

Sentenza del 21/07/2023 n. 21897 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva parzialmente l'appello proposto dal Fallimento della (Omissis) Spa in liquidazione avverso la sentenza n. 10656/43/14 della Commissione tributaria provinciale di Milano che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento per II.DD. ed IVA 2006.

La CTR, nella parte della sentenza impugnata che qui rileva, osservava in particolare che non era dovuta l'IVA detratta come preteso nell'atto impositivo impugnato in relazione alla contestazione di inesistenza oggettiva della relativa fattura, posto che tale imposta non risultava indicata nella fattura stessa emessa da una società di diritto olandese, sicchè la mera annotazione nelle scritture contabili non aveva alcun effetto ai fini di detta imposta.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate due motivi.

Resiste con controricorso il Fallimento della società contribuente, che successivamente ha depositato una memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, - l'agenzia fiscale ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21 poichè la CTR ha affermato non dovuta l'IVA pretesa con l'avviso di accertamento impugnato per la sola ragione che nella fattura fittiziamente emessa dalla società olandese l'imposta non era stata indicata, risolvendosi la doppia annotazione della medesima da parte della società italiana come una mera "partita di giro".

La censura è fondata.

Risulta - in fatto - pacifica l'inesistenza oggettiva dell'operazione (studio di fattibilità per la costruzione di un complesso alberghiero) fatturata dalla società olandese Global Business & Communications BV. Pacifico altresì è che tale fattura è stata emessa senza applicazione dell'IVA, in quanto prestazione di servizi infracomunitaria e che pertanto è stata trattata dalla "committente" (Omissis) Spa con il prescritto meccanismo dell'"inversione contabile" ossia con la doppia annotazione nel registro delle fatture passive (registro acquisti) ed in quello delle fatture attive (registro vendite).

E' dunque chiaro che come effettivo emittente della fattura la società italiana è debitrice dell'IVA, in virtù del principio di cartolarità di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 , e che peraltro

come utilizzatrice di una fattura per operazione oggettivamente inesistente non poteva comunque detrarla (in tal senso è la giurisprudenza consolidata di questa Corte: tra le molte, v. Sez. 5 -, Ordinanza n. 28263 del 11/12/2020, Rv. 660036 - 01; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17774 del 06/07/2018, Rv. 649799 - 01).

Tale disposizione legislativa e la relativa giurisprudenza di questa Corte trovano fondamento nella considerazione che la frode, dovendosi affermare tale anche l'emissione di fatture false (indifferentemente se oggettivamente o soggettivamente), è un "limite generale" al principio di neutralità dell'imposta (cfr. in tal senso Corte di giustizia UE sentenze Idexx ed Ecotrade).

Sotto questo profilo l'adozione del, pur astrattamente corretto, meccanismo dell'inversione contabile è del tutto irrilevante, appunto perchè la doverosità del pagamento dell'IVA correlato all'indetraibilità è regola generale nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti. Peraltro, in relazione alla questione dello jus superveniens posta dal controricorrente con la memoria, particolarmente incentrato sul D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 , comma 9-bis.3, come modificato, retroattivamente (in quanto lex mitior), dal D.Lgs. n. 158 del 2015 , va ribadito che "In tema di Iva, il regime sanzionatorio più favorevole, sancito dalla parte finale del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 , comma 9-bis.3, per le operazioni inesistenti soggette al regime contabile del "reverse charge", introdotto dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, comma 1, lett. f) , attiene esclusivamente alle operazioni che siano anche astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, e a quelle che, pur imponibili, siano state realizzate in buona fede, ma non anche alle operazioni imponibili oggettivamente e soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico, atteso che per esse non è consentita la neutralizzazione dell'Iva a credito e di quella a debito prevista dalla richiamata prima parte della medesima disposizione, in quanto prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa detraibilità, in coerenza con quanto chiarito da CGUE, sentenza 11 novembre 2021, C-281/20, in causa C-Ferimet S.L. c/o AGE" (Sez. U -, Sentenza n. 22727 del 20/07/2022, Rv. 665195 - 01).

Nel caso di specie tale, nuova e più favorevole disposizione sanzionatoria, non è quindi applicabile, trattandosi incontrovertibilmente di un'operazione (oggettivamente) inesistente ed altrettanto pacificamente non essendo la stessa un'operazione "esente, non imponibile" o comunque "fuori campo" IVA. Nemmeno ha fondamento l'ulteriore suggestione ermeneutica introdotta con la memoria dalla società contribuente in relazione al testo modificato del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 .

I termini "cedente o prestatore" utilizzati nella versione vigente in sostituzione della, più generica, locuzione "se viene emessa fattura" della previgente versione della disposizione legislativa devono infatti essere adattati al modulo attuativo formale del reverse charge, con la conseguenza che nel caso di specie (Omissis) è allo stesso tempo, cartolarmente, sia "prestatore" che "committente" del servizio (fittiziamente) fatturato e quindi debitore dell'IVA sull'operazione inesistente, come fondatamente preteso dall'agenzia fiscale con l'atto impositivo impugnato.

Quanto ai profili di compatibilità costituzionale/unionale di siffatto orientamento nomofilattico basti rinviare all'ampia dissertazione nella citata, recente, pronuncia delle SU di questa Corte,

anche per i riferimenti alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE. Il secondo motivo (vizio motivazionale) risulta assorbito dall'accoglimento del primo.

In conclusione, accolto il ricorso, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito va rigettato il ricorso introduttivo della lite.

Tenuto conto del recente consolidamento interpretativo di questa Corte sul novum normativo le spese del processo possono essere integralmente compensate.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, dichiara assorbito il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso introduttivo della lite; compensa le spese del processo.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza