



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' ABRUZZO (ex Commissione Tributaria Regionale dell' ABRUZZO) Sezione 7, riunita in udienza il 11/04/2022 alle ore 17:01 con la seguente composizione collegiale:

RIVIEZZO CIRO, Presidente

DI MARCOTULLIO ENRICO, Relatore

DI SERIO MIRVANA, Giudice

in data 11/04/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 748/2021

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Antonio Di Monte - DMNNTN72E29G482C

ed elettivamente domiciliato presso avvantonioidimonte@cnfpec.it

[REDACTED]

Difeso da

Antonio Di Monte - DMNNTN72E29G482C

ed elettivamente domiciliato presso avvantonioidimonte@cnfpec.it

[REDACTED]

Difeso da

Antonio Di Monte - DMNNTN72E29G482C

ed elettivamente domiciliato presso avvantonioidimonte@cnfpec.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Pescara

elettivamente domiciliato presso dp.pescara@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 183/2012 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale PESCARA sez. 3 e pubblicata il 18/09/2012

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TA602A30253611 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TA601A30254011 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TA602A30254311 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2009

a seguito di discussione in camera di consiglio

Richieste delle parti:

Ricorrente: (Trascrizione delle conclusioni contenute nell'ultimo atto difensivo A CURA DEL RELATORE)

Resistente: (Trascrizione delle conclusioni contenute nell'ultimo atto difensivo A CURA DEL RELATORE)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tre distinti ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara iscritti ai nn. R.G.N. 4725/14, 4863/14, 4871/14, l'odierna ricorrente impugnava e richiedeva l'annullamento degli avvisi di accertamento nn. TA602A302536/11, TA601A302540/11, e TA602A302543/11. Con i predetti atti sono state contestate irregolarità riguardo il contenuto della dichiarazione IVA che la società ha presentato per l'anno d'imposta 2009; l'Agenzia delle Entrate, in particolare, richiedeva, per il periodo d'imposta indicato, il versamento della somma di €.15.189,00= a titolo di maggiore imposta sul valore aggiunto, €.357,00= a titolo di maggiore imposta regionale sulle attività produttive, €.17.253,00= ed €.357,00= a titolo di sanzioni (rispettivamente per IVA e IRAP), nonché €.953,99= ed €.19,27= a titolo di interessi (rispettivamente per IVA e IRAP), nonché con l'avviso di accertamento n. TA602A302543/11 è stato contestato al [REDACTED] in conseguenza del maggior reddito contestato alla società e imputato per trasparenza ai singoli soci sulla base della loro quota di partecipazione, l'accertamento di maggiori imposte dovute rispetto a quelle dichiarate a titolo di IRPEF, addizionale regionale IRPEF e addizionale comunale IRPEF, per importi pari rispettivamente ad €.1.032,00=, €.52,00= ed €.19,00=, e ha comminato una sanzione pari ad €.1.103,00=, oltre interessi; inoltre con l'avviso di accertamento n. TA601A302540/11 è stato pertanto contestato [REDACTED] in conseguenza del maggior reddito contestato alla società e imputato per trasparenza ai singoli soci sulla base della loro quota di partecipazione, l'accertamento di maggiori imposte dovute rispetto a quelle dichiarate a titolo di IRPEF, addizionale regionale IRPEF e addizionale comunale IRPEF, per importi pari rispettivamente ad €.1.026,00=, €.52,00= ed €.18,00=, e ha comminato una sanzione pari ad €.1.096,00=, oltre interessi dovuti pari ad €.22,54=.

La Commissione Tributaria Provinciale di Pescara si pronunciava per il rigetto dei ricorsi proposti dalla [REDACTED] e dai suoi soci, poiché a suo giudizio il regime del "reverse charge" sarebbe stato da applicarsi unicamente alle imprese che acquistavano oro, quale materia prima non lavorata, destinata pertanto unicamente alla fusione e alla lavorazione.

Avverso tale sentenza proponeva appello la società dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale (depositato il 26.3.13), per le seguenti motivazioni: "error in procedendo" dei giudici di prime cure, in quanto non si erano pronunciati su punti decisivi della controversia, generando anche il difetto di motivazione della

sentenza, quest'ultima, infatti, secondo la società, si manifestava carente sotto il profilo della motivazione non essendosi il Giudice pronunciato sui motivi inerenti la presunta indeducibilità di componenti negativi di reddito ai fini IRAP.

La Commissione Tributaria Regionale, in parziale riforma della sentenza di primo grado, accoglieva il ricorso dell'odierna RICORRENTE, nella parte in cui si disponeva l'applicazione delle sanzioni amministrative a carico della società, rilevando la difficoltà oggettiva nella determinazione della portata e dell'ambito di applicazione della normativa di riferimento, dichiarando pertanto non applicabili le sanzioni inflitte alla società e confermando nel resto la sentenza impugnata.

Avverso la predetta sentenza l' AGENZIA DELLE ENTRATE proponeva ricorso in

Cassazione. Con il ricorso in Cassazione L'Agenzia delle Entrate sollevava le seguenti ragioni

in diritto:

- Violazione e falsa applicazione dell'articolo 6, comma 2, D. Lgs. n. 472/1973 e dell'articolo 8 del D. Lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360 n. 3 cpc.

La società replicava presentando controricorso e ricorso incidentale, articolato in tre motivi :

- Violazione ed errata applicazione dell'art 17, comma 5 del DPR 633-72;

- Violazione ed errata applicazione Dell'art 36 del d.l. 23-2-95, n 41, conv., con mod, con l. 22-3-95, n 5;

- Omesso esame del fatto decisivo costituito dall'avvenuta traslazione dell'adempimento dell'obbligo di versamento dell'imposta in testa alla cessionaria.

La società [REDACTED] proponeva controricorso e ricorso incidentale chiedendo il rigetto del ricorso in quanto infondato in fatto e in diritto, nonché la conferma della sentenza nella parte in cui disponeva l'annullamento delle sanzioni a carico della società controricorrente ed altresì la cassazione delle sentenze nelle parti in cui escludevano l'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 17, comma 5, del D.P.R. 633/1972 alle cessioni di oggetti in oro usati a beneficio di aziende di produzione che li destinano a processi di lavorazione industriale nonché nella parte in cui veniva dichiarata l'irregolare contabilizzazione di componenti negativi di reddito.

1. MOTIVO - Regime dell'inversione contabile.

Si lamentava a tal proposito la violazione ed errata applicazione dell'art.17, comma 5, del D.P.R. 33/1972, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., sulla base della direttiva 98/80/CE del 12.10.98, con cui il legislatore comunitario, con specifico riferimento alle cessioni di oro industriale, ha modificato il regime IVA applicabile al mercato dell'oro mediante l'introduzione del particolare metodo dell'inversione contabile di cui al summenzionato art. 17 che comporta la traslazione dell'obbligo di versamento dell'imposta sul valore aggiunto dal cedente al cessionario; il predetto metodo fissa, dunque, in capo al cessionario gli adempimenti previsti dalla disciplina in tema di imposta sul valore aggiunto - di norma posti in capo al cedente o prestatore dell'operazione.

2. MOTIVO - Regime del margine

In relazione a detto regime si lamentava la violazione ed errata applicazione dell'art.17, comma 5, del D.P.R. 633/1972, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. L'art. 36, rubricato "Base imponibile", dal D.L. 23.2.95, n. 41, regime del margine, previsto per le cessioni di beni usati, prevede che "per il commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché per il commercio di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione acquistati presso privati nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione europea, l'imposta relativa alla rivendita è commisurata alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie

3. MOTIVO - OMESSO ESAME FATTO DECISIVO

I Giudici di appello hanno omissis di esaminare un aspetto fondamentale della vicenda ai fini del decidere, ossia la circostanza che non vi è stata alcuna violazione dell'obbligo di versamento dell'imposta, ma una semplice traslazione di tale adempimento. Nella impugnata sentenza, infatti, la Commissione Tributaria Regionale di L'Aquila ha ignorato il contenuto dei documenti prodotti dalla [REDACTED], in particolare le fatture di vendita, contenenti una dettagliata descrizione delle natura, qualità e quantità del materiale oggetto di cessione.

4. MOTIVO - OMESSO ESAME FATTO DECISIVO

La Commissione Tributaria Regionale di L'Aquila, nel disattendere le richieste avanzate dalla società concernenti la censura di vizio di motivazione della sentenza emessa dalla CTP di Pescara in relazione alla presunta indeducibilità di componenti negativi di reddito ai fini IRAP, mostra di non avere esaminato il contenuto dei libri e delle scritture contabili prodotte nei precedenti gradi di giudizio. Da tali documenti risulta che i componenti negativi di reddito dei quali viene esclusa la deducibilità sono costituiti esclusivamente da gioielli usati acquistati dai privati e destinati ad essere ceduti come materiale d'oro ad aziende di produzione, che li utilizzeranno per la realizzazione di nuovi oggetti preziosi, ricorrono, dunque, le condizioni previste dall'art. 109 del TUIR.

Con Ordinanza n. 11928/21 del 12/11/2020 (R.G.N. 04725/14, 04863/14, 04671/14) depositata il 06/05/2021, la Corte di Cassazione accoglieva il ricorso incidentale della società quanto al primo ed al secondo motivo, rigettava il terzo motivo del ricorso incidentale, rigettando il ricorso principale ed assorbiva la sola parte del ricorso principale quanto alle sanzioni per via dell'accoglimento dei primi due motivi del ricorso incidentale; cassava quindi la sentenza impugnata rinviando, anche per le spese, alla Commissione regionale dell'Abruzzo in diversa composizione.

Con il ricorso in riassunzione la [REDACTED] osserva che levidente equivoco di che emerge dalla lettura della sentenza nella parte in cui la CTP di Pescara ha escluso l'applicabilità per i soggetti che esercitano un'attività di compro oro del metodo dell'inversione contabile in occasione delle cessioni di oggetti in oro non più idonei ad un consumo finale – oggetti che, è il caso di ribadire, la società appellante ha ceduto a peso e non unitariamente e solo dopo averli ridotti in condizione di rottame per facilitare le successive operazioni di trasformazione di fusione ed in modo tale da escludere la possibilità di una loro rivendita - è quello di aver limitato la nozione di materiale d'oro all'"oro quale materia prima non lavorata" ignorando, in tal modo, sia il contenuto della prassi ministeriale, che estende tale metodo anche ai rottami d'oro derivanti da manufatti non più idonei al consumo finale, sia le indicazioni fornite dalla stessa Agenzia delle Entrate in occasione della predisposizione delle dichiarazioni fiscali.

Cosicché, l'imposta sugli acquisti di rottami di gioielli d'oro, destinati ad essere sottoposti al procedimento industriale di fusione e successiva affinazione chimica per il recupero del materiale prezioso ivi contenuto, può essere assolta mediante la particolare procedura prevista dall'art. 17, comma 5, del DPR n. 633 del 1972, nel rispetto degli adempimenti ivi previsti, senza per questo incorrere nella violazione di cui all'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997". Infatti, art. 74, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, nell'elencare i beni alle cui cessioni si rende applicabile tale regime, include, oltre ai rottami, cascami, carta da macero, stracci, eccetera, anche i medesimi beni che abbiano subito lavorazioni quali ripulitura, selezione e taglio. Orbene, continua la società che ha riassunto i giudici della Corte di Cassazione, nella loro Ordinanza denotano come i Giudici di secondo grado non abbiano compiuto né le valutazioni necessarie ai fini dell'applicabilità del regime di inversione contabile, con riferimento alla natura di prodotto semilavorato con un certo limite di purezza, né quelle funzionali all'applicabilità del regime del margine di utile, ossia che si tratti di beni la cui funzionalità si identifichi con quella dell'oro, oppure di beni che rispondono a funzionalità autonoma da quella del materiale cui sono composti, essendosi questi limitati ad avere riguardo al materiale d'oro; cassano, dunque, la pronuncia impugnata e rinviando alla Commissione Regionale d'Abruzzo per svolgere le opportune verifiche.

Conclude l'atto di riassunzione la società chiedendo che l'On.le Commissione adita, preso atto del principio

di diritto espresso dalla Suprema Corte nella sentenza summenzionata, in accoglimento del presente ricorso, rigettate ogni difesa avversaria, decidere nel merito la presente controversia e nello specifico:

In via principale: accogliere la domanda dei CONTRIBUENTI ed accertare e dichiarare l'infondatezza giuridica degli avvisi di accertamento nn. TA602A3020093/11, TA602A302328/11, TA602A302533/11 e per l'effetto disporre l'annullamento degli stessi.

In via subordinata: nella denegata ipotesi in cui non sia accolta la domanda proposta in via principale, annullare e disapplicare le sanzioni, come peraltro già disapplicate da Codesta Corte, in sede di appello. Condannare l'Agenzia delle Entrate alla rifusione di tutte le spese sostenute nei vari gradi di giudizio, competenze ed onorari, oltre Iva e contributo per la Cassa di previdenza, con distrazione delle spese a favore del procuratore anticipatario.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, letti gli atti di causa, valutata la normativa da applicare, letta in particolare l'ordinanza resa dalla Suprema Corte di Cassazione 11927/21, ritiene meritevole di accoglimento l'appello proposto dalla società [REDACTED] e così riformando la decisione del primo Giudice, compensando tra le parti le spese di giudizio.

La Corte in ordine ai principi fissati dai Supremi Giudici osserva, che in ordine al regime dell'inversione contabile, un principio ormai consolidato è quello sulla scorta del quale il diritto alla detrazione che assicura la neutralità fiscale dall'imposta, deve essere accordato ove ne siano rispettati i requisiti sostanziali e ove – anche – taluni obblighi formali siano stati violati, salvo che da ciò consegua l'effetto d'impedire la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Cassazione 4612/2016), peraltro, sul punto è intervenuta anche la Corte di Giustizia UE, con le sentenze ECOTRADE (EU:C:2008:267) e IDEXX (EU:C-590/13 dell'11 dicembre 2014). Infatti, il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre l'IVA per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte, costituisce un principio fondamentale attuato dalla normativa dell'Unione Europea; 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; per effetto dell'applicazione del regime di autoliquidazione istituito dall'art. 21, paragrafo 1, lett. d), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio (c.d. reverse charge), non si verifica alcun versamento dell'IVA tra il venditore e l'acquirente del bene, ove quest'ultimo è debitore, per l'acquisto effettuato, dell'IVA a monte, potendo al tempo stesso, in linea di principio, detrarre la stessa imposta, cosicché nulla è dovuto all'amministrazione finanziaria. In definitiva, il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del reverse charge è quello in base al quale le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta.

Pertanto, nel caso in cui il soggetto non abbia alcuna limitazione alla detrazione, l'applicazione del meccanismo del reverse charge risulta fiscalmente neutra (senza alcuna debenza di imposta da parte dello stesso soggetto), andandosi a compensare l'IVA a debito con quella a credito.

Cosicché, le richiamate pronunce della Corte di Giustizia Europea fugano ogni dubbio circa l'applicabilità del regime di "reverse charge" nelle transazioni poste in essere dalla [REDACTED] anche con riferimento, ai fini dell'inversione dell'onere della prova, laddove non solo è mancata la prova del presupposto dell'imposta ma vi è in atti la prova negatrice del presupposto stesso.

In soccorso alle giuste ragioni della contribuente viene l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 28/E del 28/03/2012, che permette a quest'ultima di contrastare l'eventuale inadempienza del cedente impedendo così taluni tipi di evasione fiscale in settori particolarmente a rischio, quali quello dei materiali di scarto, nei quali sono frequenti i casi in cui il cedente addebita l'imposta, senza poi versarla, mentre il cessionario la detrae. Ne consegue che escludere l'applicabilità del metodo dell'inversione contabile alle imprese che nello svolgimento della loro attività di compro oro rivendono materiale d'oro derivante da oggetti usati di oreficeria

non più idonei al mercato di consumo e, pertanto, ridotti alla condizione di detriti, costituisce una evidente violazione del contenuto dell'art.17, comma 5 del DPR 633/1973.

Non si comprendono i motivi per i quali l'Agenzia delle Entrate non possa riconoscere alla società [REDACTED] di poter beneficiare del regime dell'inversione contabile ("reverse charge"), atteso che la medesima esercita l'attività di "compro oro" con un codice identificativo ATECO 46.72.20, avente ad oggetto il "commercio all'ingrosso di metalli non ferrosi e prodotti semilavorati" ed opera esclusivamente nel recupero dei metalli preziosi senza svolgere alcuna attività di commercializzazione di gioielli, dal momento che essa cede gli oggetti di oreficeria che acquista dai privati, unicamente a fonderie specializzate nella affiliazione e recupero del metallo prezioso.

Per l'applicabilità del regime del "reverse charge" secondo i Giudici di Legittimità è sufficiente che si tratti di prodotti non immediatamente destinati al consumo che rispondano ai requisiti di purezza stabiliti dalla norma.

la Corte di Cassazione ha valutato i rapporti intercorsi tra la [REDACTED] tipo di bene oggetto di scambio, il valore dell'oro ecc., conclude affermando che tanto le valutazioni in ordine all'applicabilità del regime dell'inversione contabile (ossia che si tratti di prodotti semilavorati, nell'accezione sopra indicata, con la purezza stabilita dal comma 5 dell'art. 17 D.P.R. 633/72), quanto quelle funzionali all'applicabilità del regime del margine di utile (cioè relativi a quei beni la cui funzionalità si identifichi con quella dell'oro, oppure a quei beni che rispondono a funzionalità autonoma da quella del materiale che li compone) non sarebbero state compiute dai Giudici dell'Appello, i quali si sarebbero dunque limitati ad avere riguardo al solo materiale di oro.

Pertanto, rilevato che i beni oggetto delle transazioni effettuate dalla [REDACTED] non siano annoverabili tra quelli così detti "d'occasione"(per i quali è prevista l'applicabilità del regime del margine); rilevato altresì che che la [REDACTED] ha ceduto beni che rispondono ai requisiti di purezza, così come stabiliti dalla norma di cui al comma 5 dell'art. 17 D.P.R. 633/72, e richiamati dalla Suprema Corte; ritenuto altresì che l'Agenzia delle Entrate ha eventualmente omesso di fornire la prova della non rispondenza di materiali oggetto di transazioni commerciali effettuate dalla società ricorrente con quelli stabiliti dalla succitata

norma; ritenuto dunque che la [REDACTED] POTEVA BENEFICIARE DEL REGIME DELL'INVERSIONE CONTABILE ("REVERSE CHARGE"), si accoglie l'appello, si riforma la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, con compensazione delle spese di lite, in considerazione della particolarità della questione trattata, nonché dei diversi orientamenti giurisprudenziali sia di merito che di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie l'appello spese compensate.

Pescara, lì 11.04.22

Il Relatore.

Il Presidente.

Avv. Enrico Di Marcotullio.

Dott. Ciro Riviezzo.