Sentenza del 18/10/2021 n. 28718 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

D.M.M., titolare dell'omonima ditta individuale, impugnava un avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2004, con il quale veniva rettificata la dichiarazione IVA del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 54, comma 5 e disconosciuto un credito derivante dall'acquisto di un bene strumentale.

La Commissione Tributaria Provinciale di Potenza rigettava il ricorso. Il contribuente impugnava la decisione e la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, con sentenza n. 32/02/15, depositata il 15.1.2015, rigettava l'appello.

La CTR evidenziava che la complessa operazione riguardava un bene usato e non nuovo come avrebbe dovuto essere per ottenere i benefici della L. n. 1329 del 1995 (legge Sabatini) e che il contratto atipico di sale & sale back non era applicabile nella specie in quanto lo stesso ricorrente era già proprietario dei beni strumentali.

D.M.M. ricorre per la cassazione, con quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c.; omessa pronuncia sull'eccezione preliminare di prescrizione del credito del periodo di imposta 2014.

Lamenta che tanto la CTP che la CTR avevano omesso di pronunciarsi sull'eccezione preliminare di prescrizione del credito.

La censura è inammissibile.

Ad integrare gli estremi della omessa pronuncia non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessario che sia completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile in riferimento alla soluzione del caso concreto: il che non si verifica quando la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione (Cass. n. 1855 del 2020n. 24155 del 2017; Cass. n. 17956 del 2015; Cass. n. 21612 del 2013; Cass. n. 20311 del 2011).

Inoltre, affinchè possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronunzia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., è necessario, da un lato, che al giudice del merito siano state rivolte una

domanda od un'eccezione autonomamente apprezzabili, ritualmente ed inequivocabilmente formulate, per le quali quella pronunzia si sia resa necessaria ed ineludibile, e, dall'altro, che tali istanze siano riportate puntualmente, nei loro esatti termini e non genericamente ovvero per riassunto del loro contenuto, nel ricorso per cassazione, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire al giudice di verificarne, "in primis", la ritualità e la tempestività ed, in secondo luogo, la decisività delle questioni prospettatevi. Ove, quindi, si deduca la violazione, nel giudizio di merito, del citato art. 112 c.p.c., riconducibile alla prospettazione di un'ipotesi di "error in procedendo" per il quale la Corte di cassazione è giudice anche del "fatto processuale", detto vizio, non essendo rilevabile d'ufficio, comporta pur sempre che il potere-dovere del giudice di legittimità di esaminare direttamente gli atti processuali sia condizionato, a pena di inammissibilità, all'adempimento da parte del ricorrente - per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione che non consente, tra l'altro, il rinvio "per relationem" agli atti della fase di merito - dell'onere di indicarli compiutamente, non essendo legittimato il suddetto giudice a procedere ad una loro autonoma ricerca, ma solo ad una verifica degli stessi" (Cass. n. 15367 del 04/07/2014).

2. Con il secondo motivo deduce omesso esame di fatti decisivi per il giudizio; violazione e falsa applicazione della L. 26 novembre 1965, n. 1329 e degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c..

Lamenta che la CTR non aveva tenuto conto che nessun aiuto previsto dalla legge Sabatini gli era stato erogato nè era stato richiesto essendo pacifico che i beni non fossero nuovi.

Il motivo è inammissibile.

La deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata (secondo la formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 applicabile ratione temporis, precedente la novella del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134) conferisce al giudice di legittimità il controllo del profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico- formale delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta in via esclusiva l'individuazione delle fonti del proprio convincimento, il controllo dell'attendibilità e della concludenza, la scelta dei mezzi di prova acquisiti. La sindacabilità del ragionamento del giudice del merito è consentita solo laddove emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre a una diversa decisione, ovvero ove si evinca l'obiettiva carenza del procedimento logico che lo ha indotto al convincimento (Cass., Sez. U., 25 ottobre 2013, n. 24148; Cass., Sez. Lav., 27 aprile 2005, n. 8718), non potendo invece essere richiesto a questa Corte, che non è giudice del fatto, di riesaminare il materiale probatorio acquisito e di apprezzarlo diversamente, (Cass., Sez. I, 5 agosto 2016, n. 16526 del 05/08/2016; Cass., Sez. VI, 7 gennaio 2014, n. 91).

Nel caso di specie la CTR ha illustrato le ragioni per le quali ha ritenuto che le operazioni negoziali condotte dalle ricorrenti in concorso con i terzi non fossero assimilabili ai contratto di sale and lease back, nonchè le ragioni per le quali ne ha escluso la liceità, rilevando come la simulazione assoluta della vendita era stata concepita al fine di emettere cambiali passive scontate successivamente in banca per fruire di finanziamenti bancari agevolati, attraverso la fittizia interposizione di una società cartiera (accertamento, questo, non contestato dal

ricorrente), ma non avevano comportato nè il trasferimento dei beni e il regolamento finanziario delle operazioni era avvenuto in via meramente scritturale.

Nè il vizio denunciato può ritenersi sussistente in ragione dell'omesso esame da parte della CTR della rinuncia ai benefici della legge Sabatini atteso che il giudice ha fondato il giudizio di antigiuridicità non sull'effettiva consumazione dell'illecito, ma sullo scopo illecito delle operazioni negoziali, solo apparentemente attuate e non aventi altra causa economica se non quella di conseguire una indebita elusione dell'IVA.

3. Con il terzo motivo deduce l'erronea qualificazione giuridica dell'operazione contrattuale: violazione dell'art. 1322 c.c.; erronea individuazione della causa del contratto: violazione degli artt. 1325 e 1343 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

4. Con il quarto motivo deduce la violazione dell'art. 1350 c.c. in materia di libertà di forma dei contratti, art. 1322 c.c. in materia di meritevolezza della causa ed abuso del diritto ed art. 1373 c.c. in materia di buona fede contrattuale. Vizio della sentenza per omesso esame di fatti decisivi per il giudizio. Violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 in relazione agli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5).

Lamenta che la CTR aveva escluso l'assimilabilità dell'operazioni di vendita allo schema del contratto atipico di finanziamento del sale and sale back che era consistito nell'alienazione e nel riacquisto di un bene strumentale, con regolamento cambiario in cinque anni, allo scopo di acquisire liquidità immediata e di conservarne al contempo l'uso, senza, quindi, che sia prevista la sua movimentazione fisica. Nella specie, secondo il ricorrente, la complessa operazione realizzata, resa necessaria dal reperimento di risorse finanziarie per l'attività aziendale e dal mantenimento in capo all'imprenditore della disponibilità dei beni strumentali, era lecita, valida ed effettiva e nessuna frode Iva si era verificata in quanto la compensazione era avvenuta in modo del tutto lecito.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta. Esse sono in parte inammissibili e in parte infondate.

4.1. I motivi, i quali mirano ad ottenere da questa Corte una diversa ricostruzione del profilo causale della compravendita a catena dedotta in giudizio, non colgono la ratio decidendi che sorregge la pronuncia impugnata; il giudice d'appello ha infatti escluso in radice la configurabilità fra le stesse di un collegamento negoziale assimilabile allo schema del sale and sale back, in quanto ne ha accertato la simulazione assoluta, rilevando come i contratti, volti ad un triplice passaggio di proprietà (imprenditore agricolo Generaltractor; Generaltractor - Generalcredit; Generalcredit-Imprenditore agricolo) non fossero realmente voluti dalle parti, che, attraverso la loro fittizia stipulazione, miravano ad ottenere illecitamente l'evasione IVA. La CTR ha ricostruito l'operazione in questi termini: "il ricorrente vende a Generaltractor e resta debitore dell'IVA verso l'Erario; Generaltractor, a sua volta, rivende il bene a Generalcredit compensando l'Iva versata cartolarmente al ricorrente con quella incassata da Generalcredit; quest'ultima rivende, sempre sulla carta al ricorrente compensando a sua volta, con la fattura emessa al compratore l'Iva versata a Generaltractor, così consentendo al ricorrente di compensare l'imposta a debito della vendita a Generaltractor. Vi è stata, quindi, una

interposizione fittizia della Generaltractor, attraverso cui le parti hanno posto in essere un contratto in frode alla legge con conseguente elusione/evasione IVA".

Va peraltro rilevato che i motivi sono inammissibili anche per difetto assoluto di specificità, atteso che la critica del ricorrente si risolve nella contrapposizione tra l'interpretazione da esso propugnata e quella accolta dal giudice del merito, senza che, secondo quanto richiesto dall'art. 366 c.p.c., nn. 4 e 6, sia riportato il testo integrale della regolamentazione pattizia o che sia chiarito in quale modo la CTR si sia discostata dai canoni ermeneutici che si indicano come violati (Cass. nri. 7635/019, 25728/013).

4.2. Va riaffermato il recente indirizzo di questa Sezione tributaria (Cass. 09/03/2020, n. 6526), riguardante un'analoga controversia in materia di sale and sale back, per il quale: "Ai sensi degli artt. 10, par. 2, e 17, par. 1, della sesta direttiva 77/388/CEE, "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 dell'art. 10, par. 2 della sesta direttiva sopra menzionata. 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 l'art. 21 n. 1 lett. C) della ricordata sesta direttiva - 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 della sesta direttiva, 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).

Il ricorso deve essere, pertanto rigettato.

Nulla sulle spese in assenza di attività difensiva di parte intimata.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 12 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza