Sentenza del 03/10/2019 n. 24681 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per la cassazione della sentenza della commissione tributaria regionale della Puglia n. 549/15/2004 depositata il 7.3.2004, la quale ha confermato la sentenza della commissione tributaria provinciale di Bari di accoglimento del ricorso proposto da S. srl avverso avviso di accertamento per l'anno 2004 con cui l'Agenzia predetta aveva recuperato l'IVA per 16.800,00 Euro oltre sanzioni per 21.000,00 Euro, avendo ritenuto inesistenti le operazioni che di seguito si descrivono.

La predetta società aveva ceduto a Generaltractor srl delle attrezzature agricole e, in particolare, un cingolo completo di rullo e martello idraulico; quest'ultima società, a sua volta, aveva rivenduto, allo stesso prezzo, i predetti beni a Genercredit spa, dalla quale infine S. srl aveva riacquistato i beni in parola (l'IVA riferita a quest'ultimo atto costituiva oggetto specifico della pretesa fiscale), a mezzo cambiali con scadenza semestrale.

In sintesi, l'Agenzia delle Entrate, all'esito di verifica fiscale effettuata nei confronti delle predette società, notificava l'avviso di accertamento per cui è causa, sulla premessa della ritenuta inesistenza delle operazioni.

La CTR, nel confermare la sentenza di prime cure, ha ribadito che le operazioni in questione erano inesistenti e, tuttavia, ha fatto salvo il diritto della società oggi resistente per avere questa operato in buona fede, nella convinzione che per ottenere il finanziamento pubblico previsto dalla L. 28 novembre 1965, n. 1329, fosse necessario procedere alla vendita e al successivo acquisto di beni strumentali; il giudice dell'appello ha confermato altresì che la contribuente era, al tempo stesso, cedente e cessionaria, del medesimo bene, per cui l'importo dell'IVA dovuto in relazione alle due operazioni era neutralizzato per effetto dell'operatività del sistema delle rivalse e delle detrazioni, con la conseguenza che - qualora si accogliesse la tesi dell'Amministrazione finanziaria - si finirebbe con l'ammettere una duplicazione del versamento IVA (il primo con l'acquisto e il secondo con la vendita), in violazione del principio di neutralità dell'imposta.

La CTR ha quindi concluso affermando che - in assenza di danno per l'erario e di vantaggio fiscale per la contribuente - il diritto di detrazione dell'IVA da parte di quest'ultima non può essere limitato in difetto di prova della condotta fraudolenta del cessionario.

Il ricorso dell'Agenzia delle Entrate è affidato a due motivi.

Resiste con controricorso S.G., in proprio e quale già socia della S. srl in liquidazione.

Il P.G. ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Va preliminarmente esaminata l'eccezione d'inammissibilità del ricorso a ragione della asserita irregolarità della relativa notifica perchè effettuata alla società estinta (nel domicilio eletto presso lo studio degli avvocati difensori) mentre invece avrebbe dovuto essere indirizzata ai soci succeduti alla società. Spiega la resistente che essa società è stata cancellata, in data 9.4.2013, dal registro delle imprese, circostanza, tuttavia, non dichiarata nel corso del giudizio di appello in quel momento in corso.

L'eccezione non è fondata alla stregua di quanto ritenuto dalla Corte di cassazione nella sentenza n. 15295/2014 - resa a sezioni unite - con la quale è stato affermato il principio dell'ultrattività del mandato difensivo.

Parimenti non è fondata l'eccezione di decadenza dell'impugnazione per decorso dei termini di legge; invero il ricorso non è stato notificato oltre il termine previsto dall'art. 327 c.p.c., dal momento che la sentenza impugnata è stata depositata il 7.3 2014 e il ricorso è stato notificato il 21.10.204, prima che il termine spirasse (23.10.2014), per come ammesso dalla stessa parte resistente.

Si può ora passare all'esame dei motivi di ricorso.

Con il primo motivo l'ufficio ricorrente denuncia "Violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21, dell'art. 2700 c.c., nonchè della L. n. 1329 del 1965, (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)".

Con il secondo motivo parte ricorrente lamenta "Violazione degli artt. 2697 e 2727 c.c. e ss., nonchè della L. n. 1329 del 1965, (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)".

I motivi, esaminabili congiuntamente, sono fondati.

Ai sensi della sesta Dir. 77/388/CEE, art. 10, par. 2, e art. 17, par. 1, "in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme", applicabile alle operazioni in esame ratione temporis, il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Da ciò consegue che il diritto a detrazione è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, con la conseguenza che, in difetto della cessione effettiva dei beni ovvero della prestazione dei servizi, un siffatto diritto non può sorgere, non essendo sufficiente che di essa sia fatta menzione nella relativa fattura.

Ne consegue che il diritto alla detrazione è subordinato alla condizione che le operazioni corrispondenti siano state effettivamente realizzate, non ostandovi il principio della neutralità fiscale, il quale, costituendo la traduzione del principio generale della parità di trattamento,

consente - appunto - un trattamento differenziato degli operatori economici in assenza di operazioni imponibili rispetto a quelli che hanno posto in essere un'operazione imponibile effettivamente realizzata (Corte UE 27.6.2018, SGI).

Per completezza, si aggiunge che il principio della neutralità fiscale non osta al diniego di detrarre l'IVA a monte opposto al destinatario di una fattura, a ragione dell'assenza di un'operazione imponibile, anche se, nell'avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente della fattura, l'IVA dichiarata da quest'ultimo non è stata rettificata (Corte UE 31.1.2013, LVK).

Il diritto alla detrazione dell'IVA richiede, dunque, quale sua condizione sostanziale, che l'operazione imponibile sia effettivamente realizzata, indipendentemente dagli scopi e dai risultati della stessa, senza che l'Amministrazione finanziaria sia obbligata a procedere ad indagini dirette ad accertare la volontà del soggetto passivo, o a tener conto dell'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo, che intervenga nella stessa catena di cessioni (Corte UE 27.6.2018, SGI; 21.11.2013, Dixons Retail).

La buona o mala fede del soggetto passivo che chiede la detrazione dell'IVA non incide infatti sulla questione se la cessione sia effettuata, ai sensi della sopra menzionata sesta Dir., art. 10, par. 2.

Sotto altro aspetto, poi, si rileva che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede dell'operatore, il quale sa di certo se e in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per cui ha versato il corrispettivo (così Cass. ord. 14.9.2016 n. 18118).

Con riferimento alla pretesa erariale concernente il versamento dell'IVA esposta nella fattura di vendita, si evidenzia la Disp. di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, a mente della quale "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti....l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

Infatti, la semplice emissione del documento contabile, completo in tutti i suoi elementi formali, in quanto suscettibile di essere utilizzato a fini fiscali - o ad altri fini giuridicamente rilevanti - ove non sia stato tempestivamente eliminato e sottratto al commercio giuridico determina l'insorgenza del rapporto impositivo (Cass. ord. 14.2.2019 n. 4344; 27.5.2015 n. 10939).

Quanto precede non si pone in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA in quanto la ricordata sesta Dir., art. 21, n. 1, lett. C), - laddove prevede che l'IVA esposta nella fattura sia dovuta indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad IVA - mira ad eliminare il rischio di perdita del gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto dalla sesta Dir., art. 17, prevalendo, dunque, la funzione ripristinatoria conseguente all'eliminazione dell'anomalia creata in difetto di rettifica od annullamento della fattura concernente dati difformi dalla realtà dell'operazione economica (Corte UE 31.1.2013, Stroy Trans; 18.6.2009, Stadeco).

Pertanto, l'emittente della fattura è tenuto, quale soggetto passivo, a versare l'IVA ivi liquidata nel caso in cui non abbia tempestivamente provveduto ad avvalersi della specifica disciplina predisposta per emendare gli errori concernenti la emissione o la indicazione dei dati riportati in fattura, a meno che risulti che sia stato in tempo utile definitivamente eliminato qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, derivante dall'esercizio del diritto alla detrazione (o al rimborso).

Per concludere, si rileva l'erroneità della sentenza impugnata sempre nella parte in cui ha ritenuto non provata la condotta fraudolenta della contribuente, che invece doveva ragionevolmente presumersi alla stregua della differenza - di tutta evidenza - tra il prezzo di un bene usato e il prezzo del medesimo bene nuovo (la L. n. 1329 del 1965, delimita il proprio ambito applicativo all'acquisto di beni strumentali nuovi): nelle operazioni oggetto della presente controversia i prezzi praticati non corrispondevano al valore venale dei beni (usati) ma a quello dei beni nuovi di fabbrica. Il giudice dell'appello non ha, dunque fatto - sul punto - corretta applicazione del principio dell'onere della prova e del relativo riparto tra l'Amministrazione finanziaria e parte contribuente, omettendo di evidenziare se e quali elementi probatori fossero stati offerti da quest'ultimo idonei ad inficiare la prova presuntiva formatasi nei termini come sopra specificati.

La sentenza impugnata va dunque cassata con rinvio, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 16 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza