Sentenza del 26/09/2018 n. 22940 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 80/13/2009, depositata in data 12 novembre 2009, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Puglia, accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti della D. s.p.a, in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 306/06/2007 della Commissione tributaria provinciale di Bari, dichiarando, in parziale riforma di quest'ultima, la legittimità - limitatamente ad alcune riprese - degli avvisi di accertamento n. (XXXXX) con i quali, per gli anni 2002 e 2003, l'Ufficio aveva contestato alla suddetta società maggiore materia imponibile, ai fini Irpeg, Iva e Irap.

2. La CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) era illegittima la detrazione dell'Iva di Euro 101.350,00 da parte della società D. s.p.a, quale beneficiaria della scissione parziale dalla Di. s.p.a., in relazione alle fatture n. (XXXXX) emesse da quest'ultima e aventi ad oggetto il ribaltamento, a seguito della scissione, sulla D. s.p.a. dei costi pari a Euro 506.752,00, sostenuti nel 2001 dalla società scissa, in ordine ai quali la società verificata non aveva esibito la relativa "documentazione giustificativa" con conseguente contestazione della non inerenza degli stessi da parte dei verificatori; 2) quanto alla rilevata omessa contabilizzazione di ricavi per Euro 254.096,00, la società contribuente non aveva fornito una "documentata giustificazione" della nota di credito emessa in data (XXXXX), nei confronti dell'appaltante M., per un imponibile di Euro 254.095,53, a parziale storno della fattura n. (XXXXX), per lo svincolo delle ritenute a garanzia dei lavori appaltati, essendo stato con la citata fattura - come rilevabile dal certificato di pagamento - già svincolato il totale delle ritenute a garanzia; 3) quanto alla contestata contabilizzazione dei costi pari a Euro 555.832,00 ritenuti carenti del requisito della certezza, era, in particolare, indeducibile il costo di Euro 103.690,51, per il 2003, relativo al saldo del canone annuo per prestazioni di servizi erogati dall'allora Consorzio D.C. (poi Consorzio D.), in quanto non documentato da apposita fattura, non costituendo il contratto di servizio con il Consorzio prova della regolare esecuzione dello stesso.

3. Avverso la sentenza della CTR, D. s.p.a, in persona del legale rappresentante pro tempore, propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8 nonchè del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (109) e art. 173, comma 13, per avere la CTR, con riguardo all'avviso di accertamento n. (XXXXX) per l'anno 2002, ritenuta legittima la ripresa dell'Ufficio relativa all'Iva pari a Euro 101.350,00 indebitamente detratta da parte della società Dec. s.p.a, quale beneficiaria della scissione parziale dalla Di. s.p.a., in relazione alle fatture n. (XXXXX) aventi ad oggetto il ribaltamento, a seguito della scissione, sulla D. s.p.a. dei costi pari a Euro 506.752,00, sostenuti nel 2001 dalla società Di. s.p.a., in ordine ai quali la società contribuente non aveva fornito "documentazione giustificativa" con conseguente contestazione della non inerenza degli stessi da parte dei verificatori.

1.1. Ad avviso della ricorrente, il giudice a quo avrebbe erroneamente collegato la nozione di inerenza di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5, (riformulato dal D.P.R. n. 344 del 2003, art. 109) - fondante la ratio decidendi, quanto alla detta ripresa fiscale - a quella di documentazione dei costi, senza considerare, invece, che: 1) l'inerenza del costo e la documentazione dello stesso costituiscono due istituti diversi, potendo anche un costo non documentato considerarsi inerente, in quanto imputabile all'attività dell'impresa, come nella specie, in cui non sarebbe stata messa in discussione dai verificatori la riferibilità dei costi all'attività di impresa della società Di. s.p.a., successivamente ribaltati sulla D. s.p.a., per effetto dell'atto di scissione parziale; 2) il fondamento del componente negativo di reddito andava ricercato, non già nei documenti riferiti ai costi ribaltati su D. s.p.a., ma bensì nelle fatture emesse dalla Di. s.p.a aventi per oggetto "atto di scissione parziale"; 3) nel caso di scissione parziale, il soggetto destinatario dell'accertamento delle violazioni nonchè obbligato alla conservazione dei documenti di spesa era, D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 173, comma 13, la società scissa, e, pertanto, nella specie, la Di. s.p.a. e non già la D. s.p.a.

2. Il motivo è, in parte inammissibile, in parte infondato.

2.1. In primo luogo, la ricorrente non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata che, quanto alla ripresa dell'Iva indebitamente detratta, poggia sulla riscontrata mancanza della "documentazione giustificativa" dei costi ribaltati, per effetto della scissione parziale, sulla D. s.p.a. e sostenuti dalla società scissa Di. s.p.a. Il riferimento alla contestazione da parte dei verbalizzanti della mancanza di inerenza con riferimento ai costi non documentati assume nell'argomentato della CTR carattere ultroneo, essendo assorbente la asserita mancanza di prova dell'effettività dell'operazione imponibile, non essendo detraibile l'imposta in relazione ad operazioni inesistenti.

Da qui la mancata sovrapposizione da parte del giudice a quo dei due concetti.

2.2.Quanto alla assunta erroneità della sentenza impugnata per non avere il giudice a quo tratto la prova dei costi in questione direttamente dalle fatture emesse dalla Di. s.p.a aventi per oggetto "atto di scissione parziale", la censura è infondata.

In base agli insegnamenti in materia della Corte di Giustizia (v. fra le altre Corte di Giustizia 8 maggio 2008, in cause riunite C-95/07 e C96/07), il diritto di detrazione è connesso alla effettività dell'operazione (requisito sostanziale) e non può essere subordinato al rispetto di adempimenti

od obblighi meramente formali. Infatti, nella determinazione dell'Iva, la detrazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, non si relaziona, invero, alla formale corresponsione dell'imposta, che il soggetto passivo afferma a sua volta assolta o dovuta per l'acquisto di beni o servizi nell'esercizio dell'impresa, ma richiede che l'Iva sia effettivamente dovuta, e cioè che tale imposta corrisponda ad operazioni effettivamente poste in essere e ad essa soggette, in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della sesta Direttiva del Consiglio CEE n. 77/388 e del principio affermato dalla Corte di Giustizia (v. ad esempio sentenza 13 dicembre 1989, C342/87). Pertanto, ciò che rende possibile la detrazione non è (soltanto) la realtà documentale della fattura quanto l'effettività dell'operazione e il suo corretto assoggettamento all'imposta esattamente dovuta per quel tipo di operazione.

Nella specie, trattandosi di ribaltamento dei costi sostenuti dalla società scissa sulla società beneficiaria, per effetto della scissione parziale, la prova dell'effettività dell'operazione imponibile, non si può esaurire nelle fatture emesse dalla Di. s.p.a., aventi ad oggetto l'"atto di scissione parziale", essendo la società beneficiaria tenuta a dimostrare, se e in quale misura, le spese ribaltate siano state effettivamente affrontate dalla società scissa.

2.3.Quanto alla assunta violazione dell'art. 173, comma 13 TUIR, per non essere - a detta della ricorrente - la società beneficiaria della scissione obbligata alla conservazione dei documenti di spesa e destinataria dell'accertamento delle violazioni tributarie, trattasi di un richiamo normativo non pertinente, contenendo l'art. 173 la disciplina fiscale dell'istituto della scissione societaria, quale operazione che, sotto tale angolazione, si profila a carattere neutrale.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, 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, art. 26, commi 1 e artt. 31 e 19, per avere la CTR ritenuto erroneamente legittima la ripresa dell'Ufficio relativamente alla omessa contabilizzazione di ricavi, stante la mancanza di una "documentata giustificazione" della nota di credito n. (XXXXX) emessa dalla D. s.p.a., in data (XXXXX), nei confronti dell'appaltante M., per un imponibile di Euro 254.095,53, a parziale storno della fattura n. (XXXXX), per lo svincolo delle ritenute a garanzia dei lavori appaltati.

Secondo la ricorrente, il,giudice di appello, nel richiedere la causa legittimante della variazione in diminuzione - nella specie, peraltro, ravvisabile nell'atto aggiuntivo n. 1 al contratto n. 21/97 del 12 maggio 1997, datato 12 dicembre 2001, intervenuto tra l'appaltante M. e l'appaltatrice D. s.p.a. e richiamato nella nota di accredito - avrebbe erroneamente fatto applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, che prescinderebbe, a suo avviso, dal requisito della causa fondante la rettifica.

4. Il motivo infondato.

4.1. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, consente al cedente di portare in detrazione l'IVA in ogni caso in cui "un'operazione per la quale sia stata emessa fattura... viene meno in tutto od in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile". L'applicabilità di tale disposizione presuppone: a) la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura, che sia vera e reale (Cass. n. 5979 del 2014 e n. 24231 del 2011); b) il sopravvenire di una causa di scioglimento del contratto (Cass. n. 15059 del 2014), non occorrendo uno specifico accertamento negoziale o

giudiziale dell'intervenuta risoluzione, nè richiedendosi che lo scioglimento sia giustificato da vizi genetici o funzionali della causa del contratto; c) la sussistenza di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto, con il rispetto delle eventuali forme prescritte ad substantiam o ad probationem; d) l'identità delle parti dell'accordo risolutorio e del negozio oggetto di risoluzione consensuale; e) il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972; f) un lasso di tempo infrannuale, entro il quale deve verificarsi la vicenda risolutiva, qualora essa trovi titolo in un accordo di mutuo dissenso (Cass. n. 20445 del 2011; Cass. n. 13250 del 2015).

4.2. Dal tenore della norma si evince dunque che le ragioni determinanti il venir meno di un'operazione possono essere molteplici (il relativo elenco risultando meramente indicativo), mentre ciò che essenzialmente rileva non è la modalità con cui si manifesta la causa di variazione dell'imponibile IVA, bensì che tanto della variazione, quanto della sua causa, si effettui la dovuta registrazione, conformemente al D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 23, 24 e 25. Poichè lo scopo perseguito dalla legge è impedire pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente, attraverso l'introduzione del principio di immodificabilità (non solo unilaterale, ma anche contrattuale) delle registrazioni obbligatorie, con la sola eccezione di successive variazioni dell'imponibile o dell'imposta, proprio ai sensi dell'art. 26 in esame, ne discende che il contribuente è tenuto a fornire la prova della corrispondenza tra le due operazioni (originaria e sopravvenuta) mediante la specifica indicazione di quei dati che risultino idonei a collegarle, dunque dimostrando l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originarie (da un canto) e l'oggetto della registrazione della variazione (dall'altro), in modo da palesare inequivocabilmente la corrispondenza tra i due atti contabili (Cass. n. 9188 del 2001). Peraltro, ove tale corrispondenza non emerga, in modo assoluto ed evidente, dal contenuto dei suddetti atti e documenti, il contribuente può ricorrere anche ad altri mezzi probatori, purchè rispetti i principi generali in tema di prova (Cass. n. 8535 del 2014; Cass. n. 13250 del 2015).

4.3. Nel caso in esame, il giudice d'appello non si è discostato dai principi sopra indicati, in quanto nell'affermare - con una valutazione di fatto non sindacabile in sede di legittimità - che la società contribuente non aveva fornito una "documentata giustificazione" della emissione della nota di accredito in questione, ha, in sostanza, escluso la sussistenza del presupposto della registrazione qual è la causa della variazione.

5. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 (già 75) TUIR, per avere la CTR ritenuto erroneamente legittima la ripresa dell'Ufficio relativamente al costo indebitamente dedotto - in quanto non documentato da apposita fattura - di Euro 130.690,51, per il 2003, pari al saldo del canone annuo per prestazioni di servizi erogati dall'allora Consorzio D. (poi Consorzio D.), senza che a tal fine rilevasse l'esistenza del contratto di servizio con il detto Consorzio, non provando alcunchè in ordine alla regolare esecuzione dello stesso.

5.1. Ad avviso della ricorrente, il giudice a quo avrebbe erroneamente ritenuto non certo il costo in quanto non documentato da fattura, ancorchè la prova dello stesso potesse essere desunta da altri elementi documentali ugualmente idonei (quali l'esistenza del contratto di consulenza

con il Consorzio e la contabilizzazione in bilancio del relativo importo al conto "fatture da ricevere").

6. Il motivo è infondato.

7. Già in passato questa Corte ha stabilito che, in tema di imposte sui redditi, l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo; per conseguenza l'amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati (Cass. 10 ottobre 2014, n. 21446, e da ultimo, Cass. 211 del 2018).

In tema di Iva, la Corte di giustizia (con sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliarios e Turisticos SA c. Autoridade Tribudria e Aduaneira), nell'esaminare le condizioni formali di esercizio del diritto di detrazione dell'imposta, ha considerato che la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (art. 226, punto 6 della direttiva n. 2006/112, di contenuto analogo all'omologa norma della sesta direttiva), nonchè della specificazione della data (art. 226, punto 7) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi; ciò al fine di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA. Senz'altro, ha aggiunto la Corte, l'amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'art. 219 della direttiva 2006/112, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. Incombe, tuttavia, su colui che chiede la detrazione dell'iva l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, per conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta.

Dalla sentenza impugnata si evince che, a giudizio della CTR, la società contribuente non ha indicato la sussistenza di adeguati elementi idonei a supplire la mancanza delle fatture secondo le indicazioni rese, sia pure in tema di Iva, dalla giurisprudenza unionale (Corte giust. 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis-o6), seguita da quella interna (Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384).

Al riguardo, nel caso in esame, la mancanza della fattura accertata dalla Commissione tributaria regionale non è stata supplita, a giudizio della medesima, da ulteriori elementi che evidenziassero entità, natura ed epoca dei servizi forniti. Invero, il giudice d'appello, a fronte della mancata emissione da parte del Consorzio della fattura a saldo 2003, ha sostanzialmente escluso che la documentazione prodotta in giudizio (contratto di servizio con il Consorzio) potesse essere sufficiente a far ritenere, superando la contestazione del Fisco, assolto l'onere probatorio imposto al contribuente. Di talchè non è dato a questa Corte una diversa valutazione delle risultanze processuali. In questo contesto, anche la dedotta contabilizzazione del relativo importo in bilancio come "fatture da ricevere" non identifica, alla luce dei principi sopra

richiamati, un fatto decisivo pretermesso dal giudice d'appello. Ciò anche in conformità all'orientamento costante di questa Corte secondo cui, ai fini della deducibilità dei costi, non è sufficiente addurre l'avvenuta contabilizzazione, spettando al contribuente l'onere di provare, attraverso apposita documentazione di supporto, non solo la loro esistenza ed inerenza, ma anche, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, la loro coerenza economica (Cass. nn. 13252, 1011, 1951 e 6206 del 2015; nn. 16896, 21184 e 23550 del 2014; nn. 7701 e 16853 del 2013; n. 23626 del 2011; n. 1709 del 2007; n. 6650 del 2006; n. 4570 del 2001).

8. In conclusione, il ricorso va rigettato; le spese del giudizio di legittimità seguono il principio di soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna la società D. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 5.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 settembre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza