

Ordinanza del 28/07/2023 n. 22996 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA indebitamente detratta - Nota di credito illegittima - Criteri di cui al DPR n. 633/1972, art. 26 - Qualificazione dell'operazione economica.

Massima:

In tema di detrazione IVA in caso di variazioni dell'imponibile o dell'imposta ai fini della nota di credito e dei presupposti per ottenere il rimborso dell'imposta, è rilevante la qualificazione dell'operazione economica sottostante, se imponibile o se fuori campo IVA, dal momento che, nel primo caso, dev'essere verificata l'esistenza dei presupposti di cui all'art.26 DPR n. 633 del 1972 ai fini del rimborso, mentre nel secondo l'Amministrazione finanziaria è tenuta al rimborso, ma non in ogni caso, bensì solo entro il termine di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, salvo l'effettivo rimborso dell'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, veniva accolto l'appello proposto da A.A. avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Torino n. 1164/6/2014 la quale, a sua volta, aveva parzialmente accolto il ricorso del contribuente avente ad oggetto l'avviso di accertamento per IVA indebitamente detratta dal contribuente per l'anno di imposta 2007, mediante l'emissione di una nota di credito ritenuta illegittima dall'Amministrazione finanziaria.

2. L'Agenzia riteneva che la fattura n. (-----) emessa dal ricorrente nei confronti della società SA.CAR Srl per l'importo di Euro 380.000,00 ed Euro 38.000,00 per IVA a titolo di acconto su prossime forniture, successivamente stornata con nota di credito n. 29/2007 per mancata effettiva fornitura, corrispondesse ad una operazione finanziaria esclusa dal campo IVA ex D.P.R. n. 633-72, artt. 2 e 3 e che l'emissione della nota di credito non fosse rispettosa dei criteri di cui al D.P.R. n. 633-72, art. 26.

3. La CTP condivideva in parte la prospettazione del contribuente, dichiarando non dovuta la somma richiesta per aggio e confermando le riprese nel resto, decisione riformata in sede d'appello con annullamento integrale delle riprese. La CTR, disattese le doglianze preliminari, riteneva nel merito che fosse irrilevante la qualificazione dell'operazione economica, se un finanziamento o una reale operazione economica fatturata, in quanto nel primo caso il versamento dell'IVA era da ritenersi indebito e tout court rimborsabile, mentre nella seconda ricostruzione la detrazione era comunque dovuta, dal momento che il contribuente non avrebbe dovuto versare l'imposta.

4. Avverso la decisione l'Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato ad un unico motivo, mentre il contribuente non ha svolto difese.

Considerato che

5. Con un unico motivo di ricorso, l'Agenzia prospetta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 26, D.Lgs. n. 546 del 1992, 21, 2697 c.c., per aver la CTR erroneamente ritenuto irrilevante la qualificazione dell'operazione, omettendo così di esaminare la presenza dei presupposti richiesti dall'art. 26 cit. per ritenere legittima la variazione in diminuzione dell'operazione imponibile.

6. Il motivo è fondato.

6.1. La Corte rammenta che in tema di IVA, la procedura di cui al D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26 consente al cedente di portare in detrazione l'imposta quando l'operazione per la quale è stata emessa fattura viene meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 25987 del 10/12/2014) ma, per accedere al regime della variazione in diminuzione, è sotto un profilo formale necessario effettuare la registrazione della variazione e della relativa causa (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11396 del 03/06/2015).

E' onere del contribuente dimostrare la ricorrenza dei presupposti di cui al D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26, comma 2, per accedere al regime della variazione in diminuzione dell'imposta, tramite la corretta e completa registrazione delle operazioni, da cui emerga inequivocabilmente la corrispondenza tra le stesse, oppure, ove tale onere non possa essere così assolto, attraverso altri mezzi di prova nel rispetto delle regole generali ed in particolare dell'art. 2704 c.c., in forza del quale non è opponibile all'Amministrazione finanziaria una scrittura privata priva di sottoscrizione autenticata in data certa (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8535 del 11/04/2014; conforme, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 20035 del 27/07/2018).

6.2. Allorquando poi, come prospettato dal contribuente nel caso di specie, l'operazione per la quale sia stata emessa fattura venga meno successivamente alla sua registrazione (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 26894 del 22/10/2019), il committente/cessionario è tenuto, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, ad annotare la variazione, entro quindici giorni, nel registro delle fatture ai sensi degli artt. 23 e 24 del citato D.P.R. n. e, correlativamente, a farne indicazione nella successiva liquidazione in data antecedente all'annotazione periodica e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno, al fine di rilevare contabilmente il venir meno del diritto alla

detrazione che sarebbe spettata al prestatore di servizio (o al cedente) a titolo di rivalsa sull'Iva addebitatagli, essendo egli tenuto a riversare all'Erario l'imposta in precedenza detratta.

Infatti, il versamento di un acconto sul prezzo contrattualmente pattuito (cfr. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 1609 del 19/01/2023), costituisce operazione imponibile ai fini IVA ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 4, con conseguente obbligo del promittente venditore di emettere la relativa fattura con esposizione dell'imposta dovuta. Allorquando, in conseguenza della risoluzione del contratto preliminare, detta operazione viene meno successivamente alla registrazione della fattura, il promissario acquirente è tenuto alla necessaria rettifica, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, e ad emettere fattura di restituzione in suo favore della somma già versata.

7. A differenza di quanto ritenuto dal giudice d'appello è dunque essenziale qualificare l'operazione economica contestata, se essa sia considerata imponibile o se si collochi fuori campo IVA. In particolare, nel primo caso, dev'essere verificata l'esistenza dei presupposti di cui all'art. 26 cit. ai fini del rimborso.

7.1. Se invece l'operazione venisse qualificata come fuori campo IVA, allora l'Amministrazione finanziaria sarebbe tenuta al rimborso dell'imposta, ma non in ogni caso come supposto dalla CTR, bensì solo entro il termine di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, non essendo nel caso di specie allegato da alcuno l'effettivo rimborso dell'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3627 del 24/02/2015; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1426 del 26/01/2016).

7.2. Dev'essere alla luce di quanto precede affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di detrazione IVA in caso di variazioni dell'imponibile o dell'imposta ai fini della nota di credito e dei presupposti per ottenere il rimborso dell'imposta, è rilevante la qualificazione dell'operazione economica sottostante, se imponibile o se fuori campo IVA, dal momento che, nel primo caso, dev'essere verificata l'esistenza dei presupposti di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 ai fini del rimborso, mentre nel secondo l'Amministrazione finanziaria è tenuta al rimborso, ma non in ogni caso, bensì solo entro il termine di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2, salvo l'effettivo rimborso dell'imposta al committente in esecuzione di un provvedimento coattivo."

8. In applicazione del principio, la sentenza impugnata dev'essere perciò cassata, avendo il giudice d'appello totalmente omissso la qualificazione in concreto dell'operazione economica e le conseguenziali necessarie valutazioni sopra richiamate. Per l'effetto, in accoglimento del ricorso va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, in relazione al profilo oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, in relazione al profilo oltre che per la

liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, il 12 maggio 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 luglio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza