Sentenza del 09/03/2020 n. 6526 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ha appellato la sentenza della commissione tributaria provinciale di Taranto di accoglimento del ricorso - così si legge nella sentenza della commissione tributaria regionale di Bari sez. staccata di Taranto -; "proposto da B.D.R., esercente attività di coltivatore, avverso avviso di accertamento per l'anno 2005 con il quale si contestano operazioni oggettivamente inesistenti poste in essere dalla società Rl. srl (soggetto interposto) al fine di procurare a soggetti clienti finanziamenti immediati probabilmente non ottenibili attraverso i normali canali bancari".

I fatti di causa vengono così riassunti nella sentenza della CTR: "Dalla documentazione esaminata dall'ufficio accertatore è risultato che la ditta B.D.R. ha venduto, fittiziamente, alla Generraltractor srl un impianto irriguo meccanico completo di pompa Caprari e accessori per Euro 135.000,00 emettendo la fattura n. 42/2005; in pari data la stessa società Rl. srl ha venduto lo stesso impianto ad altra società Dt. Italia spa, che a sua volta ha rivenduto lo stesso bene come nuovo alla signora B.D.R. allo stesso prezzo di Euro 135.000,00. L'ufficio ritiene che i contratti di compravendita devono intendersi contratti simulati pertanto le operazioni di compravendita poste in essere dalla triangolazione tra la ditta B.D.R., la Gc. srl e la Dt. spa sono da considerarsi oggettivamente inesistenti. Con l'avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate dà atto che sia le fatture emesse che le fatture ricevute sono state regolarmente registrate dalla ditta B. e l'IVA relativa è confluita nella liquidazione annuale 2005. L'accertamento si conclude con il recupero di IVA riportata a credito, pari ad Euro 40.000,00 poichè "la contribuente non ha dimostrato la fonte che giustifica la detrazione dell'IVA"" La CTP ha accolto il ricorso avverso l'atto impositivo ritenendo realizzato un contratto simile al "sale and lease back", documentate e legittime le operazioni, neutrale il profilo IVA e spettante la detrazione, oltre a riconoscere in capo alla contribuente la buona fede.

Avverso detta sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate sostenendo non potersi nella specie parlare di leasing in assenza del pagamento dei canoni periodici e dell'eventuale riscatto finale; essere ravvisabile nella fattispecie un caso tipico di abuso del diritto dal momento che la sequenza dei tre contratti è finalizzata non già all'effettivo trasferimento del bene ma all'ottenimento di un finanziamento con le agevolazioni della legge Sabatini (L. 1329/65).

Ha resistito al gravame la contribuente che ha insistito per la conferma della sentenza di primo grado.

La CTR, dopo avere trascritto il contenuto dell'unico motivo dell'appello -secondo il quale nel caso in esame "è ravvisabile un tipico caso di abuso del diritto in quanto la sequenza dei tre contratti di compravendita è finalizzata non all'effettivo trasferimento del bene da un soggetto ad un altro, ma all'ottenimento di un finanziamento con le agevolazioni della legge Sabatini ottenendo risparmi"- illustra come segue le ragioni del rigetto del gravame.

Nella specie ricorre una particolare forma del contratto atipico denominato "sale and lease back", attraverso il quale un'azienda (la ditta B.), già proprietaria di un bene strumentale (l'impianto irriguo), vende tale bene ad una società di leasing finanziario (Gc. stl); questa, in pari data, rivende il bene a Dt. spa, che, a sua volta, lo rivende alla B..

Dopo avere evidenziato che ai fini IVA l'operazione si è conclusa in maniera neutra, non avendo il prezzo di vendita e di riacquisto subito modifiche, la CTR ha rilevato che "la contestazione operata dall'ufficio finanziario di simulazione delle operazioni in esame, con interposizione soggettiva fittizia non appare ragionevolmente sostenibile in assenza di alcun danno per le casse dell'erario e di difetto di un vantaggio fiscale per il contribuente, non può limitare il diritto alla detrazione dell'IVA poichè non provata la condotta fraudolenta del cessionario.".

Dopo avere osservato che nessun risparmio di imposta è stato registrato in capo ai soggetti interessati, in conseguenza del fatto che le operazioni risultano tutte regolarmente fatturate, la CTR ha concluso affermando che è "onere dell'ufficio accertatore provare la condotta fraudolenta dei soggetti partecipanti all'operazione, in mancanza della quale il collegio ritiene legittima l'operazione consistente nella cessione di un bene con riacquisto allo stesso prezzo senza tuttavia perderne il possesso ottenendo però una immediata disponibilità finanziaria derivante dall'incasso immediato del prezzo di vendita e il pagamento rateale del prezzo di riacquisto." Per la cassazione della predetta sentenza, l'Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a tre motivi.

Resiste con controricorso la contribuente.

Il P. G. ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, la ricorrente denuncia "Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4)". Con il secondo "Violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21 (in relazione all'art. 360, n. 3)". Con il terzo "Violazione della L. n. 1329 del 1965, in particolare artt. 1, 6, 10, 12 (in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5)".

In quanto tra di loro connessi, i tre motivi possono essere trattati congiuntamente.

Si duole l'Agenzia che la CTR, dopo avere inquadrato la fattispecie per cui è causa nello schema del contratto di "sale and sale back", caratterizzato dalla bilateralità del rapporto, non ha da tale premessa tratto le conseguenze logiche al caso in esame (che vede tre soggetti protagonisti) e cioè l'essere Rl. un mero interposto, atteso che il soggetto che avrebbe rivenduto il bene alla B. (ed al quale questa aveva inteso vendere l'impianto) è Dt. e non Rl. e, in ultima analisi, "la inesistenza delle operazioni".

Il ricorso è fondato.

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 degli 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 l'effetto ulteriore 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 deriva 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 disposizione 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 dall'art. 17 sesta Dir., 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 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 che 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.

La sentenza 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 9 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza