Sentenza del 20/07/2018 n. 19370 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza del 28.2.2012 la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha accolto l'appello proposto dalla società E. S.r.L. avverso la sentenza n. 121/05/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, che aveva respinto il ricorso, proposto dalla società contribuente, contro avviso di accertamento IVA IRPEG IRAP annualità 2003, relativo ad operazioni di compravendita immobiliare poste in essere dalla suddetta società con la A.R. Immobiliare di V. S.r.L. e con l'imprenditore edile C.A., essendo state ritenute indebite le detrazioni effettuate per l'acquisto di alcuni immobili.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate affidato a due motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis".

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora 109) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19".

La società contribuente si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo di ricorso si lamenta, in primo luogo, che la CTR sarebbe incorsa nella violazione dell'art. 2697 c.c. e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, laddove aveva ritenuto non provata "l'esistenza di un progetto elusivo finalizzato alla costituzione di un indebito credito IVA in capo alla società acquirente ("E."), utilizzabile in compensazione con le imposte dovute anche negli anni successivi ed all'omissione del versamento IVA a debito da parte della "A.R.", in seguito posta in liquidazione", il che "anche alla luce della identica compagine sociale delle due società" faceva sì, secondo l'Ufficio, che emergesse "una fattispecie indubitabilmente "elusiva"".

1.2. La censura è inammissibile perchè non coglie la ratio decidendi contenuta nell'impugnata sentenza (cfr. Cass. n. 23946/2011).

1.3. Ed invero, la C.T.R. ha espressamente affermato che il recupero IVA operato dall'Agenzia delle Entrate in merito alla fattura n. (XXXXX) da A.R. a fronte della vendita ad E. degli immobili di

(XXXXX), "non appar(iva)... assistito da prove certe" atteso che "gli elementi evidenziati a riguardo dall'Ufficio non (potevano)... essere per sè soli sufficienti a contrastare le dettagliate spiegazioni fornite da E. nei suoi costituti processuali e a dar per certa la fraudolenza dell'operazione", dopo aver precisato, nelle premesse della sentenza impugnata, che a fondamento del recupero l'Ufficio aveva contestato come l'operazione di compravendita in questione fosse "un mero artificio allestito con frode (e quindi in violazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2) al fine di assicurare all'impresa un'indebita detrazione IVA".

1.4. La CTR, quindi, ha ritenuto l'illegittimità del recupero IVA operato dall'Ufficio per ritenuta insussistenza dei presupposti non dell'elusione di imposta previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, come lamentato dall'Agenzia ricorrente, bensì della "frode fiscale", che costituisce categoria dell'evasione fiscale, ben distinta dall'elusione d'imposta, dianzi citata.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia censura le affermazioni della CTR secondo cui, sebbene la somma di Euro 146.363,63, di cui alla fattura n. (XXXXX), emessa dalla parte (C.) che aveva ceduto alla contribuente alcuni immobili, fosse stata inserita nella contabilità della E. S.r.L. tra i costi sostenuti nel 2003, con violazione del principio di competenza ex art. 109 TUIR, "concorrendo altresì ad alimentare indebitamente il credito IVA della stessa, essendosi trattato di semplice contratto preliminare di vendita, e così operando le corrispondenti indebite detrazioni IRPEG e IRAP", tuttavia "risulta(va) in atti una successiva nota di credito di pari importo emessa dal C. il 25.6.2004, a storno totale della fattura in oggetto", con conseguente annullamento del recupero d'imposta applicato dall'Ufficio finanziario.

2.2. La censura è fondata stante l'indeducibilità del costo, relativo alla suddetta fattura n. (XXXXX), avente ad oggetto "compromesso di vendita per porzione di fabbricato sito in (XXXXX)", imputata al conto di costo "Acquisto Immobili" e registrata anche a fini IVA, per la mancanza dei requisiti di cui l'art. 109 TUIR, cui è subordinata, in via generale, la deducibilità dei componenti negativi, e la cui ricorrenza deve, evidentemente, escludersi in relazione ad operazioni inesistenti, come la vendita alla società E. del suddetto terreno (circostanza incontestata).

2.3. Invero, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, l'art. 109, comma 2, lett. a) Tuir dispone che i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni immobili, alla data di stipulazione dell'atto; tuttavia, nel caso in cui l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale si verifichi successivamente alla data di stipulazione dell'atto ai fini della competenza rileva la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo.

2.3. L'eventuale pagamento di una parte del prezzo deve ritenersi, quindi, un mero anticipo e non esplica effetti ai fini della competenza, così come del pari non rileva la stipula di un contratto preliminare di compravendita, con cui le parti si impegnano solo a concludere in futuro il contratto definitivo, senza con ciò realizzare alcun effetto traslativo del diritto di proprietà.

2.4. Peraltro analoga previsione prevede anche la disciplina in tema di IVA, alla cui stregua (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 1, seconda parte) "le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si

producono posteriormente, tranne quelle indicate all'art. 2, n. 1) e 2) si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti...".

2.5. Non assume pertanto rilievo il successivo storno della fattura da parte dell'emittente mediante nota di credito, essendosi già perfezionata la violazione del principio di competenza sulla sola base dell'iscrizione di un costo, e non avendo la CTR, nella sentenza impugnata, affatto considerato la regola legale dianzi illustrata con riguardo alla fattispecie in questione, inerente la mera stipula di un "compromesso di vendita" immobiliare.

2.5. Inoltre, neppure assume rilievo la "contabilizzazione tra le rimanenze finali dell'acconto a suo tempo corrisposto da E. il 23.12.2013", considerato che rientrano nella nozione tributaria di rimanenze solo i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, le materie prime, sussidiarie e semilavorate, e le merci acquistate per essere impiegate nella produzione (cfr. Cass. n. 1531/2002).

3. Sulla base di tutte le considerazioni che precedono il ricorso dell'Agenzia delle Entrate va accolto limitatamente al secondo motivo, respinto il primo, sicchè la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR del Piemonte, in diversa composizione, che provvederà ad applicare i superiori principi ed anche alla regolamentazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso dell'Agenzia delle Entrate limitatamente al secondo motivo, respinto il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, in diversa composizione, che provvederà a regolare anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 26 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza