Sentenza del 27/12/2018 n. 33411 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate, a seguito di processo verbale di constatazione, emetteva due avvisi di accertamento nei confronti della E. E.2000 s.r.l., per il periodo 1-1-2004/19-2-2004 (data di messa in liquidazione volontaria della società) e per il periodo 20-2-2004/31-12-2004 (dichiarazione annuale finale relativa al 2004), evidenziando che la società aveva ricevuto in subappalto dalla CSC s.p.a. lavori edili in vari cantieri, che per taluni lavori, dopo la conclusione degli stessi e dopo l'accettazione da parte della CSC, quando gli stati di avanzamento dei lavori emessi in precedenza erano stati tutti pagati, la società nel 2003 aveva emesso fatture a fronte di "pagamenti in acconto", quando ormai era possibile effettuare il saldo dei lavori, già conclusi, che però la società nel 2004 aveva emesso "note di credito" a favore della CSC di importo pari alle predette fatture, annullandone la portata reddituale, che di conseguenza era stata contabilizzata nel 2004 una sopravvenienza passiva di Euro 2.920.000,00, che secondo l'Agenzia tale posta negativa non era deducibile in quanto connessa ad operazioni inesistenti, che con il secondo avviso era ripresa a tassazione ai fini Iva la detrazione per Euro 96.000,00, esposta dalla società in relazione a fatture passive riferibili ad operazioni inesistenti asseritamente svolte con la N. E. di P.G., che quest'ultima società, a sua volta subappaltatrice della Edil Euro, dopo che i lavori erano terminati con la consegna, aveva emesso nel 2003 una fattura per Euro 480.000,00 a far fronte a "acconti in corso d'opera" su tali lavori, che poi, decorso un anno, la N. E. aveva emesso una nota di credito che annullava in toto la fattura emessa per l'acconto, che anche tale fattura era relativa ad operazioni inesistenti, sicchè non sussisteva il diritto alla detrazione Iva per Euro 96.000,00, che con il primo avviso di accertamento, in relazione a questa fattura, l'Ufficio aveva disconosciuto anche ai fini Irpeg e Irap la deduzione del costo di Euro 480.000,00.

2. Proponeva ricorso la società dinanzi alla Commissione tributaria provinciale che lo accoglieva.

3. La Commissione tributaria regionale rigettava il gravame proposto dalla Agenzia delle entrate, rilevando che nella maggior parte dei casi le fatture erano state emesse dalla E. E. 2000 s.r.l. nei confronti della CSC spa prima della chiusura dei lavori, che l'Ufficio non aveva chiarito le modalità del preteso meccanismo evasivo, che non era stata fornita la prova della evasione, che la valutazione della Guardia di finanza si era fondata solo su mere probabilità, senza il riscontro di elementi precisi e validi, che non era stato esplicitato il nesso tra le operazioni contabili e la pretesa evasione, che la società aveva legittimamente emesso una nota di credito avendo appurato l'inesistenza di precedenti introiti contabilizzati, con l'emergere quindi per l'anno successivo di sopravvenienze attive, che non vi era stato danno per il Fisco il quale aveva anzi mantenuto l'introito dell'Iva, in quanto la nota di credito era stata emessa oltre l'anno, che

quanto alla ripresa a tassazione della somma di Euro 480.000,00 oltre Iva per Euro 96.000,00 l'Agenzia aveva fatto riferimento prima a 24 fatture e poi ad un'unica fattura.

4. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

5. Resisteva con controricorso la società.

Motivi della decisione

1.Anzitutto, si rileva che la sentenza della Suprema Corte n. 25756 del 5-12-2014, indicata dalla Procura Generale in sede di discussione, non può costituire giudicato per il presente giudizio, in quanto la società E. E. 2000 non ha partecipato a quel giudizio, che si è svolto tra parti diverse.

Inoltre, si rileva che nel processo tributario l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i separati giudizi riguardino tributi diversi (nella specie, IVA ed IRPEG - ILOR), stante la diversità strutturale delle suddette imposte, oggettivamente differenti, ancorchè la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto (Cass.Civ., 9 gennaio 2014, n. 235).

Pertanto, il processo definito con sentenza della Suprema Corte n.25756 del 2014 era relativo alla determinazione di una maggiore Iva a carico della CSC. Nel presente giudizio l'iva riguarda solo la fattura emessa dalla N.E. per Euro 480.000 complessivi. Le restanti doglianze attengono alla indeducibilità del costo per Euro 480.000,00 ed al disconoscimento delle sopravvenienze passive di Euro 2.920.000,00.

1.1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto la Commissione regionale, nel respingere il gravame, ha ritenuto che l'Agenzia ha fondato l'accertamento sulla circostanza che "la contribuente sistematicamente avrebbe emesso le fatture...dopo la consegna dei lavori e l'accettazione dell'opera", mentre risultava che in diverse occasioni "così non è stato". In tal modo, la Commissione regionale non ha tenuto conto che l'Agenzia aveva suddiviso le fatture in due diverse tipologie: quelle emesse dopo la data di chiusura del cantiere (con il conseguente accertamento fiscale); quelle emesse prima della chiusura del cantiere. Il punto essenziale della controversia è, invece, quello relativo alla circostanza che non si comprende la ragione per cui, dopo la cessazione del cantiere, quando non erano necessarie ulteriori opere, fossero state emesse fatture, poi annullate decorso l'anno attraverso la nota di credito.

1.2. Tale motivo è infondato.

Invero, la ricorrente, anzichè esaminare la motivazione della Commissione regionale nella sua globalità, si sofferma solo su una porzione di motivazione, peraltro anche marginale nell'ambito dell'apparato motivazionale complessivo, costruito su una serie di passaggi logici ineccepibili e pienamente soddisfacenti ai fini della esposizione del tessuto logico argomentativo della decisione.

In particolare, la Commissione tributaria regionale ha chiarito che solo in alcune occasioni le fatture per pagamenti "in acconto" sono state emesse dopo la chiusura del cantiere e l'accettazione delle opere da parte della committente CSC s.p.a., che l'Agenzia non ha fornito la

prova della insussistenza delle operazioni sottostanti a tali fatture, che non è stato esplicitato il nesso causale tra le operazioni contabili e l'evasione paventata, che la società ha emesso la nota di credito oltre l'anno dalla operazione, che in tal modo è sorta una sopravvenienza passiva per l'anno 2004 in quanto nel 2003 erano stati indicati componenti positivi di reddito in base alle fatture emesse, che il Fisco, proprio per il decorso dell'anno, aveva introitato l'Iva, non essendo consentito al cedente di recuperare l'Iva a debito, che quanto ai rapporti con la N. E. l'Agenzia non è stata chiara, avendo prima fatto riferimento a 24 fatture e poi ad una sola fattura.

La Commissione ha, quindi, chiarito ogni aspetto della controversia, ponendo in evidenza che il meccanismo della nota di credito, perfettamente legittimo, ha provocato l'insorgere di sopravvenienze passive nell'anno 2004, ed il decorso dell'anno ha impedito alla società di evitare il pagamento del debito Iva collegato alla cessione, che si è consolidato ("che ciò sia avvenuto oltre l'anno dall'emissione delle fatture non ha comportato danno alcuno per il Fisco, che anzi, ha mantenuto l'introito dell'Iva").

Infatti, la fatturazione di una operazione viene annullata con l'emissione della nota di credito da parte del cedente (la E. E. 2000), in base alla quale il cedente restituisce l'importo dell'Iva al cessionario, recuperandolo dallo Stato mediante una corrispondente riduzione dell'Iva a debito. Il cessionario, ove soggetto Iva, deve riversare tale importo allo Stato per controbilanciare la detrazione a suo tempo effettuata per la fattura oggetto di rettifica.

Se decorre l'anno, invece, tale meccanismo non può operare, sicchè la società cedente (E. E. 2000) mantiene il debito Iva, senza avere la possibilità di detrarla.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto la Commissione regionale si è limitata ad affermare che l'Ufficio non ha chiarito "quale sarebbe stato il meccanismo evasivo e quali le modalità che avrebbero costituito prova di tale evasione". Per la ricorrente, invece, trattasi di un "comportamento anomalo" della società, in quanto le fatture sono state emesse dopo l'ultimazione dei lavori, quando era possibile effettuare una contabilizzazione effettiva, a saldo, dei lavori concretamente eseguiti. Nè si spiega la ragione della emissione delle note di credito di importo pari a quello delle fatture, a distanza di oltre un anno, quando ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 3, non era più possibile contestare alla società ricevente il diritto alla detrazione Iva esposta su quella fatture. La medesima condotta si era sviluppata tra la E. E. 2000 e la N. E.. Il disegno evasivo era finalizzato a far consolidare alla società destinataria delle fatture e delle note di credito il diritto alla detrazione dell'Iva. Inoltre, la emittente le fatture, attraverso le note di credito, può annullare nell'esercizio successivo gli effetti reddituali, della emissione delle fatture.

2. Tale motivo è inammissibile.

Invero, la ricorrente intende proporre una diversa lettura delle circostanze e degli elementi di fatto, diversa e contrastante con quella effettuata dalla Commissione regionale e, quindi, non consentita in sede di legittimità.

In particolare, la Commissione regionale, con argomentazioni logiche e pertinenti, non suscettibili di diversa e contraria interpretazione in questa sede, ha evidenziato che il meccanismo della emissione di fatture e delle successive note di credito è del tutto legittimo. Inoltre, ha evidenziato che solo in pochissimi casi le fatture sono state emesse dopo la conclusione dei lavori, che non è stata dimostrata l'esistenza di un meccanismo evasivo, che anzi la società E. E., avendo emesso la nota di credito oltre il termine annuale, non ha potuto sgravarsi dell'Iva a debito, senza danno alcuno quindi per il Fisco, che a seguito delle note di credito sono sorte sopravvenienze passive per l'anno successivo, in assenza dei precedenti introiti contabilizzati.

3.1.Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto una sopravvenienza passiva può sorgere solo a fronte del mancato conseguimento di ricavi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, mentre nella specie le note di credito attenevano a ricavi che non si erano manifestati in quanto "relativi a lavori mai eseguiti". Se le fatture attenevano ad operazioni inesistenti, il loro storno non poteva dare luogo ad un componente negativo di reddito deducibile. L'impossibilità di detrarre il debito Iva della E. E. 2000 è bilanciato non solo dalla deducibilità indebita del componente negativo suddetto, ma anche dalla detrazione afferente alle fatture emesse dalla N. E., sulla quale si trasferiva l'effettivo carico tributario.

3. Il motivo è infondato.

Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, n. 4, prevede che "si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi".

Nella specie, la Commissione regionale ha proprio chiarito che i ricavi di cui alle fatture emesse nei confronti della CSC s.p.a. sono stati contabilizzati nel conto economico dell'esercizio 2003, con la conseguente tassazione di tali importi, che hanno concorso alla formazione del reddito di impresa ("D'altra parte non è dato di capire quale sia la violazione relativa alle sopravvenienze passive, pacifico essendo che la contribuente, a fronte di precedenti introiti contabilizzati, ne ha poi verificato l'inesistenza emettendo correttamente una nota di credito. Che ciò sia avvenuto oltre l'anno dall'emissione delle fatture non ha comportato danno alcuno per il Fisco, che anzi, ha mantenuto l'introito dell'Iva").

Dal processo verbale di constatazione emerge, infatti, che la società "ha contabilizzato tutte le fatture emesse nei confronti della CSC spa (anche quelle emesse a titolo di acconto per lavori da eseguire...) tra i ricavi di esercizio alla voce Vendite Italia - conto 9.01.001" (cfr. pagine 28 e 49 del controricorso).

Quanto alle note di credito emesse, invece, dalla Nuova Edil nei confronti della Edil Euro 2000 si rileva che era facoltà della Nuova Edil emettere la nota di credito, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, commi 2 e 3. La N. E. ha emesso la nota di credito quando era già decorso l'anno, sicchè il meccanismo di cui al comma 2 non ha trovato applicazione e la E. E. ha mantenuto la

detrazione dell'Iva a debito. Il decorso dell'anno, quindi, ha cristallizzato la detrazione dell'Iva a debito a vantaggio della E. E. 2000, con l'insorgere in capo alla N.E. del debito verso l'erario.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto la Commissione regionale si è limitata ad osservare che l'Agenzia delle entrate, dapprima, ha indicato in 24 il numero delle fatture emesse dalla N. E. nei confronti della Edil Euro 2000 per la somma di Euro 480.000,00 e, poi, ha indicato una sola fattura.

4.1. Tale motivo è infondato.

Invero, la motivazione della Commissione regionale pur facendo riferimento a tale contraddittoria esposizione dei fatti da parte della Agenzia delle entrate, ha però nel complesso aggiunto tutta una serie di elementi che, letti unitariamente, hanno fornito una motivazione appagante delle ragioni sottese alla decisione.

5. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste a carico della Agenzia delle entrate e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate a rimborsare in favore della società le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi Euro 13.0000,00, oltre accessori di legge e spese forfettarie nella misura del 15%.

Così deciso in Roma, il 24 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza