

Cass. 24.2.2016 n. 3586
Data: 28.12.2017 16:32:01

ORAZI ANDREA
Sistema Integrato

Cass. 24.2.2016 n. 3586

Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento in rettifica notificato ad ABACUS spa, a seguito di verifica definita con PVC n. 178/2002 regolarmente notificato, veniva contestata la maggiore imposta dovuta a titolo IVA per l'anno 1998 in conseguenza di operazioni intracomunitarie (prestazioni di servizi e di consulenza) fatturate dai soggetti residenti negli altri Stati membri ma non annotate dalla società nel registro IVA, nonché per indebita detrazione per l'intero - anziché nella misura del 50% consentita dalla legge - della imposta versata sugli importi delle "bollette" relative all'utilizzo di telefoni cellulari. Con lo stesso atto venivano irrogate le sanzioni pecuniarie previste dagli [artt. 5 e 6](#) del DLgs. n. 471/1997.

La Commissione provinciale, decidendo sul ricorso della contribuente, che aveva impugnato l'avviso limitatamente al primo rilievo fiscale (omessa registrazione delle fatture ai sensi dell'[art. 17](#) co. 3 DPR n. 633/72), dichiarava illegittima la pretesa tributaria relativa alle operazioni intracomunitarie, confermando per il resto l'atto impositivo.

La decisione della CTP, impugnata in grado di appello dall'Ufficio finanziario, veniva confermata dalla Commissione tributaria della regione Lombardia, con sentenza in data 17.2.2006 n. 14, che riteneva infondata - in quanto in contrasto con la giurisprudenza di merito e di legittimità e con la dottrina - la tesi dell'Ufficio appellante secondo cui l'imposta a debito, anche in caso di regolare autofatturazione, sarebbe stata comunque dovuta, rilevando che, nel caso di specie, la mancata annotazione delle fatture nei registri contabili integrava una infrazione meramente formale atteso che l'imposta a debito risultava equivalente all'imposta a credito, con la conseguenza che la pretesa dell'Ufficio doveva essere dichiarata illegittima, tanto in relazione alla maggiore IVA, quanto alla sanzione pecuniaria che non poteva essere irrogata stante il disposto dell'[art. 10](#), comma 3, della legge n. 212/2000.

Avverso la sentenza di appello, non notificata, ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due mezzi, la Agenzia delle Entrate, al quale ha resistito con controricorso la attuale società contribuente TNS Infratest spa.

Motivi della decisione

§ 1. Il primo motivo con il quale la Agenzia fiscale deduce la violazione e falsa applicazione degli [artt. 16](#) co. 3, 19 e ss., 25 e 27 DPR n. 633/72, e dell'[art. 1243](#) c.c., in relazione all'[art. 360](#) co. 1 n. 3 c.p.c., è infondato.

1.1 La Agenzia ricorrente a sostegno del motivo fornisce una interpretazione dell'[art. 17](#) co. 3 DPR n. 633/72 del tutto avulsa dal contesto normativo di riferimento ed incompatibile con la interpretazione vincolante - per gli Stati membri - fornita dalla giurisprudenza comunitaria.

1.2 L'[art. 17](#), comma 3, DPR n. 633/72 -nel testo vigente *ratione temporis*- pone una deroga alla soggettività passiva dell'imposta (riconosciuta dal comma 1 "*ai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili*") nel caso di operazioni imponibili effettuate nel territorio dello Stato italiano da soggetti cedenti o prestatori non residenti, e privi di una stabile organizzazione ovvero di un rappresentante fiscale autorizzato, rispettivamente, aventi sede o residenza nello Stato in cui è trasferito il bene od eseguita la prestazione.

Verificandosi tale situazione in ipotesi di "*operazione intracomunitaria*" l'ordinario sistema degli obblighi di contabilizzazione della imposta armonizzata non può operare in quanto (nella vigenza della "*temporanea*" disciplina transitoria degli scambi tra soggetti residenti in diversi Paesi membri di cui al DL n. [331/1993](#) conv. in legge n. [427/1993](#) - nel testo anteriore alle modifiche introdotte dal DLgs. 11.2.2010 n. [18](#)-), occorre distinguere la ipotesi in cui il cedente/prestatore rimane soggetto passivo (e quindi è tenuto a versare l'IVA applicata) nel Paese in cui risiede, ove la operazione sia effettuata nei confronti di un cessionario/committente "*non soggetto passivo IVA*" (*idest* nei confronti di un consumatore finale), dalla ipotesi in cui, invece, il cessionario/committente sia un soggetto passivo IVA: in quest'ultimo caso la disciplina transitoria prevede un meccanismo che sottrae al versamento della imposta il

cedente/prestatore, ove sia comprovato l'effettivo materiale trasferimento del bene/prestazione dal territorio dello Stato membro di origine a quello dello Stato membro destinatario, venendo ad essere assoggettata ad imposta la operazione, in tal caso, nello Stato membro del cessionario/committente che, pertanto, acquista la qualità di soggetto passivo tenuto a versare l'IVA - applicando l'aliquota vigente nel proprio Paese - allo Stato membro in cui risiede.

A tale modificazione soggettiva, *ex latere debitoris*, nel rapporto tributario con il Fisco, corrisponde inevitabilmente una "inversione" degli obblighi di fatturazione e registrazione che vengono a gravare, appunto in virtù del predetto comma terzo dell'[art. 17](#) DPR n. 633/72, sull'acquirente del bene od utilizzatore dei servizi ("*gli obblighi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero ... devono essere adempiuti dai cessionari o committenti che acquistino i beni od utilizzino i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni*") il quale è tenuto, pertanto, ad integrare la fattura ricevuta ([art. 46](#) co. 1 DL n. 331/93) o ad emettere (auto)fattura ([art. 46](#) co. 5, DL n. 331/93) ai sensi dell'[art. 21](#) DPR n. 633/72, e ad annotarla nel registro IVA ai sensi dell'[art. 23](#) DPR n. 633/72, "*come se fosse*" il cedente/prestatore ([art. 47](#) co. 1 DL n. 331/93).

Venendo ad operare soltanto figurativamente, nel caso di specie, l'istituto dell'addebito della imposta a titolo di rivalsa ex [art. 18](#) DPR n. 633/72, identificandosi nel medesimo soggetto la qualità di cedente/prestatore e di cessionario/committente, ed essendo, quindi, l'acquirente/utilizzatore, al tempo stesso, tenuto a versare all'Erario l'IVA liquidata in (auto)fattura - in qualità di soggetto passivo - e legittimato ad esercitare il diritto alla detrazione della imposta ex [art. 19](#) DPR n. 633/72 - in qualità di acquirente di beni o servizi nell'esercizio della impresa, arte o professione -, previa annotazione della (auto)fattura anche nel registro degli acquisti ex [art. 25](#) DPR n. 633/72 ([art. 47](#) co. 1 DL n. 331/93), si verifica, evidentemente, nella ipotesi considerata, una emersione meramente contabile della operazione intracomunitaria, senza alcun gettito fiscale, atteso che la iscrizione nei registri IVA della medesima imposta liquidata nella fattura, sia "*a debito*" che "*a credito*", determina una automatica compensazione tra l'IVA dovuta - in conseguenza della inversione della soggettività passiva - dal cessionario/committente e quella dallo stesso portata in detrazione, in tal modo realizzandosi il principio di neutralità fiscale nelle operazioni intracomunitarie effettuate tra soggetti passivi d'imposta.

1.3 Tanto premesso e dovendo aggiungersi soltanto che la "*ratio legis*" del complesso meccanismo fiscale-contabile, realizzato dalla disciplina temporanea degli scambi intracomunitari, deve essere ravvisata nella esigenza di prevenire frodi fiscali che, in quanto realizzate da soggetti residenti in Paesi diversi, possono presentare notevoli difficoltà di accertamento e di efficace contrasto da parte della autorità di ciascuno Stato membro, la questione di diritto che viene sottoposta a questa Corte si riduce alla verifica delle conseguenze giuridiche della inosservanza da parte del cessionario/committente degli obblighi di fatturazione e registrazione, sostenendo la Agenzia fiscale che la irrogazione di sanzioni pecuniarie per la violazione di tali obblighi non esaurirebbe le pretese erariali derivanti dal rapporto tributario, in quanto la violazione, apparentemente solo formale, rifluirebbe invece sulla struttura sostanziale della obbligazione tributaria sotto il duplice profilo:

- a) della sottrazione all'imposta dell'importo relativo alla operazione intracomunitaria per cui non è stata emessa (auto)fattura, con conseguente evasione IVA ;
- b) della insussistenza - in caso di omessa fatturazione e/o registrazione della operazione intracomunitaria - del diritto a portare in detrazione la imposta.

1.4 Premesso che l'Agenzia fiscale sembra confondere le diverse operazioni che attengono alla (auto)fatturazione ed alla annotazione della fattura nei registri obbligatori, tenuto conto che, a quanto emerge dalla sentenza di appello, la contestazione formulata con l'avviso di rettifica concerneva esclusivamente la "mancata annotazione" nei registri degli acquisiti e delle vendite di 91 fatture passive (dunque regolarmente emesse) che la società committente aveva ricevuto da soggetti comunitari per prestazioni "di ricerche di mercato e di altri servizi" da quelli fomite (sent. CTR pag. 2 e 3), la questione controversa sembra piuttosto doversi circoscrivere al fatto se la omessa annotazione a debito ed a credito degli importi indicati nelle predette 91 fatture (p puntualmente esaminate dai verbalizzanti, come emerge dagli stralci del PVC n. 178/2002 riportati nella sentenza di appello) determini l'obbligo di versamento della relativa imposta, ovvero se, invece, anche in presenza di tale violazione, operi egualmente il principio di neutralità fiscale mediante il meccanismo di automatica compensazione della imposta a debito ed a credito non trovando applicazione le sanzioni pecuniarie.

1.5 La tesi secondo cui la violazione predetta determina "*la perdita del diritto*" (alla compensazione, ovvero alla contestuale detrazione dell'IVA a credito), non trova riscontro in alcun referente normativo specifico comunitario o nazionale, dovendo per contro tenersi conto

che l'intero sistema normativo del tributo armonizzato (al tempo regolato dalla Sesta direttiva [77/388/CEE](#) del Consiglio in data 17.5.1977) è fondato sul principio di neutralità della imposta (volto a traslare l'onere economico del tributo sul consumatore finale), e che tale principio è stato costantemente interpretato in senso sostanziale (e non meramente formale) dalla giurisprudenza comunitaria.

1.6 Con specifico riferimento al diritto alla detrazione IVA l'art. 21 paragr. 1 lett. c) della Sesta direttiva [77/388/CEE](#) del Consiglio in data 17.5.1977, applicabile "*ratione temporis*" (secondo cui è soggetto passivo d'imposta colui che "*indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in altro documento che ne fa le veci*") la sentenza della Corte di giustizia in data 13.12.1989 in causa [C-342/87](#), Genius Holding BV, interpretando l'art. 21 paragr. 1, lett. c) della VI direttiva (che qualifica soggetto passivo d'imposta colui che "*indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in altro documento che ne fa le veci*"), ha definitivamente chiarito, infatti, che il diritto alla detrazione implica indefettibilmente la effettiva debenza della imposta indicata in fattura, non essendo pertanto sufficiente a consentire l'esercizio del diritto alla detrazione la mera indicazione in fattura della imposta qualora questa "*non corrisponda ad un'operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l'operazione di cui trattasi non è soggetta all'IVA*".

La giurisprudenza comunitaria ha precisato inoltre che, in difetto di una specifica disciplina dettata dalla Sesta direttiva, spetta agli Stati membri adottare, nei rispettivi ordinamenti interni, le norme idonee a consentire la rettifica e correzione di eventuali errori formali o materiali, mediante misure idonee a realizzare il principio della neutralità dell'IVA (consentendo il recupero della imposta erroneamente indicata in fattura, ed indebitamente versata al Fisco dal soggetto passivo ovvero non potuta portare in detrazione dal soggetto che l'aveva versata in rivalsa) e che, comunque, garantiscano la Comunità dal rischio di perdita del gettito fiscale determinato da condotte fraudolente (*cf.* Corte giustizia sentenza 19.9.2000 in causa [C-454/98](#), Schmeink & Cofreth AG e Manfred Strobel, punti 47-49), dovendo tali misure - laddove impongano l'adempimento di specifici oneri probatori e formali - non eccedere rispetto a quanto è necessario al perseguimento di tale scopo (principio di proporzionalità) e realizzare un bilanciamento dei contrapposti interessi dei singoli operatori e della Comunità (*cf.* Corte giustizia sentenza 21.3.2000, in cause riunite [C-110/98](#) e [C-147/98](#), Gabalfrisa, punto 52), tenendo fermo che il recupero della imposta indebita è subordinato alla verifica della buona fede del contribuente, salvo che questi abbia eliminato in modo oggettivo ogni potenzialità dannosa per l'Erario determinata dalla erronea fatturazione della imposta (*cf.* Corte giustizia 19.9.2000, in causa [C-454/98](#) Schmeink & Cofreth AG e Manfred Strobel, punti 58-61 e 70; Corte giustizia sentenza in data 11.4.2013, [C-138/12](#), Rusedespred OOD, punti 23-30).

1.7 Tali principi sono stati ulteriormente puntualizzati nelle sentenze del Giudice europeo in data 8.5.2008, cause riunite [C-95/07](#) e [C-96/07](#), Ecotrade spa (con riferimento alla disciplina della Sesta direttiva 77/388 del 17.5.1977 e succ. mod. ed in particolare al sistema della inversione contabile previsto per gli acquisiti intracomunitari dall'art. 21 paragr. 1 lett. a) e b) nel testo integrato dall'art. 28-octies, e dagli [artt. 17](#) co. 3 DPR n. 633/72 e 47 n. 1) del DL n. [331/1993](#)), in data 21.10.2010, causa [C-385/09](#), Nidera Handelscompagnie BV ed in data 12.7.2012, causa [C-284/11](#), EMS Bulgaria Transport OOD (queste ultime con riferimento alla ordinaria disciplina della detrazione IVA contenuta negli [artt. 167, 168 e 178](#) della direttiva [2006/112](#)).

Per quanto concerne in particolare la inosservanza di taluni obblighi "aggiuntivi ed altre irregolarità contabili relative alle formalità di esercizio del diritto a detrazione determinate dagli Stati membri (a ciò autorizzati dagli [artt. 18 n. 1, 22 nn. 2 e 4, 28-septies n. 2 e 28-nonies n. 7 e 8](#) - relativi agli scambi intracomunitari - Sesta Direttiva, dagli [artt. 214 e 273](#) dirett. [2006/112](#)), la predetta giurisprudenza è ferma nel principio che:

- il diritto alla detrazione IVA in quanto modalità di attuazione del principio di neutralità fiscale è da porre a fondamento del sistema del tributo armonizzato e non può pertanto trovare di norma alcun limite (*cf.* Corte giustizia sentenze: in data 18.12.1997, cause riunite [C-286/94](#), [C-340](#) e [401/95](#), [C-47/96](#), Molenheide; in data 21.3.2000, in cause riunite [C-110/98](#) e [C-147/98](#), Gabalfrisa; in data 1.4.2004, causa [C-90/02](#), Bockemuhl; in data 8.5.2008, Ecotrade cit; in data 16.2.2012, causa [C-118/11](#), EON Aset Menidjmont; in data 12.7.2012, EMS, cit.);

il presupposto costitutivo del diritto alla detrazione deve individuarsi esclusivamente nella duplice condizione:

a) che la obbligazione in rivalsa, avente ad oggetto la imposta detraibile, sia stata adempiuta dal soggetto passivo ovvero sia divenuta esigibile (art. 17, paragr. 1, VI dirett.; art. 167, dirett. n. [2006/112](#));

b) che il soggetto passivo abbia destinato i beni e servizi acquistati/utilizzati per i quali è tenuto

in rivalsa al pagamento della imposta, "ai fini di sue operazioni soggette ad imposta" (art. 17, paragr. 2, VI dirett.; art. 168, paragr. 1, dirett. n. [2006/112](#)): le altre formalità che caratterizzano le modalità di esercizio del diritto rimangono estranee alla fattispecie costitutiva del diritto a detrazione, configurando meri "obblighi formali a fini di controllo" la cui violazione non autorizza affatto gli Stati membri "a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto" (cfr. Corte giustizia 21.10.2010, causa [C-385/09](#), Nidera, cit.-con riferimento alla violazione dell'obbligo, di cui all'art. 213 dirett. [2006/112](#), di dichiarare preventivamente, per la registrazione ai fini IVA, l'inizio dell'attività economica-):

- Il principio fondamentale di neutralità dell'I VA esige pertanto il riconoscimento al soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA a monte, tutte le volte che siano rispettate le condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi (cfr. Corte giustizia 8.5.2008, Ecotrade, cit., punto 63, con riferimento all'inadempimento degli obblighi formali della autofatturazione della doppia annotazione nei registri acquisti e vendite, previsti dagli artt. 18 n. 1 e 22 n. 7 ed 8 - nella versione ex artt. 28-septies e 28-nonies - VI dirett. e dall'art. 47 co. 1 del DL n. [331/1993](#) in attuazione del sistema della "inversione contabile" previsto per gli acquisti in tracomunitari; id. 21.10.2010, Nidera, punti 47-51 cit.; id. 12.7.2012, EMS, cit., punto 71): l'adempimento degli obblighi formali, pertanto, assume rilevanza ai fini dell'accertamento del diritto a detrazione soltanto nella misura in cui risulti necessario a fornire alla Amministrazione finanziaria le "informazioni indispensabili a consentirle in linea di principio di verificare se i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, circostanza che comunque spetta al giudice nazionale accertare" (cfr. Corte giustizia sentenza 12.7.2012, EMS, cit. punto 72 - in cui si specifica che tale situazione si verifica nel caso in cui la "cessione intracomunitaria non è stata dissimulata e le informazioni relative ad essa sono reperibili nella contabilità del soggetto passivo"; id. sentenza 8.5.2008 Ecotrade, cit., punto 64 - le informazioni indispensabili relative alla operazione intracomunitaria, erano ritracciabili, nel caso di specie, 1- nelle fatture passive emesse dai soggetti prestatori di servizi residenti in altro Paese membro, 2- nel registro IVA degli acquisti, ove tali fatture erano state annotate, erroneamente, in esenzione d'imposta, non essendo state invece, come dovuto, annotate anche nel registro Iva degli acquisti, con conseguente omessa indicazione nella dichiarazione fiscale annuale dell'ammontare della relativa imposta-).

1.8 Parallelamente alle decisioni del Giudice di Lussemburgo viene a collocarsi la giurisprudenza di questa Corte laddove, premesso che il diritto alla detrazione si pone rispetto al diritto al rimborso della eccedenza d'imposta come mera modalità alternativa di attuazione del principio di neutralità dell'IVA, è stato ripetutamente affermato che inadempimenti concernenti obblighi formali posti a carico del soggetto passivo ai fini dell'esercizio dei diritti indicati, non possono determinare la "perdita" del diritto stesso. In conseguenza è stato precisato che la PA non può recuperare il credito che abbia già rimborsato, verificando "ex post" che non era stato indicato dal contribuente nella dichiarazione annuale IVA, qualora tale credito emerga dalle scritture contabili e non vengano contestati i fatti costitutivi del diritto (cfr. Corte cass. n. 22250/2012), e ciò in quanto il diritto al rimborso sorge a favore del soggetto passivo ai sensi della normativa interna e delle norme comunitarie al momento stesso in cui la imposta diviene esigibile, dunque, normalmente al momento della realizzazione della operazione di cessione di beni o prestazione di servizi, e non invece in seguito all'adempimento delle formalità previste per l'esercizio della opzione detrazione/rimborso dall'art. 30 DPR n. 633/72 (cfr. Corte cass. n. [10808/2012](#)).

Più esplicitamente questa Corte ha statuito che "in tema di IVA, l'adempimento degli obblighi di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture, con le modalità, le forme e i tempi stabiliti dal DPR 26 ottobre 1972, n. [633](#), pur potendo per eventuali violazioni comportare l'applicazione di sanzioni amministrative, non costituisce "conditio sine qua non" per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta, ove si acquisisca, anche altrimenti, la prova certa dell'avvenuto effettivo versamento di quanto dovuto, atteso che, ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. d) e 22 della direttiva del Consiglio CEE 77/388, come modificata dalla direttiva CEE 2000/17, e secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia CE nella sentenza dell'8 maggio 2008, in cause riunite [C-95/07](#) e [C-96/07](#), il principio di neutralità fiscale impone il riconoscimento della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto se gli obblighi sostanziali siano stati soddisfatti, anche in caso di inosservanza da parte del soggetto passivo di obblighi formali posti da uno Stato membro" (cfr. Corte cass. V sez. 28.7.2010 n. [17588](#) -erronea annotazione nel registro degli acquisti di fatture relative ad operazioni intracomunitarie indicate erroneamente come "escluse" dalla imposta -; id. V sez. 5.5.2010 n. [10819](#) - omessa autofatturazione-; id. V sez. 25.11.2011 n. [24912](#) -emissione dell'autofattura in unica copia-;

id. V sez. 20.3.2013 n. [6925](#); id. V sez. 3.4.2013 nn. [8038](#) ed [8039](#) -omessa autofatturazione per prestazioni di servizi di consulenza resi da soggetto non residente -).

A tale indirizzo sembra peraltro essersi convertita anche la stessa Agenzia delle Entrate che, con la risoluzione del 6.3.2009 n. [56](#), ha rilevato che il diritto alla detrazione deve essere salvaguardato anche nel caso in cui gli "obblighi sostanziali" siano assolti non spontaneamente ma a seguito di controllo, fatta salva l'applicazione delle sanzioni pecuniarie.

1.9 I dubbi emersi nella giurisprudenza di questa Corte in ordine alla esatta definizione dei requisiti sostanziali del diritto alla detrazione IVA e degli adempimenti meramente formali, hanno dato luogo ad ordinanza di rimessione della questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE, che è stata recentemente risolta dalla Corte di giustizia UE con sentenza 11.12.2014, in causa [C-590/13](#), Idexx Laboratories Italia srl, che, con riferimento al "regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri contenuto -nella Sesta direttiva agli artt. 28 septies-28 nonies, che trova applicazione anche nella presente controversia, hanno definitivamente chiarito che:

- "Nell'ambito degli acquisti intracomunitari di beni imponibili, si deve rammentare, in primo luogo, che, per effetto dell'applicazione del regime di autoliquidazione istituito dall'articolo 21, paragrafo 1, lettera d), della sesta direttiva, 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" (punto 33)

- "**38.** ... dal punto 63 della sentenza Ecotrade (EU:C:2008:267) e dalla precedente giurisprudenza della Corte (v., inter alia, sentenze Uszodaépitò, [C-392/09](#), EU:C:2010:569, punto 39; Nidera Handelscompagnie, [C-385/09](#), EU:C:2010:627, punto 42; EMS-Bulgaria Transport, [C-284/11](#), EU:C:2012:458, punto 62, nonché Fatorie, EU:C:2014:50, punto 35) emerge che, nell'ambito del regime di autoliquidazione, 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. **39** Diversa può essere la soluzione se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 71 e giurisprudenza ivi citata). **40** Conseguentemente, 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 (v., in tal senso, sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 62 e giurisprudenza ivi citata)".

La Corte di Lussemburgo, con la medesima sentenza, ha poi statuito (punto 41) che i requisiti sostanziali del diritto alla detrazione sono esclusivamente quelli previsti dall'art. 17 della Sesta direttiva (tali sono:

1) la esigibilità della imposta : ai sensi dell'art. 10 paragr. 2 VI direttiva "il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi";

2) la natura di soggetto passivo di colui che esercita il diritto;

3) l'impiego dei beni e servizi importati od acquistati "a monte" nell'esercizio dell'attività economica, e dunque la effettuazione di operazioni imponibili IVA), concludendo che la inosservanza delle prescrizioni formali dettate dagli artt. 18, paragr. 1, lett. d) e dall'art. 22 della VI direttiva n. [388/1977](#) e succ. mod., ove non siano tali da determinare l'impossibilità di pervenire *aliunde* alla prova dei requisiti sostanziali predetti, "non può determinare la perdita del diritto medesimo" (cfr. dispositivo).

1.9 Orbene nel caso di specie non pare dubbio che l'Agenzia fiscale intenda desumere la "perdita" del diritto a detrazione (e corrispondentemente la maggiore debenza IVA nel periodo di imposta verificato) sull'assioma -sconfessato dalla giurisprudenza sopra richiamata- secondo cui il mancato adempimento degli obblighi formali (omessa annotazione nei registri acquisti e vendite delle 91 fatture passive) verrebbe a determinare la insussistenza della fattispecie costitutiva del diritto. La tesi deve essere respinta in quanto l'Amministrazione finanziaria, da un lato, trasferisce indebitamente, in assenza di espressa previsione normativa, sul piano dei presupposti di validità della situazione giuridica attiva riconosciuta al contribuente (in base esclusivamente alla duplice condizione indicata al precedente paragr. 1.7, secondo trattino, della presente motivazione), elementi formali estrinseci alla fattispecie, in quanto -come ammesso dalla stessa Agenzia- previsti esclusivamente al fine di consentire le verifiche da parte dell'Erario dei vari passaggi del bene o del servizio e di evitare in tal modo "una cesura nella serie documentale di ogni passaggio, serie che è costituita appunto dalle fatture di volta in volta

emesse" (ricorso pag. 6); dall'altro, prospetta infondatamente una "*interpretatio abrogans*" delle norme prescrittive degli adempimenti predetti, non tenendo conto che tali adempimenti vengono direttamente a rilevare sul piano della prova del diritto alla detrazione, nel senso che il contribuente che non osservi meticolosamente le prescrizioni stabilite dalla normativa dello Stato membro, verrà ad esporsi al rischio di non poter assolvere "*aliunde*" la prova del tipo di operazione effettuata, laddove difettino altri elementi documentali certi dai quali l'Amministrazione verificatrice possa comunque acquisire quelle "*informazioni indispensabili*" per accertare che i "*requisiti sostanziali*" previsti dalle norme comunitarie per l'esercizio del diritto alla detrazione siano stati in concreto soddisfatti.

1.10 Pertanto, rispondendo al quesito formulato in calce al primo motivo, va enunciato il seguente principio di diritto:

"nell'ambito di operazioni intracomunitarie per beni o servizi resi da parte di soggetti residenti in altri Paesi membri i quali hanno emesso regolari fatture consegnate al cessionario/committente italiano, che -ai sensi dell'art. 21 n. 1 lett. b) della sesta direttiva nella versione risultante dall'art. 28-octies, dell'art. 17 co. 3 DPR n. 633/72 e dell'art. 44 co. 1 DL n. 331/93 conv. in legge n. 427/93, applicabile ratione temporis - assume la posizione di soggetto tenuto al pagamento della imposta, la omessa annotazione di tali fatture nei registri IVA degli acquisti e delle vendite ai fini della compensazione dell'Iva a debito con l'Iva a credito in attuazione del principio di neutralità fiscale, non determina la perdita del diritto alla detrazione, laddove siano state soddisfatte le condizioni sostanziali della esigibilità della imposta dovuta dal cessionario/committente e della destinazione dei beni o servizi, da quello acquistati od utilizzati, ad operazioni assoggettate ad imposta, sempre che tali condizioni sostanziali emergano con certezza dalla documentazione in possesso del contribuente ed esibita alla Amministrazione finanziaria in sede di verifica".

§ 2. Il secondo motivo con il quale la Agenzia ricorrente censura la sentenza di appello per violazione degli artt 16 (recte 17) comma 3, 19 ss., 25 e 27 DPR n. 633/72, e dell'art. 1243 ce, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., è inammissibile.

2.1 La parte ricorrente asserisce che erroneamente i Giudici territoriali avrebbero ravvisato nella fattispecie una falsa ipotesi di reciproca elisione della imposta a debito ed a credito, in quanto, mentre il credito erariale era da ritenersi certo, meramente eventuale -in quanto rimesso alla incognita scelta del contribuente- doveva ritenersi, invece, l'esercizio del diritto alla detrazione del corrispondente importo.

2.2 Il "quesito di diritto" ex art. 366-bis c.p.c. appare manifestamente inidoneo a consentire alla Corte la enunciazione del principio di diritto. Del tutto tautologico e privo di riferimento al caso concreto, è infatti l'interrogativo posto dalla Agenzia fiscale se, nella ipotesi in cui il soggetto committente/cessionario non impieghi il servizio o bene acquistato "a monte" nella effettuazione di operazioni imponibili "a valle", debba ritenersi -evidentemente- escluso il diritto alla detrazione. Proprio in quanto tale condizione viene relegata allo stato di astratta ipotesi, al pari dell'altra ipotetica condizione prospettata nel quesito dalla Agenzia fiscale per cui, pur avendo effettuato operazioni imponibili "a valle", è "*....possibile che il contribuente ometta di portare in detrazione VIVA già versata...*" (cfr. ricorso pag. 7), la censura si palesa assolutamente scollegata con la fattispecie concreta e risulta altresì inconferente rispetto alla questione decisa dalla CTR. Non risulta, infatti, che l'Ufficio finanziario abbia eccepito nel corso del giudizio di merito che la società, a fronte degli acquisti intracomunitari, non avesse effettuato alcuna operazione imponibile "a valle", né che, in relazione all'anno d'imposta 1998, avesse rinunciato a portare in detrazione l'IVA assolta sulle fatture attive. Da quanto emerge dalla lettura della sentenza di appello e dallo stesso ricorso, infatti, nell'avviso di accertamento veniva contestata esclusivamente alla società la debenza della maggiore IVA, in quanto le novantuno fatture passive, ricevute dai prestatori di servizi residenti in altri Stato membro, non erano state ritenute da sole sufficienti, in difetto di adempimento degli altri obblighi formali di registrazione, ad estinguere, attraverso il meccanismo del "*reverse charge*", il debito IVA della società acquirente verso lo Stato: nessuna questione veniva invece sollevata in ordine alla mancata effettuazione di operazioni imponibili "a valle" da parte della società, tale da impedire l'applicazione del sistema (di inversione contabile o "*reverse charge*") della "*automatica elisione dell'IVA a debito ed a credito*" sulle operazioni di acquisto intracomunitarie "a monte". Correttamente, pertanto, la CTR, in assenza di specifiche allegazioni dedotte con i motivi di gravame, non ha svolto accertamenti sul punto, limitandosi, come richiesto dai limiti dell'oggetto della controversia devoluta alla sua cognizione, ad affermare che il sistema degli scambi intracomunitari disciplinato nel periodo transitorio dalle norme comunitarie, trasferendo sul cessionario/committente l'obbligo di versamento della imposta, consente al medesimo soggetto passivo di realizzare la compensazione con la corrispondente IVA a credito.

3. In conclusione il ricorso deve essere rigettato (infondato il primo motivo; inammissibile il secondo motivo), dovendo disporsi la compensazione tra le parti delle spese del giudizio di legittimità, essendo intervenuta la pronuncia interpretativa della Corte di Giustizia nelle more del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso e dichiara interamente compensate le spese del giudizio di legittimità.