Sentenza del 11/03/2020 n. 6794 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
Svolgimento del processo

S. s.r.l. (già P. s.r.l.) impugnò un avviso di accertamento notificatole dall'Agenzia delle Entrate per il recupero del credito IVA di Euro 28.000,00 dichiarato nell'anno 2004, già ottenuto a rimborso ma ritenuto insussistente in sede di controllo in quanto derivante dalla detrazione dell'imposta afferente una fattura ricevuta dalla società - in acconto sul prezzo di lavori d'appalto commissionati - per un importo non pagato anteriormente o contestualmente all'emissione.

La CTP di Caserta rigettò il ricorso e la CTR della Campania, con sentenza in data 10 maggio 2012, ha a sua volta rigettato l'appello della contribuente contro la prima decisione, rilevando che:

le stesse difese dell'appellante, che aveva documentato di aver provveduto al pagamento della fattura negli anni 2005 e 2006, confermavano l'assunto dell'Ufficio;

poichè la fattura in acconto non era stata saldata nel 2004, non ricorreva il presupposto per la rivalsa dell'IVA in essa addebitata, che la società aveva dunque illegittimamente portato in detrazione in quell'anno.

La sentenza è stata impugnata da S. con ricorso per cassazione affidato a due motivi. L'Agenzia delle Entrate si è limitata a partecipare all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

1 - Con entrambi i motivi si deduce violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 17, 18, 19, dell'art. 17 Dir. 77/388/CEE, par. 1, trasfuso nell'art. 167 Dir. 2006/112/CE, dell'art. 17 Dir. 77/388/CEE, par. 2, lett. a), trasfuso nell'art. 168 Dir. 2006/112/CE e dell'art. 178 Dir. 2006/112/CE, per avere la CTR ritenuto indetraibile, e oggetto di recupero, il credito IVA rimborsato solo perchè relativo ad una fattura, ricevuta in acconto, non pagata anteriormente o contestualmente alla sua emissione. Rileva che le operazioni oggetto di fatturazione sono state accertate come esistenti e che il diritto alla detrazione, a termini del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, trova titolo nella emissione della fattura e prescinde dal suo pagamento, che potrebbe non avvenire per le più svariate ragioni. Lamenta inoltre che il giudice d'appello abbia ritenuto irrilevante la documentazione contabile da essa prodotta che dimostrava l'infondatezza anche nel merito della pretesa erariale.

2 - I motivi, che sono fra loro connessi e possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati nei limiti che di seguito si precisano.

2.1 - Va premesso che il sistema comune dell'IVA mira a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, a condizione che tali attività siano soggette all'imposta, sgravando interamente l'imprenditore, attraverso il meccanismo della detrazione, dall'onere dell'IVA "dovuta od assolta" (Corte di Giustizia UE, 8 maggio 2019, En. Sa., C-712/17, punto 30; Corte di Giustizia UE, 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, punto 27; Corte di Giustizia UE, 22 dicembre 2010, S DeutschlandHoldings, C-277/09, punto 38).

Secondo quanto previsto dalla Dir. 77/388 CEE (c.d. sesta direttiva), sostanzialmente trasfusa nella Dir. CEE 2006/112, per poter beneficiare del diritto alla detrazione, occorre che l'interessato sia un "soggetto passivo" ai sensi della Dir. medesima e che i beni o i servizi invocati per fondare il diritto gli siano stati ceduti o resi "a monte" da un altro soggetto passivo e siano stati da lui utilizzati "a valle" per le esigenze delle proprie operazioni soggette ad imposta, e (Corte di Giustizia UE, 12 aprile 2018, Biosafe, C-8/17, punto 31; Corte di Giustizia UE, 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, punto 41).

Poichè, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, il diritto sorge dal momento in cui l'imposta diventa esigibile, la contabilizzazione in detrazione dell'IVA deve avvenire in corrispondenza della data di emissione della fattura, restando in facoltà del soggetto acquirente l'emissione di una nota di variazione in diminuzione, qualora la prestazione non sia avvenuta o venga stornata (Cass., Sez. V, 16 dicembre 2011, n. 27141). Per contro, è irrilevante l'esecuzione parziale della prestazione caratteristica (Cass., Sez. V, 27 dicembre 2018, n. 33488) così come l'inadempimento parziale della prestazione non caratteristica (pagamento del prezzo).

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, prevede poi che la fattura debba essere emessa "al momento di effettuazione dell'operazione" determinata a norma del medesimo D.P.R., art. 6, il quale stabilisce in via generale, al 3 comma, che le prestazioni di servizi (fra cui rientrano quelle dipendenti da contratti d'appalto) si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo.

Lo stesso art. 6, al comma successivo, fa tuttavia salva l'ipotesi che la fattura sia emessa anteriormente o indipendentemente dal pagamento del corrispettivo, nel qual caso l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data di emissione.

Ben può darsi, pertanto, che una fattura in acconto sia emessa in via anticipata rispetto alla data del suo pagamento, senza che per questo venga meno il diritto del cessionario alla detrazione dell'IVA in essa addebitata, esigibile dal momento della sua emissione.

2.2 - Sulla scorta di tali premesse, risulta evidente l'erroneità della decisione impugnata, in quanto la CTR, nonostante abbia dato atto che la contribuente aveva documentato di aver corrisposto il prezzo dell'operazione fatturata negli anni 2005 e 2006, ha escluso il suo diritto alla detrazione dell'IVA limitandosi a rilevare che la fattura in contestazione non era stata pagata nell'anno di imposta in cui era stata emessa.

Dalla lettura della parte espositiva della sentenza, nonchè dell'avviso di accertamento (riportato integralmente in ricorso), emerge tuttavia che, a dispetto dell'anodino contenuto dell'atto impositivo, e contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, l'Ufficio aveva in realtà inteso contestare una "sovrafatturazione", (ovvero la fatturazione di un'operazione in tutto o in parte inesistente) presumendo che, in mancanza di pagamento, la prestazione fatturata non fosse stata effettuata: in sostanza, l'avviso fondava l'insussistenza del presupposto per la detrazione sul disposto del citato art. 6, comma 3, escludendo invece, implicitamente, che si versasse nell'ipotesi disciplinata dal comma 4 della norma.

Compito del giudice, del merito era dunque di accertare se l'Agenzia, sulla quale ricadeva il relativo onere, avesse fornito prova del proprio assunto, ovvero dell'emissione a carico della società ricorrente di una fattura relativa a prestazioni che la cedente non aveva reso nè era tenuta a rendere in base al contratto d'appalto stipulato.

2.3 - Poichè l'indagine sul punto, che costituiva l'effettivo thema decidendum della controversia, è stata totalmente omessa, la sentz4 za impugnata deve essere cassata, con rinvio della causa, per un nuovo esame, alla CTR della Campania in diversa composizione, che regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Campania in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza