



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI LECCE SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | LAMORGESE | ALFREDO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | GARGANO | SAVERIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | DI MATTINA | DOMENICO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 163/15 depositato il 29/01/2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVM030403332/2014 IRAP 2009 IRES - IVA contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

proposto dal ricorrente:
GERMANY EDIL SHOW S.R.L.
LEGALE RAPPR. CAPUTO MAURIZIO
VIA REGINA MARGHERITA S N 73057 TAVIANO LE

difeso da:
VILLANI MAURIZIO
VIA CAVOUR, 56 73100 LECCE LE

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 163/15

UDIENZA DEL

05/06/2015 ore 09:30

SENTENZA

N°

3523 / 15

PRONUNCIATA IL:

05.06.2015

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

21 OTT. 2015

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
[Signature]
[Circular Stamp: COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LECCE]

Fatti e svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Lecce ha notificato in data 14/12/2014 alla Srl Germany Edil Show l'avviso di accertamento n. TVM030403332 per l'anno d'imposta 2009.

Avverso il suddetto avviso la società, rappresentata e difesa dall'avv. Maurizio Villani, ha proposto tempestivo ricorso, con le seguenti eccezioni di diritto e di merito:

- nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione;
- nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione, ai sensi e per gli effetti dell'art. 42 DPR 600/73;
- applicabilità del regime speciale del reverse charge nella presente controversia e di conseguenza, annullamento nel merito dell'avviso contestato;
- in subordine, illegittimità delle sanzioni applicate.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio in data 23/03/2015 contestando tutte le eccezioni di parte e concludendo con la richiesta di rigetto del ricorso.

Questa Commissione in data 21/04/2015 con Ordinanza n. 949/02/15 ha accolto l'istanza di sospensione dell'atto impugnato.

Alla pubblica udienza del 05/06/2015 le parti dopo approfondita ed ampia discussione si sono riportate ai rispettivi scritti difensivi e la Commissione ha riservato la decisione in camera di consiglio.

Motivi della decisione

Il ricorso merita accoglimento e l'avviso di accertamento impugnato deve essere annullato.

L'avviso di accertamento in contestazione deve essere annullato ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, DPR 600/73, già in premessa alla luce di quanto disposto dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 37 del 25/02/2015.

Infatti la Corte Costituzionale con la succitata sentenza ha dichiarato l'illegittimità costituzionale:

1. Dell'art.8, co. 24, DL n. 16 del 02/03/12 conv. dall'art. 1, co. 1, Legge n. 44 del

26/04/12;

2. Dell'art. 1, co. 14, del DL n. 150 del 30/12/2013, conv. dall'art. 1, co. 1, Legge n. 15 del 27/02/14;

3. Dell'art. 1, co. 8, D.L. n. 192 del 31/12/2014

Tutte le succitate norme sono state dichiarate incostituzionali in riferimento agli art. 3, 51 e 97 della Costituzione.

Infatti, secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale “ nessun dubbio puo' nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di una amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale comporta l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni piu' elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso”. (sentenze Corte Costituzionale n. 194 del 2002, n. 217 del 2012, n. 7 del 2011, n. 150 del 2010 e n. 293 del 2009).

Alla luce della suddetta sentenza, sono decaduti, con effetto retroattivo, dagli incarichi dirigenziali tutti coloro che erano stati nominati in base alle succitate norme dichiarate incostituzionali e, di conseguenza, devono ritenersi illegittimi tutti gli avvisi di accertamento firmati da dirigenti nominati in base alle leggi dichiarate incostituzionali.

Occorre precisare che in base allo Statuto dell'Agenzia delle Entrate ed in base al Regolamento di Amministrazione dell'agenzia delle Entrate, le Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate, sono sempre uffici di livello dirigenziale e i relativi dirigenti, legittimamente nominati, devono sottoscrivere gli avvisi di accertamento o delegare altri dirigenti, a seconda della rilevanza e complessità degli atti.

In base all'art. 42 citato:

“gli accertamenti sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato” (primo comma) ;

“ l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione...” (terzo ed ultimo comma”).

Il capo dell'ufficio è sempre un dirigente, anche perché già nel 1973, quando fu approvato il DPR n. 600, non era prevista né disciplinata la figura di dirigente come invece è avvenuto dal 2000 in poi con lo statuto ed il regolamento in precedenza citati.

Di conseguenza, se l'avviso di accertamento è firmato da un non dirigente, l'atto

discrezionale e non vincolato è viziato da nullità assoluta, ai sensi dell'art. 21 septies della Legge n. 241/90, che testualmente dispone:

“ È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché degli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

La Corte di Cassazione, sulla questione, ha stabilito i seguenti principi:

la figura del capo dell'ufficio deve sempre coincidere con quella del dirigente titolare;

la figura del personale appartenente alla nona qualifica professionale soltanto in casi eccezionali può sostituire il dirigente in caso di assenza o impedimento o può tenere la reggenza dell'ufficio, in attesa della destinazione del dirigente titolare;

è onere sempre dell'amministrazione finanziaria dimostrare e documentare tutto. In tal senso, si citano le sentenze della Corte di Cassazione n. 18515/2010, n. 17400/2012 e n. 17044/2013.

Nel caso in questione, inoltre, non si può invocare la figura del c.d. funzionario di fatto, che, invece, è applicabile quando gli atti adottati dal funzionario sono favorevoli ai terzi destinatari (come per esempio, i rimborsi fiscali) ma non certo quando, come nella fattispecie in esame, gli atti sono sfavorevoli al contribuente, come lo sono gli avvisi di accertamento (sentt. Consiglio di Stato n. 6/1993 e n. 853/99).

In ogni caso quando il contribuente eccepisce la violazione del più volte citato art. 42, l'onere della prova spetta sempre all'Agenzia delle Entrate, che deve contrastare le eccezioni di parte con prove documentali valide ed appropriate (Cass. sentt. 17400/12 – 14626/00 – 14942/13).

A fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 D.Lgs. 546/92, perché tali poteri sono meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio principale (Cass. sentt. n. 10513/2008).

Nella presente controversia alla luce della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale, ribadite e precisate durante la pubblica udienza, l'agenzia delle Entrate non ha opposto alcuna valida documentazione, limitandosi a confermare che era notorio che la dott.ssa Corrado era dirigente a seguito di concorso, ed il c.d. notorio non può essere certo preso in considerazione da questo Collegio perché non di dominio pubblico. Pertanto, mancando la prova documentale e certificata l'avviso di accertamento deve essere annullato, ai sensi e per gli effetti dell'art. 42, primo e terzo

comma, DPR n. 600/73, perché atto discrezionale e non vincolato. Oltretutto, l'ufficio non ha neppure provato in sede contenziosa che il funzionario Scopece, delegato alla firma era, a sua volta, dirigente per concorso pubblico o funzionario della nona qualifica direttiva, ai sensi dell'art. 42, primo comma, DPR n. 600/73 (Cass. sent. n. 17400/2012 e n. 14942/2013).

L'avviso di accertamento in contestazione, in ogni caso, deve essere annullato anche nel merito perché, nella fattispecie, la società ricorrente ha correttamente applicato lo speciale regime del margine, trattandosi di << interventi di manutenzione straordinaria >>, di cui alla lett. b) dell'art. 3, comma 1, del DPR n. 380/2001, come ampiamente dimostrato con gli allegati nn. 3,4,5,6 e 7 del ricorso introduttivo.

A tal proposito, in merito alla speciale procedura del << reverse charge >>, la Commissione intende precisare e chiarire quanto segue:

L'applicazione dell'IVA in base al meccanismo del c.d. reverse charge è sempre più ricorrente sia in ambito comunitario sia in ambito nazionale. Tale meccanismo è applicato per necessarie esigenze di sistema per le operazioni effettuate con soggetti non residenti (c.d. reverse charge esterno), mentre per le operazioni nazionali (c.d. reverse charge interno) è adottato dal legislatore con la finalità di combattere le frodi in specifici settori ritenuti ad alto rischio (quindi a tutela del fisco). Di conseguenza, è assurdo che si contesti tale istituto previsto a garanzia dello Stato.

La peculiarità della fattispecie è che il debitore d'imposta è soltanto il cessionario/committente, anziché il prestatore/cedente ai sensi dell'art. 193 della Direttiva Comunitaria 2006/112 del 28/11/2006 e 17, comma 1, DPR n. 633/72 .

Viene, pertanto, a coincidere, in capo al cessionario/committente, il soggetto tenuto all'applicazione dell'imposta con il soggetto in capo al quale sorge il diritto alla detrazione dell'IVA.

In merito al particolare istituto giuridico del <<reverse charge>> la Corte di Giustizia UE, con le sentenze ECOTRADE (EU:C:2008:267) e IDEXX (EU:C-590/13 dell'11/12/2014) ha stabilito i seguenti principi:

1. 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 Europea;
2. Il sistema comune dell'IVA garantisce così la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche indipendentemente dallo scopo o dai

risultati di dette attività, purchè queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA;

3. Per effetto del regime dell'autoliquidazione istituito dall'art. 21, paragrafo 1, lett. d), della stessa direttiva, non si verifica alcun versamento dell'IVA tra venditore e l'acquirente del bene, ove quest'ultimo è debitore, per l'acquisto effettuato, dell'IVA a monte, potendo al tempo stesso, detrarre la stessa imposta, cosicchè nulla è dovuto all'amministrazione finanziaria;
4. In particolare, per quanto riguarda solo i requisiti sostanziali, gli stessi si riferiscono:

ad acquisti veramente effettuati da un soggetto passivo IVA;

che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti;

che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili effettivamente esistenti;

che i suddetti requisiti siano accertati dall'agenzia fiscale, che dispone di tutte le informazioni e mezzi necessari a controllare la sussistenza di detti requisiti.

A tal proposito la Corte di Cassazione si è espressa con le sentenze: 10819/2010 - 20486/2013 - 5072/2015 - 7576/2015 ed in particolare quest'ultima, riportandosi ai principi della Corte di Giustizia Europea sul caso IDEXX ha precisato:

l'agenzia delle entrate dispone di tutte le informazioni e mezzi necessari per accertare la sussistenza o meno dei requisiti sostanziali, con la conseguenza che il diritto alla detrazione non può mai essere negato nei casi in cui il contribuente non ha applicato, o non ha applicato correttamente, la procedura dell'inversione contabile, detto anche reverse charge - avente natura formale e non sostanziale, riceve, in tal modo, convalida quell'orientamento favorevole ai contribuenti già emerso nella giurisprudenza di legittimità (sentt. 10819/10 - 17588/10 - 20486/13), - mentre resta superato l'opposto orientamento, in un primo tempo favorevole alla tesi del fisco (sentt. 6925/13 - 24022/13) - cio' comporta che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta dall'atto impugnato (Cass. 13056/04 - 22567/04) e l'agenzia delle entrate non può assolutamente addurre altri profili rispetto a quelli che hanno formato la motivazione dell'atto impositivo impugnato; non bisogna, quindi, mai compromettere la neutralizzazione bilaterale dell'IVA (riconosciuto dalla stessa Agenzia con risoluzione n. 56/E/2009), nel senso che eventuali inadempienze accertate a carico del contribuente che non hanno generato danni erariali, poiché il risultato fiscale sarebbe stato comunque identico sul piano

impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA, non devono mai far cadere il meccanismo del reverse charge.

Per quanto attiene alle sanzioni le eventuali omissioni formali, concernenti l'omessa, intempestiva o irregolare applicazione del meccanismo del reverse charge non cagionano alcun pregiudizio alle ragioni erariali, configurandosi unicamente come semplici violazioni formali per cui è applicabile l'art. 10, co. 3, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), (Cass. Sez. Trib. n. 7576/15).

In definitiva, alla luce di quanto sopra esposto questo Collegio, ritiene doversi annullare l'avviso di accertamento impugnato poiche' e' stato contestato alla ricorrente un istituto giuridico a tutela dello Stato, inoltre l'Agenzia delle Entrate di Lecce non ha contestato violazioni sostanziali bensì semplici irregolarita' dal carattere formale, per cui è applicabile l'art. 10, co. 3, della L. 212/2000.

Tenuto conto della complessità delle questioni trattate , si ritiene equo compensare tra le parti le spese del giudizio;

P. Q. M.

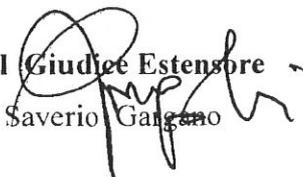
La Seconda sezione della CTP di Lecce così dispone:

=== accoglie il ricorso ed annulla l'avviso di accertamento impugnato;;

===compensa le spese del giudizio.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 05/06/2015

Il Giudice Estensore
Saverio Gargano



Il Presidente
Dott. Alfredo Lamorgese

