Sentenza del 03/10/2019 n. 24671 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA - DETRAZIONI IVA - Detrazioni - Contratto preliminare - Condizioni.

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - OGGETTO - CESSIONE DI BENI - IN GENERE. In genere.

Massima:

Ai fini della detraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto di un bene immobile, la stipulazione del contratto preliminare di compravendita, accompagnata dal versamento anticipato del corrispettivo, è sufficiente a realizzare il presupposto dell'imposizione, ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei limiti dell'importo fatturato o pagato, a meno che non venga accertata la natura fittizia dell'operazione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Le società Anonima R. s.r.l. e L. s.r.l., ricorrono con separati ricorsi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, in epigrafe, con la quale è stato accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari che aveva accolto il ricorso proposto dalle società contribuenti.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: le società contribuenti avevano impugnato gli avvisi di accertamento aventi ad oggetto l'Iva, sanzioni ed interessi, relativi all'anno di imposta 2002, in considerazione di operazioni di compravendita e di permuta di beni immobili intercorse tra le due società; la Commissione tributaria provinciale di Bari, previa riunione, li aveva accolti; avverso la suddetta pronuncia aveva proposto appello l'Agenzia delle entrate, nel contraddittorio con le società contribuenti.

La Commissione tributaria regionale della Puglia ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, in punto di diritto, ha ritenuto che: le operazioni intercorse tra le società contribuenti dovevano essere considerate fittizie, in quanto le stesse non avevano offerto prova documentale, con atti pubblici o con documentazione notarile equivalente, da cui evincere l'effettivo e concreto trasferimento dei beni immobili oggetto delle transazioni fatturate, ma non realmente effettuate, e, inoltre, tenuto conto del fatto che le società avevano sede sociale nello stesso indirizzo e controllate da soci che facevano parte, contemporaneamente, di entrambe" sicchè le operazioni erano da considerarsi inesistenti in quanto gli effetti reali non si erano mai verificati, con conseguente violazione del D.P.R. n. 633 del 1972; non aveva rilevanza la circostanza che le società avevano attivato la procedura di condono di cui alla L. n. 289 del 2002, atteso che gli effetti dello stesso riguardavano unicamente i debiti dìimposta, senza preclusione del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria della sussistenza dei presupposti per i crediti dichiarati dai contribuenti; le società non avevano offerto alcuna prova certa e inequivocabile in ordine all'effettivo trasferimento dei beni immobili.

Avverso la suddetta pronuncia hanno proposto separato ricorso le società contribuenti affidati a dieci motivi di censura, di contenuto sostanzialmente identico.

L'Agenzia delle entrate si è costituita depositando controricorsi.

Motivi della decisione

Con il primo motivo dei ricorsi si censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6, e degli artt. 1350 e 1351 c.c..

In particolare, le contribuenti evidenziano che la sentenza censurata non tiene conto del fatto che, secondo il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 4, in caso di stipula di un contratto preliminare, se anteriormente al verificarsi degli effetti traslativi sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. In questo contesto, peraltro, a nulla rileverebbe la circostanza che il contratto preliminare non era stato redatto nella forma dell'atto pubblico, in quanto, ai sensi dell'art. 1351 c.c., il contratto preliminare è nullo se non è fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo e, ai sensi dell'art. 1350 c.c., comma 1, n. 1, i contratti che trasferiscono la proprietà di immobili devono essere redatti per atto pubblico o per scrittura privata, senza quindi richiedere necessariamente la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

Le ricorrenti, quindi, rilevano che la detrazione dell'imposta assolta dovrebbe essere considerata legittima, non potendosi ricavare l'inesistenza dell'operazione commerciale dalla mancanza di un atto pubblico o di documentazione notarile, come invece ritenuto dalla Commissione tributaria regionale, in quanto tale forma non è richiesta nè dalla normativa fiscale nè da quella civilistica.

Il motivo è infondato.

La questione di fondo prospettata con il presente motivo attiene alla verifica della legittimità della ripresa a tassazione dell'Iva richiesta in detrazione in relazione alle fatture reciprocamente

emesse dalle società ricorrenti per le operazioni di vendita e di permuta di cui al contratto preliminare del 2 ottobre 2002.

Sul punto, va considerato che la ragione sulla cui base la pronuncia censurata ha ritenuto non sussistente il diritto alla detrazione è fondata sulla valutazione complessiva delle situazione fattuale con cui sono state realizzate le operazioni intercorse tra le società.

A tal proposito, il giudice del gravarne ha accertato che le suddette operazioni erano da considerarsi fittizie non solo tenuto conto del fatto che non vi era prova dell'effettivo trasferimento dei beni immobili, ma anche in quanto le società avevano sede sociale nello stesso indirizzo ed erano controllate da soci che facevano parte contemporaneamente di entrambe le società.

Dunque, il profilo relativo alla mancata stipula del contratto traslativo ha costituito solo uno degli elementi sulla cui base il giudice del gravame ha accertato la natura fittizia delle operazioni, avendo non solo preso in considerazione la circostanza della mancata stipula del contratto preliminare nella forma dell'atto pubblico nonchè dell'assenza di un successivo atto definitivo, ma anche ulteriori elementi indiziari, quali la circostanza dell'unicità della sede sociale e della commistione della compagine sociale.

Il presente motivo di censura è, in realtà, teso unicamente a contestare l'affermazione del giudice di gravame sulla essenzialità della forma dell'atto pubblico ovvero sulla necessità del contratto definitivo, ma non tiene conto della ratio decidendi della pronuncia censurata che, come detto, è fondata sulla valutazione complessiva degli elementi di fatto posti alla sua attenzione e sul conseguente accertamento della fittizietà dell'operazione.

E' vero che, come sostenuto dalle ricorrenti, in tema di Iva, il versamento di un acconto sul prezzo con emissione della relativa fattura in relazione ad un contratto immobiliare costituisce un'operazione imponibile, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 4, il quale, con riferimento a tutti i casi di cessioni di beni immobili in cui l'emissione della fattura o il pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo avvengano prima della stipulazione dell'atto definitivo di trasferimento del diritto, dispone che l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento. Tuttavia, questa Corte ha precisato (Cass. civ., 15 maggio 2008, n. 12192) che, sebbene la stipulazione del contratto preliminare di vendita sia sufficiente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, commi 1 e 4, a realizzare il presupposto dell'imposizione, nei limiti dell'importo fatturato o pagato, è legittima la contestazione della detraibilità dell'imposta assolta dal promissario ove si accerti la natura elusiva dell'operazione, attraverso l'interpretazione della comune volontà delle parti in ordine alla validità o meno del preliminare, sulla base di tutti gli elementi da cui possa desumersi l'intento fraudolento dalle stesse perseguito.

La suddetta linea interpretativa è coerente con quanto, sul punto, affermato dalla Corte di giustizia la quale, con la pronuncia 31 maggio 2018 (causa C-660/16 e C-661/16 Finanzamt Dachau/Kollroß), ha precisato che, qualora al momento dell'incasso di un acconto, siano soddisfatte le condizioni di connessione all'esigibilità dell'Iva, il diritto alla detrazione sorge e il soggetto che ha versato tale acconto può esercitare tale diritto in quel momento, senza che

occorra tenere conto di altri elementi di fatto, conosciuti successivamente, che renderebbero incerta la realizzazione della cessione o della prestazione di cui trattasi, salvo che si accerti, alla luce di elementi oggettivi che, al momento del versamento dell'acconto, il beneficiario del diritto sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che tale cessione o tale prestazione potevano non realizzarsi.

Il profilo, quindi, dell'intento fraudolento perseguito dalle parti, valorizzato dal giudice del gravame sulla base di diversi elementi fattuali, è ostativo al riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva.

Con il secondo motivo dei ricorsi si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., e dell'art. 116 c.p.c., per avere ritenuto che era onere delle contribuenti dare la prova dell'esistenza e dell'effettività delle operazioni commerciali di cui al contratto preliminare di permuta esclusivamente con atti pubblici, mentre le ricorrenti avevano prodotto la documentazione idonea a provare la effettiva esecuzione degli obblighi contrattuali. Il motivo è infondato.

Anche in questo caso, il motivo in esame si limita a contestare il passaggio motivazionale della pronuncia censurata secondo cui le ricorrenti non avevano dato prova dell'effettivo e concreto trasferimento del diritto di proprietà sui beni immobili oggetto del contratto preliminare, senza, tuttavia, tenere conto della valutazione complessiva operata dal giudice del gravame sulla natura fittizia dell'operazione posta in essere.

In realtà, dinanzi alla pretesa dell'amministrazione fondata, in via presuntiva, sulla inesistenza dell'operazione in quanto fittizia, era onere delle contribuenti fornire elementi di prova contrari in ordine all'effettività dell'operazione, in particolare sulla circostanza che il pagamento dell'acconto di cui al preliminare di vendita è stato realizzato al fine di procedere all'effettivo trasferimento della titolarità del diritto.

Non è in discussione l'esistenza formale del contratto preliminare, ma la circostanza che lo stesso era riconducibile ad una operazione effettiva, mentre il giudice del gravame, come detto, ha compiuto una valutazione complessiva di tutti gli elementi indiziari ed è pervenuto alla conclusione della fittizietà dell'operazione.

Come detto, il giudice del gravame è pervenuto all'accertamento della natura fittizia dell'operazione realizzata argomentando non solo sulla base della mancata stipula del contratto preliminare nella forma di atto pubblico e della mancata stipula del definitivo, ma anche sulla base di ulteriori elementi indiziari, quali la circostanza dell'unicità della sede sociale e della commistione della compagine sociale, ed è su tale profilo che ha fondato la considerazione finale della legittimità della pretesa dell'amministrazione finanziaria.

Il presente motivo si limita unicamente ad evidenziare, anche in questo caso, l'erroneità della considerazione della necessità della forma pubblica del contratto preliminare e della successiva stipula del definitivo, ed ha illustrato i successivi adempimenti procedimentali successivi alla stipula del contratto preliminare, senza, tuttavia, cogliere, anche in questo caso, il profilo fondante la decisione del giudice del gravame che, avendo fondato la propria valutazione sugli

elementi indiziari a disposizione e avendo, di conseguenza, accertato la natura fittizia dell'operazione, non ha commesso alcuna violazione delle regole processuali di riparto dell'onere della prova.

Con il terzo motivo dei ricorsi si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo del giudizio, per non avere motivato sulle ragioni per le quali ha ritenuto che le operazioni erano da considerarsi simulate e, inoltre, tale circostanza non aveva costituito motivo di contestazione da parte dell'amministrazione.

Con il quarto motivo dei ricorsi si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per contraddittorietà della motivazione, avendo fatto riferimento sia ad operazioni inesistenti che ad operazioni fittizie.

Con il quinto motivo dei ricorsi si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per contraddittorietà della motivazione, in quanto da un lato afferma che l'operazione è inesistente, dall'altro afferma che non vi sarebbe prova di un contratto definitivo traslativo.

I motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono infondati. La circostanza relativa alla insufficiente e contraddittoria motivazione non può trovare accoglimento, avendo il giudice del gravame chiaramente motivato in ordine alla natura fittizia dell'operazione, secondo quanto sopra si è avuto modo di evidenziare, indicando specificamente gli elementi indiziari sulla cui base è pervenuto all'accertamento in esame.

E' certo che la ragione della ripresa di cui all'avviso di accertamento ha avuto riguardo alla non sussistenza del diritto alla detrazione Iva in quanto non effettivamente realizzata e quindi fittizia, tenuto conto del fatto che la sentenza impugnata ha precisato che quindi accerta la fittizietà, così come ha affermato e provato l'Amministrazione finanziaria appellante, e, su tal punto, si è pronunciato il giudice del gravame, accertando la natura fittizia dell'operazione.

Circa, poi, il profilo evidenziato dalle contribuenti, relativo alla circostanza che il giudice del gravame non avrebbe precisato sulla base di quali elementi avrebbe ritenuto che le società avevano sede sociale nello stesso indirizzo e controllate da soci che fanno parte contemporaneamente di entrambe, va osservato, in primo luogo, che nella motivazione della sentenza si dà conto di avere esaminato la documentazione allegata al fascicolo della controversia e, in secondo luogo, che le parti ricorrenti si limitano ad una generica contestazione, senza allegare, in violazione del principio di specificità, elementi contrari rispetto all'accertamento compiuto dal giudice del gravame.

Nè può ritenersi che sussista un profilo di contraddittorietà della sentenza, evidenziata con il quarto motivo di censura, in quanto, al di là del differente significato giuridico della simulazione rispetto alla fittizietà dell'operazione, quel che rileva è che dal complesso degli elementi indiziari valorizzati dal giudice del gravame, si è ritenuto che l'operazione non era finalizzata al compimento di una reale attività negoziale di trasferimento, ma aveva natura fittizia.

Nè, infine, può accogliersi l'ulteriore profilo, di cui al quinto motivo di censura, anche in questo caso basato sulla ritenuta contraddittorietà della motivazione per avere, da un lato, sostenuto che le contribuenti non avevano assolto al proprio onere di prova e, dall'altro, che i fatti erano stati dimostrati, ma con documentazione non idonea.

Anche in questo caso, il motivo non coglie la ratio decidendi della pronuncia in esame, focalizzando l'attenzione su uno specifico passaggio della sentenza, relativo alla questione della mancanza di idonea prova documentale, senza tuttavia considerare, come precisato, che il percorso motivazionale, sulla cui base il giudice del gravame è pervenuto alla considerazione conclusiva della fittizietà dell'operazione, tiene conto di diversi elementi indiziari, non confutati, peraltro, con elementi di prova contrari.

In questo quadro complessivo, il profilo della mancata stipula del contratto nella forma dell'atto pubblico ha costituito solo uno degli elementi indiziari sulla cui base si è fondato l'accertamento del giudice del gravame ed è alla luce della valutazione complessiva che il percorso motivazionale trova la sua coerenza.

Con il sesto motivo dei ricorsi si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere ritenuto che l'amministrazione potesse pretendere il pagamento dell'imposta a debito dichiarata dalle contribuenti, nonostante che queste avessero aderito al condono tombale di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9.

Con il settimo motivo dei ricorsi si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per contraddittorietà della motivazione, per avere da un lato affermato che il condono produce effetti sui debiti di imposta, d'altro lato ha ritenuto legittimo il recupero a tassazione di una maggiore imposta a debito.

I motivi sono infondati, alla luce dei principi, condivisi dal Collegio, espressi di recente dalle Sezioni Unite di questa Corte le quali, con la sentenza n. 16692 del 2017, hanno statuito che in tema di cd. "condono tombale", l'Erario può accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono - avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio.

I recuperi oggetto della presente controversia sono relativi agli importi portati a crediti e di cui è stato negato il diritto alla detrazione, e su questi permane il potere dell'amministrazione nonostante il condono, sicchè l'effetto della pretesa è l'avvenuto disconoscimento del credito.

Con l'ottavo motivo dei ricorsi si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 10, lett. b), in quanto non ha tenuto conto del fatto che, in presenza di condono tombale, pur permanendo il potere dell'amministrazione di verificare la sussistenza del credito esposto in dichiarazione, tuttavia l'art. 9 sopra citato, prevede che il perfezionamento della procedura

comporta, fra l'altro, l'estinzione delle sanzioni amministrative, comprese quelle accessorie, applicate dall'amministrazione con l'atto impugnato.

Il motivo è inammissibile, in quanto, in violazione del principio di autosufficienza, non risulta che la questione era stata proposta dalle contribuenti in sede di motivo di ricorso.

Con il nono motivo dei ricorsi si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per avere la Commissione tributaria regionale omesso di pronunciare sulla richiesta di valutazione del decreto di archiviazione emesso dal Gip. Con il decimo motivo si censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 116, c.p.c., per non avere considerato l'elemento di prova, consistente nella archiviazione disposta dal gip. I motivi sono inammissibili.

La questione prospettata attiene ad una censura per vizio motivazionale, non alla omessa pronuncia, censurabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), che attiene, invece, alla mancata pronuncia su domande ed eccezioni della parte.

In ogni caso, sussiste l'autonomia tra i procedimenti e, peraltro, non risulta che il procedimento penale abbia compiuto accertamenti di fatti, rilevanti in questa sede, ma una valutazione della non configurabilità di ipotesi di reato, che non ha riflessi diretti sulla diversa questione della legittimità della pretesa tributaria.

In conclusione, sono infondati i motivi dal primo al settimo, inammissibili l'ottavo, il nono e il decimo motivo, con conseguente rigetto dei ricorsi.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di lite, atteso che la pronuncia della Corte di giustizia 31 maggio 2018 (causa C-660/16 e C-661/16 Finanzamt Dachau/Kollroß), sopra citata, è intervenuta in data successiva alla notifica dei ricorsi.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta i ricorsi, spese compensate.

Così deciso in Roma, il 25 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza