Sentenza del 01/04/2021 n. 9064 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dagli atti che l'Agenzia delle entrate ha indirizzato alla s.r.l. E., che svolge attività di recupero e di riciclaggio di rifiuti solidi e industriali, una serie di rilievi, consistenti:

- quanto all'anno d'imposta 2004, nell'esclusione della rilevanza della contabilizzazione di una fattura emessa dalla s.r.l. A. Costruttori concernente lavori non pagati, perchè in realtà non avviati, benchè l'importo relativo fosse stato registrato nel conto patrimoniale denominato "spese impianto discarica (---)"; con la pretesa impositiva l'Agenzia ha recuperato l'iva indicata nella fattura, che ha ritenuto indebitamente detratta;

- sempre in relazione all'anno d'imposta 2004, nel recupero di materia imponibile ai fini delle imposte dirette di proventi scaturenti da attività svolte dalla filiale in (---); con la pretesa l'Agenzia ha accertato un reddito d'impresa di Euro 316.689,00 contro una perdita dichiarata di Euro 174.000,00;

- con riguardo all'anno d'imposta 2005, nella contestazione di omessa fatturazione di operazioni imponibili, in relazione alle quali ha recuperato l'iva non versata.

Le pretese sono state compendiate in due avvisi di accertamento, ai quali si è aggiunta una cartella di pagamento concernente ires e iva, oltre interessi e sanzioni per l'anno 2004. La contribuente ha impugnato avvisi e cartella, e la Commissione tributaria provinciale di Bari, previa riunione dei ricorsi, ha ritenuto legittima la sola detrazione dell'iva per il 2004.

Società e Agenzia hanno proposto appello, rispettivamente principale e incidentale per i profili di rispettiva soccombenza, e la Commissione tributaria regionale ha rigettato il primo e accolto il secondo. Quanto alle operazioni non fatturate, che erano state inserite nel 2005 nel conto "fatture da emettere" e successivamente girocontate in un conto di credito (denominato " A. Costruzioni"), il giudice d'appello ha convenuto con quello di primo grado che in relazione ad esse si sarebbe dovuta emettere fattura. E ciò perchè l'inclusione degli importi relativi alle operazioni in questione nel conto "fatture da emettere" avrebbe implicato appunto l'obbligo di emissione della fattura e la conseguente rilevazione dell'iva a debito; laddove il successivo giroconto nel conto di credito delle somme relative alle operazioni avrebbe cristallizzato i crediti, escludendo la necessità delle fatturazioni relative. In relazione al recupero a tassazione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette, che era ragguagliato a operazioni della filiale albanese, ha accertato che le attività in questione erano state disposte dalla sede centrale, che aveva concesso alla filiale albanese una somma a titolo di mutuo infruttifero da versare in più soluzioni. Sicchè l'importo imputato a patrimonio netto del bilancio della contribuente sarebbe

dovuto concorrere al reddito di esercizio del conto economico con rilevanza di una sopravvenienza attiva. Ancora, in relazione alla fattura emessa da s.r.l. A. Costruttori in prospettiva della partenza dei lavori mai iniziati, il giudice d'appello ha fatto leva sulla mancanza dei due presupposti ai quali il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, ancora l'imponibilità della prestazione di servizi, ossia l'esecuzione della prestazione e il pagamento del corrispettivo; di modo che ha escluso il diritto di detrazione relativo. Infine, quanto alla cartella, la Commissione tributaria regionale ha riconosciuto che l'amministrazione ha operato nei limiti previsti dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15.

Contro questa sentenza propone ricorso la contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a sei motivi, cui l'Agenzia risponde con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Il primo motivo di ricorso, col quale la contribuente lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c., e dell'art. 111 Cost., è inammissibile perchè con esso la ricorrente si limita a chiedere a questa Corte "di effettuare l'esame degli atti del giudizio di merito e, quindi, dell'appello spiegato da E. s.r.l." che riproduce, senza evidenziare in che cosa consista la censura proposta.

2.- Col secondo motivo di ricorso la società denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, là dove si è ritenuto che le prestazioni di servizio relative all'anno d'imposta 2005 le quali, sebbene svolte, non siano state fatturate, nè pagate, determinino comunque l'insorgenza del presupposto impositivo e dell'esigibilità dell'imposta. Ciò perchè, ad avviso della società, il momento impositivo ai fini dell'iva in caso di prestazioni di servizi non coincide con l'ultimazione del servizio, bensì con l'incasso del corrispettivo.

La censura è fondata nei limiti che seguono.

2.1.- Le sezioni unite di questa Corte (con sentenza 21 aprile 2016, n. 8059) hanno evidenziato la distinzione tra fatto generatore dell'imposta, da cui scaturisce l'obbligazione tributaria, esigibilità, ossia attitudine attuale dell'imposta ad essere pretesa da parte dell'erario, e pagamento. Il fatto generatore di norma coincide con l'esigibilità, ma ne rimane ontologicamente distinto, giacchè esso s'identifica con l'espletamento dell'operazione.

Il fatto generatore determina l'imponibilità, cui si ricollegano gli effetti previsti dalla disciplina del tributo; e l'imponibilità è indice di capacità contributiva, sicchè va necessariamente riferita, nella prospettiva degli artt. 3 e 53 Cost., e per l'esigenza di non trattare differentemente situazioni uguali, a un dato oggettivo omogeneo e insuscettibile di variazioni determinate da scelte casuali e soggettive. Il che non accadrebbe, ove si ritenga che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, costruisca il pagamento come fatto generatore dell'imposta, giacchè, in tal caso, l'imponibilità a fini iva sarebbe, irrazionalmente, destinata a mutare non solo in rapporto alla tipologia delle operazioni imponibili, ma anche all'interno di ciascuna di esse, nonchè in funzione dell'opzione dell'operatore (che eventualmente anticipi il momento impositivo con l'emissione della fattura).

2.2.- In questo contesto, e con riguardo alla normativa italiana, la giurisprudenza unionale ha stabilito che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, là dove attribuisce rilevanza a fini impositivi, quanto alle prestazioni di servizi, al dato del pagamento del relativo corrispettivo, non contrasta con la sesta Dir., art. 10, "in quanto questa disposizione, pur identificando il fatto generatore dell'imposta con l'esecuzione della prestazione, consente tuttavia agli Stati membri di stabilire che l'imposta diventi esigibile, per tutte le prestazioni, solo con l'incasso del corrispettivo" (Corte giust. 26 ottobre 1995, causa C-144/94).

La norma nazionale deve quindi essere necessariamente intesa nel senso che la ficta identificazione con il pagamento del corrispettivo ("le prestazioni di servizio si considerano effettuate...") investe il compimento della prestazione con esclusivo riferimento alla sua rilevanza ai fini della mera esigibilità dell'imposta: ove ne risultassero coinvolte anche l'imponibilità e, quindi, l'insorgenza dell'obbligazione tributaria, la disposizione sarebbe incompatibile con il diritto unionale.

Significativo riscontro si ha anche nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 3 (nel testo applicabile all'epoca dei fatti), che, ai fini della territorialità delle prestazioni di servizi, e quindi dell'imponibilità di esse in Italia, si riferisce pur sempre alla loro esecuzione ("...quando sono rese a...").

3.- L'esecuzione della prestazione comporta dunque l'insorgenza dell'obbligazione tributaria; e l'insorgenza dell'obbligazione si traduce nell'insorgenza degli obblighi propri della disciplina del tributo.

In particolare, ai fini dell'iva, tra questi obblighi v'è quello di fatturazione; in relazione a quest'obbligo il pagamento del corrispettivo è soltanto l'"estremo limite temporale per l'adempimento" (ancora Cass., sez. un., n. 8059/16, cit.).

In definitiva, l'obbligo sorge con l'esecuzione della prestazione, anche se ai fini dell'adempimento è fissato in favore dell'obbligato termine fino al pagamento del corrispettivo.

3.1.- E' proprio la fatturazione, d'altronde, che propizia il funzionamento del meccanismo dell'iva, in quanto consente al soggetto passivo del tributo di addebitarne il peso economico all'acquirente/committente: lo stabilisce il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 18, comma 1, a norma del quale "il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente", e se ne trae conferma dal successivo art. 21, comma 2, il quale prescrive che la fattura deve contenere l'indicazione dell'imposta separatamente rispetto a quella del corrispettivo della cessione o della prestazione (sul ruolo fondamentale della fattura nel sistema dell'iva vedi anche Corte Cost. 18 aprile 2019, n. 95, punto 5). Anche la base imponibile d'altro canto è determinata dal corrispettivo dovuto al prestatore secondo le condizioni contrattuali (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13), in conformità alla norma unionale (Dir. iva, art. 73, che riproduce la parte corrispondente della sesta Dir., art. 11), che si riferisce al "corrispettivo versato o da versare...al prestatore...".

3.2.- Va allora ribadito che l'orientamento (espresso di recente da Cass. 23 gennaio 2020, n. 1468) secondo il quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate soltanto all'atto del

relativo pagamento, cosicchè prima di tale momento non sussiste alcun obbligo, ma solo la facoltà di emettere fattura, non è allineato alle sezioni unite e alla giurisprudenza unionale (lo rimarcano, da ultimo, Cass. 19 novembre 2020, n. 26319 e 24 novembre 2020, n. 26650, punto 3.5).

4.- Questa ricostruzione trova addentellati anche in altri comparti.

4.1.- Giustappunto configurando l'esecuzione della prestazione di servizi come fatto generatore dell'obbligazione tributaria questa Corte esclude difatti, con indirizzo consolidato, che, in caso di procedure fallimentari, il pagamento e la conseguente fatturazione avvenuti in corso di procedura della prestazione di un professionista che sia stata svolta prima della procedura comporti la qualificazione come debito di massa del credito di rivalsa dell'iva L. Fall., ex art. 111, comma 2, (tra varie, Cass. 17 gennaio 2017, n. 1034 e 14 marzo 2018, n. 6245).

4.2.- Di questa giurisprudenza ha dato conto anche la Corte costituzionale (con la sentenza 3 gennaio 2020, n. 1), la quale ha rimarcato che il legislatore ha risposto all'esigenza di protezione delle retribuzioni di professionisti e lavoratori autonomi prevedendo, con la legge di bilancio per l'anno finanziario 2018 (L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 474), che il credito avente ad oggetto il corrispettivo del servizio del "professionista" e il credito per rivalsa dell'iva hanno lo stesso privilegio generale sui mobili, proprio prendendo atto della loro natura concorsuale e non prededucibile.

4.3.- Su altro versante, a proposito della prestazione dell'appaltatore, si sottolinea (Cass. 3 novembre 2016, n. 22276) che l'appaltatore deve emettere, per l'ammontare del corrispettivo dovutogli, una fattura, che rappresenta, dal punto di vista civilistico, l'evento generatore anche del credito per la rivalsa.

5. - Ciò posto, ambigua è, nel contesto dei fatti del caso in esame, la circostanza, su cui si punta in ricorso, che le prestazioni non sono state fatturate perchè non pagate.

5.1.- La giurisprudenza unionale, con la richiamata sentenza concernente la normativa italiana, ha ammesso che il regime in questione, che consente al prestatore e al committente di scegliere il momento dell'esigibilità in funzione dei loro interessi, non impedisce le frodi; ma a limitare i casi in cui il pagamento è rinviato allo scopo di ritardare il momento dell'esigibilità dell'imposta, ha aggiunto, vi sono l'interesse del prestatore a ricevere il pagamento del servizio reso e il fatto che il diritto di detrarre l'imposta nasce appunto quando questa diviene esigibile (punto 20 della sentenza in causa C-144/94, cit.).

E proprio questi parametri comportano necessità di approfondimento, in relazione alle circostanze di fatto emerse in giudizio.

5.2.- Si accerta difatti in sentenza che la società ha proceduto a indicazioni contabili mediante le quali le operazioni svolte dalla Ecoacqua nei confronti della s.r.l. A. Costruzioni erano annotate nel conto "fatture da emettere", per poi essere trasfuse nel conto denominato " A. Costruzioni" come credito da riscuotere (significativamente il giudice d'appello riferisce che "...relativamente all'anno 2005 l'Agenzia contesta operazioni eseguite nel 2001 e nel 2002..." e la ricorrente

specifica di aver assoggettato a tassazione gli importi riportati in contabilità negli anni 2001 e 2002 ai fini delle imposte sul reddito, in base al principio di competenza).

Occorre quindi verificare, anche in considerazione del tempo trascorso dall'espletamento delle prestazioni, se queste modalità abbiano comportato la sottrazione della contribuente all'obbligo di fatturazione o siano state volte a tale scopo, evidenziando, per conseguenza, elementi idonei a stabilire, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 5, nel testo applicabile all'epoca dei fatti, "...l'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati...".

5.3.- Il motivo va quindi accolto, e la sentenza cassata per il profilo corrispondente, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione, affinchè riesamini la fattispecie attenendosi ai seguenti principi di diritto:

"In materia di iva, il fatto generatore dell'obbligazione tributaria, che comporta l'obbligo di fatturazione, in caso di prestazione di servizi è costituito dalla materiale esecuzione della prestazione, laddove il pagamento del corrispettivo identifica esclusivamente il momento di esigibilità dell'imposta, ossia quello di riscossione, nonchè, in relazione a quanto previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 4, il termine per l'adempimento dell'obbligo di emettere la fattura".

"In materia di iva, l'amministrazione finanziaria che, a fronte di indicazioni contabili che prevedano l'annotazione di prestazioni di servizi dapprima in un conto "fatture da emettere" e poi in un conto relativo a crediti da riscuotere, contesti l'omessa fatturazione delle operazioni, ha l'onere di provare, anche sulla base di elementi presuntivi, che il pagamento, pure per equivalente, è stato in realtà compiuto, oppure che il contribuente intende sottrarsi all'adempimento dell'obbligo di fatturazione e di assolvimento dell'imposta, anche in considerazione del tempo trascorso dall'esecuzione dell'operazione, attesi l'interesse del prestatore a ricevere il pagamento rapido del prezzo e la correlazione del diritto di detrazione all'esigibilità dell'imposta".

6.- Il terzo motivo di ricorso, col quale la società si duole della violazione o falsa applicazione del trattato convenzione Italia-Albania, con riferimento all'art. 25, commi 1 e 2, là dove si è ritenuto imponibile il risultato derivante dall'operazione di consolidamento, di rilievo esclusivamente civilistico, del risultato della filiale albanese, è inammissibile perchè non congruente con la decisione.

6.1.- In sentenza difatti si sostiene che, in considerazione del fatto che le attività svolte in (---) sono state in realtà "stanziate dalla sede centrale" mediante concessione di un mutuo infruttifero, l'importo recuperato come maggiore materia imponibile, corrispondente a una parte del debito della partecipata albanese, è stata imputata a patrimonio netto del bilancio della s.r.l. E. che non l'ha fatto concorrere ai fini della determinazione del reddito di esercizio con rilevazione di una sopravvenienza attiva.

7.- Col quarto motivo di ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, in connessione col successivo art. 6, in relazione al recupero concernente la fattura

emessa nonostante l'omesso pagamento del corrispettivo da parte della A. Costruttori, là dove il giudice d'appello ha escluso la configurabilità di una prestazione di servizi rilevante ai fini iva.

La censura è fondata.

7.1.- Rispetto al materiale espletamento dell'operazione, sia essa cessione di beni oppure prestazione di servizi, il rilascio della fattura o l'incasso di tutto o di parte del corrispettivo, lo si è già sottolineato, sono presupposti di esigibilità, il verificarsi dei quali può determinare l'anticipazione del momento impositivo.

La sesta Dir., art. 10, paragrafo 2, n. 2, (corrispondente alla Dir. n. 2006/112, art. 65, nonchè, nell'ordinamento interno, al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 4), si discosta difatti dall'ordine cronologico consueto, là 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. Ciò in quanto nel caso di anticipato pagamento (come in quello di anticipata fatturazione dell'acquisto), il contenuto economico dell'operazione si considera già - in tutto o in parte - realizzato, dando vita al presupposto fiscalmente sufficiente per la sua imponibilità, sia pure limitatamente all'importo pagato o fatturato, purchè 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).

7.2.- Come rilevava la Commissione a motivazione della proposta della sesta direttiva, difatti, "quando vengono incassati acconti anteriormente al fatto generatore, il loro incasso rende esigibile l'imposta, poichè i contraenti dimostrano in tal modo di voler trarre anticipatamente tutte le conseguenze finanziarie legate alla realizzazione del fatto generatore". Le medesime considerazioni valgono per la fatturazione anticipata, la quale è idonea a determinare l'imponibilità e l'esigibilità della prestazione, nei limiti di quanto fatturato; laddove eccentrico e non argomentato è il criptico riferimento contenuto in sentenza all'abuso del diritto.

La censura va in conseguenza accolta.

8.- Col quinto motivo di ricorso la società denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, in relazione al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, là dove il giudice d'appello ha qualificato come iscrizione a ruolo a titolo provvisorio quella oggetto della cartella di pagamento impugnata, nonostante si trattasse di riscossione frazionata in corso di giudizio.

8.1.- Il motivo è fondato.

La stessa Agenzia riconosce in controricorso che quando è stata emessa la cartella pendeva ricorso giurisdizionale: e, per costante orientamento di questa Corte (in espressione del quale si veda, fra varie, Cass. 31 ottobre 2018, n. 27803), il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 1, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto D.Lgs. n.

546 del 1992, art. 68, regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario.

9.- L'ultimo motivo, infine, col quale si denuncia la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 19 e 21, perchè il giudice d'appello li ha ritenuti inapplicabili, è inammissibile per carenza di autosufficienza, in quanto la società non indica i termini in cui ha proposto la questione col ricorso di primo grado.

10.- In definitiva, il ricorso va accolto anche in relazione ai motivi quarto e quinto e la sentenza impugnata cassata per i profili corrispondenti, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione, la quale riesaminerà il rilievo concernente la fatturazione anticipata verificando se l'operazione fosse in quel momento nota e sembrasse certa e applicherà i principi dettati in tema di riscossione frazionata.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibili il primo, il terzo e l'ultimo motivo di ricorso, accoglie i restanti, cassa la sentenza impugnata per i profili corrispondenti ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 25 febbraio 2021.

Depositato in Cancelleria il 1 aprile 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza