Sentenza del 27/05/2021 n. 14716 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

Emerge dagli atti che l'Agenzia delle Entrate ha rivolto alla s.p.a. (XXXXX) una serie di rilievi, dei quali conservano interesse i seguenti:

- ai fini dell'iva, l'Agenzia ha sostenuto l'indetraibilita' dell'imposta recata da fatture emesse nei confronti della contribuente per future vendite d'inerti e future prestazioni di trasporto da parte di due societa' collegate, seguite da fatture concernenti l'effettiva fornitura dei beni e l'effettuazione delle prestazioni, giacche' la duplicazione delle fatture aveva determinato la duplicazione delle detrazioni;

- ai fini dell'IRPEG, l'Agenzia ha recuperato interessi attivi su finanziamenti non dichiarati, che concorrono alla determinazione del reddito ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 56 concernenti l'erogazione di un finanziamento fruttifero concesso dall'odierna ricorrente in favore della propria socia s.p.a. (XXXXX);

- ancora ai fini dell'irpeg, l'Agenzia ha recuperato costi, che ha ritenuto non inerenti, per mancanza di prova dell'attinenza di essi all'attivita' d'impresa della contribuente;

- ai fini dell'iva, l'Agenzia ha affermato l'illegittimita' della detrazione dell'imposta afferente al costo del personale distaccato dalla s.p.a. (XXXXX) presso la ricorrente.

La s.p.a. (XXXXX) ha impugnato l'avviso di accertamento relativo, ottenendone in primo grado l'annullamento limitatamente alla pretesa per iva relativa alla doppia fatturazione.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha successivamente rigettato l'appello principale proposto dalla contribuente e accolto quello incidentale dell'Ufficio.

Ha osservato, a sostegno della decisione, in relazione ai profili in contestazione, che:

- posto che il diritto di detrazione dell'iva e' limitato alle imposte corrispondenti a un'operazione effettivamente rientrante nel campo di applicazione del tributo e non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura, l'Agenzia ha legittimamente recuperato l'iva detratta in esito alla fatturazione delle operazioni espletate, sino a concorrenza degli acconti;

- legittimamente l'Agenzia ha recuperato gli interessi mediante applicazione del tasso legale al 3%;

- corretto e' il recupero del costo derivante dall'acquisto di gas per autotrazione, in mancanza di valida prova dell'inerenza di esso all'attivita' d'impresa;

- giustificato e' anche il recupero concernente il costo dell'utilizzo del personale prestato dalla s.p.a. (XXXX), a fronte dell'assenza di valida documentazione a sostegno delle controdeduzioni della contribuente.

Contro questa sentenza propone ricorso la societa' per ottenerne la cassazione, che affida a dieci motivi e illustra con memoria, cui l'Agenzia reagisce con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Col primo motivo di ricorso la contribuente lamenta l'omessa motivazione in ordine al fatto controverso e decisivo concernente la motivazione dell'avviso di accertamento che, a suo avviso, non espone adeguatamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato le ragioni dell'amministrazione.

Il motivo e' infondato perche' con esso non si allegano fatti decisivi.

1.1.- E invero la stessa contribuente per un verso riporta le motivazioni delle singole riprese, in relazione alle quali ha svolto puntualmente le proprie difese sin dal primo grado, come emerge dagli stralci del relativo ricorso riprodotti in quello per cassazione; per altro verso, pur riproducendo il testo delle controdeduzioni svolte dall'Agenzia dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, in cui si legge che "l'atto istruttorio" della cui omessa allegazione si doleva e si duole la societa' era in realta' "gia' portato a conoscenza del contribuente in persona del proprio rappresentante legale" (cosi' nella nota 6, in calce alle pagine 25-26 del ricorso), neanche allega che questa deduzione non risponda al vero.

Il motivo va in conseguenza rigettato.

2.- Col secondo, col terzo, col quarto, col quinto e col sesto motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente, perche' relativi sotto diversi profili alla medesima censura, la contribuente denuncia:

- la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 6, comma 4, articoli 19 e 26 e, quindi, la violazione del principio di neutralita' che governa l'iva (secondo motivo). Cio' perche' sebbene le societa' collegate (XXXXX) e (XXXXX) effettivamente abbiano dapprima emesso fatture in relazione a cessioni da compiere e a prestazioni di trasporto da eseguire, e poi altre fatture dopo il compimento delle cessioni e l'esecuzione delle prestazioni senza stornare quanto in precedenza fatturato, comunque le due societa' hanno annullato le fatture anticipate mediante emissione di note di credito;

- la violazione delle medesime norme, quanto al divieto di doppia imposizione fissato dal Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 163 e dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 67 la' dove la Commissione Tributaria Regionale non ha considerato che la contribuente ha registrato le note di credito ricevute, cosi' annullando gli effetti della detrazione in precedenza operata; sicche' per la quota

parte dell'iva assolta in relazione alle fatture stornate, l'Agenzia finisce col richiedere di nuovo, stavolta alla s.p.a. (XXXXX), l'assolvimento della medesima iva (terzo motivo);

- la violazione degli articoli 167 e 179, paragrafo 1, della direttiva IVA (dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE) perche', in violazione del principio di neutralita', il giudice d'appello ha ammesso che lo spostamento in avanti del debito iva, mediante il meccanismo della doppia fatturazione e del successivo storno, sia sanzionato con il diniego della detrazione dell'imposta (quarto motivo);

- l'omessa motivazione circa il fatto decisivo e controverso consistente nell'avvenuta registrazione, da parte della societa', delle note di credito, col conseguente annullamento del vantaggio conseguito con la detrazione dell'intero (quinto motivo);

- l'insufficienza della motivazione sui medesimi fatti (sesto motivo).

La complessiva censura e' fondata.

2.1.- Va sottolineato anzitutto che, come chiarito dalle sezioni unite di questa Corte (con sentenza 21 aprile 2016, n. 8059; conf., tra varie, Cass. 15 ottobre 2018, n. 25658 e 10 maggio 2019, n. 12468), il fatto generatore dell'iva di norma coincide con l'esigibilita', ma ne rimane ontologicamente distinto, giacche' esso in realta' s'identifica col materiale espletamento dell'operazione. E' quindi questo a determinare l'insorgenza del presupposto impositivo e, quindi, la rilevanza fiscale dell'attivita' ai fini dell'iva.

2.2.- Ai fini della valutazione di rilevanza dell'adempimento anticipato o dell'anticipata fatturazione, l'articolo 10, paragrafo 2, n. 2, della sesta direttiva (corrispondente all'articolo 65 della direttiva n. 2006/112, nonche', nell'ordinamento interno, al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 6, comma 4), si discosta dall'ordine cronologico consueto, la' dove prevede che, nel caso di versamento di un acconto - o di fatturazione anticipata -, l'iva diventa esigibile senza che la cessione o la prestazione siano state ancora eseguite.

Cio' in quanto nel caso di anticipato pagamento (come in quello di anticipata fatturazione dell'acquisto), il contenuto economico dell'operazione si considera gia' - in tutto o in parte - realizzato, dando vita al presupposto fiscalmente sufficiente per la sua imponibilita', sia pure limitatamente all'importo pagato o fatturato, purche' tutti gli elementi rilevanti della futura operazione siano noti al committente/acquirente e l'operazione nel momento dell'acconto o della fatturazione anticipata sembri certa (Cass. 22 maggio 2015, n. 10606; 29 gennaio 2020, n. 1961; 30 dicembre 2020, n. 29859; quanto alla giurisprudenza unionale, si veda in particolare Corte Giust. 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16).

2.3.- Ricorrendo questi presupposti, e' legittima la detrazione dell'imposta recata da fatture anticipate.

Anche in tal caso, peraltro, la societa' non avrebbe dovuto detrarre nuovamente l'imposta, perche' gia' detratta, recata dalle fatture successive all'esecuzione delle cessioni e delle prestazioni di servizi, per la quota parte corrispondente a quella indicata nelle fatture anticipate.

2.4.- Sul punto la contribuente obietta che l'avvenuta registrazione delle note di credito aventi per oggetto quest'importo coincidente, ricevute e annotate nell'anno seguente (in diritto si evoca la rettifica dell'inesattezza della fatturazione che abbia dato luogo all'applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 21, comma 7), e' idonea a neutralizzare la detrazione in precedenza operata. E, in effetti, in virtu' della registrazione si evidenzia un debito pari alla detrazione, e per conseguenza si esplicita di non aver diritto ad essa (in termini, Cass. 11 dicembre 2013, n. 27698; 16 novembre 2020, n. 25896).

Il meccanismo della variazione dell'imponibile e' parte integrante del sistema di detrazione dell'iva, perche' mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, cosi' da assicurare la neutralita' dell'iva, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino ad originare il diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette a tale imposta. Tale meccanismo persegue, quindi, l'obiettivo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'iva pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (Corte Giust. 13 marzo 2014, causa C-107/13, FIRIN 00D, punto 50).

2.5.- La Corte di giustizia ammonisce, tuttavia, che la lotta contro l'evasione, l'elusione fiscale e gli eventuali abusi e' un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva n. 2006/112, di modo che gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente delle norme del diritto dell'Unione.

Pertanto, e' compito delle autorita' e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto e' invocato fraudolentemente o abusivamente (tra varie, Corte giust. 6 dicembre 2012, C-285/11, Bonik, punti da 35 a 37).

2.6.- La censura va quindi accolta, poiche' il giudice d'appello si e' limitato ad affermare che le operazioni di effettiva cessione e di effettiva prestazione di servizi, che avevano fatto seguito alle fatturazioni degli acconti, non erano "rientranti nel campo di applicazione dell'imposta", senza esaminare la rilevanza delle successive note di credito.

La sentenza cassata per il profilo corrispondente con rinvio al giudice del merito, che dovra' riesaminare la fattispecie attenendosi ai principi indicati.

3.- Col settimo e con l'ottavo motivo di ricorso, da esaminare congiuntamente, perche' connessi, la societa' si duole dell'insufficienza della motivazione in ordine alla prova della natura infruttifera dell'operazione di finanziamento intercorsa tra la s.p.a. (XXXXX) e la propria partecipata s.p.a. (XXXXX) e della violazione dell'articolo 115 c.p.c., comma 1, articoli 167 e 416 c.p.c. (settimo motivo), nonche' della violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 45, comma 2, e dell'articolo 2828 c.c., la' dove il giudice d'appello ha nella sostanza ritenuto insuperabile la presunzione posta dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 45 (ottavo motivo).

La complessiva censura e' infondata.

3.- Questa Corte ha difatti gia' avuto occasione di chiarire (si veda, in particolare, Cass. 16 febbraio 2018, n. 3819) che, in tema d'imposta sul reddito delle persone giuridiche, la dimostrazione della mancata percezione degli interessi attivi sulle somme date a mutuo incombe sul contribuente, gia' per il carattere normalmente oneroso del contratto di mutuo, quale previsto dall'articolo 1815 c.c., nonche', appunto, in virtu' della presunzione fissata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 45, comma 2.

Di qui la conseguenza che la societa' di capitali che abbia ricevuto somme di denaro a titolo di mutuo dai propri soci ha l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sugli interessi corrispettivi dovuti ai soci mutuanti in conseguenza del finanziamento, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 26 non solo nel caso in cui la corresponsione dei suddetti interessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge (Cass. 30 luglio 2007, n. 16821; 7 luglio 2009, n. 15868).

3.1.- Nel caso in esame, la societa' intenderebbe superare la presunzione soltanto in virtu' dell'omessa contabilizzazione di interessi passivi; ma si tratta di fatto di per se' non decisivo, perche' tautologico, e quindi inidoneo da solo a escludere la pattuizione di interessi. D'altronde, diversamente da quanto sostenuto in ricorso, l'Agenzia ha appunto proceduto a "...contestare l'idoneita' della mancata indicazione nella scritture contabili della societa' finanziata...", come si legge nello stralcio delle controdeduzioni presentate dinanzi al giudice d'appello, riportato a pag. 73 del ricorso.

Ne deriva la correttezza della statuizione della sentenza impugnata, con la quale si e' giustappunto escluso che la contribuente abbia superato le presunzioni di legge.

La complessiva censura e' per conseguenza respinta.

4.- Fondato e', invece, il nono motivo di ricorso, col quale la contribuente denuncia l'insufficienza della motivazione in ordine all'inerenza all'attivita' d'impresa dei costi sostenuti per l'acquisto di gas.

A fronte della valutazione d'inadeguatezza della prova dell'inerenza, la societa' allega fatti potenzialmente idonei a orientare diversamente il giudizio, dati dall'affermato accreditamento dell'importo dell'assegno col quale sono stati sostenuti i costi al soggetto che l'aveva emesso, ad avviso della societa' per errore, dalle fatture e dalla bolle di consegna del gas e dalle scritturazioni relative nel libro giornale.

La censura va in conseguenza accolta.

5.- Fondato e', infine, il decimo motivo di ricorso, col quale si lamenta la violazione e falsa applicazione della L. 11 marzo 1988, n. 67, articolo 8, comma 35, nonche' dell'articolo 115 c.p.c., comma 1, articoli 167 e 416 c.p.c., nonche' l'insufficienza della motivazione in ordine ai fatti corrispondenti, la' dove il giudice d'appello ha trascurato che il rimborso del costo del personale distaccato dalla (XXXXX) non fosse totale, ma parziale.

5.1.- La valutazione di fondatezza risente dell'interpretazione del diritto unionale fornita dalla Corte di Giustizia, interpellata da questa Corte. Secondo la Corte di Giustizia, quindi (Corte giust.

11 marzo 2020, causa C-94/19), l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale (ossia, appunto, la L. n. 67 del 1988, articolo 8, comma 35) in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali e' versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della societa' controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Il motivo va quindi accolto, giacche' occorre che il giudice del rinvio proceda a queste valutazioni.

6.- In definitiva, in accoglimento del secondo, del terzo, del quarto, del quinto, del sesto, del nono e del decimo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata per i profili corrispondenti, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione.

P.Q.M.

rigetta il primo, il settimo e l'ottavo motivo di ricorso, accoglie i restanti, cassa la sentenza impugnata per i profili corrispondenti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza