va considerato che la ricorrente non ha precisato i punti decisivi della controversia da considerare non sufficientemente esaminati ed idonei a sovvertire, l'esito del giudizio, se adeguatamente valutati.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il vizio di omessa o insufficiente motivazione, deducibile in sede di legittimità ex art. 360 c.p.c., n. 5, sussiste solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta dalla sentenza, sia riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia e non può invece consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, perchè la citata norma non conferisce alla Corte di legittimità il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito, al quale soltanto spetta di individuare le fonti del proprio convincimento e, a tale scopo, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la conclusione, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (ex plurimis, da ult. Cass. nn. 27162/2009, 6288/2011). Nella specie, si è in presenza di una articolata motivazione fornita dalla Commissione tributaria regionale - in cui si espone, senza incorrere in evidenti vizi logici, l'iter argomentativo in base al quale il giudice è pervenuto alla formazione del proprio convincimento circa la natura formale della violazione -, a fronte della quale la ricorrente pretende, in definitiva, un non consentito riesame del merito.

3.1. Si deve quindi passare all'esame congiunto degli altri motivi di ricorso, che vanno tutti dichiarati assorbiti.

3.2. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art.6 del DLGS n.472/1997, sostenendo che la CTR ha errato nel ritenere che l'omesso invio del modello era dovuto ad errore scusabile e non poteva comportare la non detraibilità del credito IVA.

Lo stesso passaggio è censurato anche con il quarto motivo, sul piano della insufficienza motivazionale.

3.3. Con il quinto motivo viene dedotta la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art.36 del DLGS n.546/1992 (art.360, comma 1, n.4, cpc) in quanto la Commissione nel ritenere il comportamento dell'Ufficio contrastante con l'art.10 della L. n.212/2000, non aveva esattamente individuato il comportamento censurato ed

R.G.N. 12720/2010  
Cons. est. Laura Tricomi



aveva motivato in modo apparente che non consentiva di capire le ragioni della decisione.

Lo stesso passaggio è censurato anche con il sesto motivo, sul piano dell'omessa motivazione.

3.4. Con il settimo motivo viene denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt.30 del DPR n.633/1972, 54 bis del DPR n.633/1972, 13 del DLGS n.471/1997 e 10 della L n.212/2000, sostenendo, in modo assertivo, che la Commissione ha errato nel ritenere invalida l'iscrizione a ruolo perché in contrasto con l'art.10 della L n.212/2000.

3.5. Con l'ottavo motivo viene dedotta la nullità della sentenza impugnata per inosservanza dell'art.7 del DLGS n.546/1992 e dell'art.112 cpc, per avere dichiarato la Commissione l'invalidità dell'iscrizione a ruolo sulla base di una ragione - e cioè la circostanza che il prospetto era stato comunque inviato dalla contribuente al Concessionario alla riscossione- , che non era stata dedotta in giudizio dalla contribuente.

Lo stesso passaggio è censurato anche con il nono motivo, sul piano dell'omessa motivazione.

3.6. Con il decimo motivo viene denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art.6 comma 4, della L n.212/2000 per avere affermato la Commissione che l'Amministrazione finanziaria non poteva richiedere alla contribuente documentazione già in possesso dell'Amministrazione, quale il prospetto in possesso del Concessionario alla riscossione.

3.7. Con l'undicesimo motivo viene denunciata la contraddittorietà della motivazione nella parte in cui sembra contestare alla Amministrazione finanziaria sia l'aver richiesto alla contribuente il prospetto, sia il non averlo richiesto.

3.8. Con il dodicesimo motivo viene denunciata la motivazione insufficiente circa la mancata richiesta del prospetto, da parte dell'Erario, alla contribuente.

Lo stesso passaggio è censurato dal tredicesimo motivo anche sul piano della nullità della sentenza per extrapetizione, non essendo stata dedotta, a dire della ricorrente, tale ragione di invalidità dalla contribuente, e dal quattordicesimo motivo sul piano della omessa motivazione.

3.9. Con il quindicesimo motivo viene denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt.30 del DPR n.633/1972, 54 bis del DPR n.633/1972, 13 del DLGS n.471/1997 e 6 della L n.212/2000, per avere ritenuto la Commissione che l'Ufficio era tenuto ad invitare il contribuente a produrgli il prospetto in questione, prima di procedere all'iscrizione a ruolo.

3.10. Con il sedicesimo motivo (erroneamente rubricato di nuovo con il numero 15) viene dedotta la nullità della sentenza per avere pronunciato, in merito alla invalidità della iscrizione a ruolo, con statuizioni in insanabile contrasto logico.

3.11. I motivi dal terzo al sedicesimo vanno dichiarati tutti assorbiti dalla declaratoria di inammissibilità dei motivi primo e secondo, in quanto censurano *rationes decidendi*

R.G.N. 12720/2010  
Cons. est. Laura Tricomi



formulate dalla Commissione Tributaria Regionale in via successiva e logicamente subordinate a quella principale costituita dalla natura solo formale della violazione.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato per inammissibilità dei motivi primo e secondo, assorbiti gli altri, con condanna della ricorrente Agenzia alla rifusione delle spese del giudizio di cassazione nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di cassazione,

- rigetta il ricorso per inammissibilità dei motivi primo e secondo, assorbiti gli altri;
- condanna la ricorrente Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità che liquida nel compenso di €. 5.600,00, oltre spese forfettarie per €.150,00, IVA e Cassa.

Così deciso in Roma, camera di consiglio del 30 settembre 2015.