

Sentenza del 26/06/2024 n. 17669 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente ricorreva avverso l'avviso di accertamento notificatole per IRES, IRAP e IVA per l'anno 2011 con il quale, per quanto qui di interesse, l'Ufficio recuperava l'iva detratta a fronte della realizzazione di un impianto fotovoltaico portata dalle fatture emesse dalla BLU GEA Srl, originariamente commissionatole dalla PROGETTO ENERGIA Srl e che solo in seguito, dopo l'entrata in funzione dello stesso e dopo l'emissione delle fatture, oltre che in seguito al collaudo, era stato acquistato da parte della contribuente unitamente al terreno sul quale era collocato; quindi l'impianto era messo in funzione e accatastato.

In dettaglio, l'impianto era stato commissionato nel 2010 dalla società PROGETTO ENERGIA Srl per mezzo di contratto di appalto alla società BLU GEA Srl su terreno di proprietà della prima società. PROGETTO ENERGIA Srl presentava nel 2010 la prescritta DIA al comune di Viterbo. L'impianto era poi effettivamente completato il 23 dicembre 2010, come risulta dal certificato di collaudo.

Intanto, non avendo PROGETTO ENERGIA Srl ottenuto il finanziamento necessario all'ultimazione dell'opera, la stessa risolveva il contratto con BLU GEA Srl e la società AGRISUN TWO Srl odierna controricorrente le subentrava nell'acquisto dell'impianto. Era quindi risolto il primo contratto a seguito di risoluzione consensuale con restituzione della caparra ricevuta e negoziata la cessione dell'impianto in corso di costruzione alla AGRISUN TWO Srl nei confronti della quale BLU GEA Srl iniziò da marzo 2011 a emettere le fatture per l'importo prestabilito fino all'importo di euro 662.500,00 oltre Iva. In precedenza, nessuna fattura fu emessa da BLU GEA Srl nei confronti di altri soggetti per l'impianto in argomento. In data 29 giugno 2011 l'impianto era collegato alla rete elettrica.

L'Ufficio sottolineava nei propri atti come la proprietà del terreno fosse stata acquistata dalla società contribuente solo il successivo 9 febbraio 2012 all'atto della stipula dell'atto notarile; in tale data solamente poteva quindi riconoscersi in capo alla contribuente la proprietà dell'impianto. Nondimeno, la stessa società contribuente era risultata formale intestataria delle fatture emesse dalla società appaltatrice (emesse prima di allora, a partire dal marzo 2011) che aveva provveduto a pagare.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, tali pagamenti - in ordine ai quali l'emissione delle fatture nei confronti di AGRISUN TWO Srl risultavano parimenti irrilevanti ai fini della detraibilità IVA - andavano qualificati come adempimenti del terzo ex art. 1180 c.c., quindi inidonei a radicare il rapporto giuridico nel quale le prestazioni oggetto delle fatture si inserivano in capo alla contribuente.

La CTP respingeva il ricorso - per quanto qui interessa - poiché la prestazione di realizzare l'impianto doveva essere oggetto dell'emissione delle fatture nei confronti all'originaria committente PROGETTO ENERGIA Srl, né vi era prova ad avviso del giudice di primo grado che la realizzazione dell'impianto fosse stata svolta da BLU GEA Srl a favore di AGRISUN TWO Srl, cosa che si evinceva dal verbale di collaudo del 23 dicembre 2010, anteriore di circa tre mesi all'emissione delle fatture oggetto di rilievo.

La contribuente società appellava la pronuncia; la CTR accoglieva l'appello.

Riteneva la sentenza impugnata debitamente documentata la richiesta di detrazione dell'iva pagata a BLU GEA Srl sia attraverso le fatture ricevute dalla stessa, sia attraverso i bonifici disposti in favore dell'emittente le stesse, in quanto la prestazione le era stata fatturata e da lei era stata pagata, anche nulla avendo pagato l'originaria committente dell'impianto e proprietaria del terreno PROGETTO ENERGIA Srl

Ricorre a questa Corte l'Amministrazione Finanziaria con atto affidato a un solo articolato motivo, illustrato da memoria.

La società resiste con controricorso.

A seguito di ordinanza interlocutoria della sesta sezione di questa Corte, la controversia era rinviata alla discussione in pubblica udienza.

Motivi della decisione La sola censura dedotta, articolata in tre punti di doglianza, si incentra sulla violazione/falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 19 primo comma, 6, terzo comma, e 3, commi primo e terzo, del d.P.R. n. 633 del 1972 in una con gli artt. 167 e 168 della Dir. 2006/112 CE in relazione all' art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la CTR erroneamente riconosciuto la detrazione dell'Iva indicata nelle fatture emesse nei suoi confronti dalla Blu Gea Srl per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico, detrazione non spettante - in sostanza - alla luce della anteriorità del collaudo dell'impianto rispetto al subentro della società AGRISUN TWO Srl nella titolarità dell'impianto e della irrilevanza delle fatture e dei bonifici eseguiti dalla contribuente a pagamento di tali fatture.

Il motivo è fondato nei termini che seguono.

Invero, dalla pronuncia impugnata si evince che "fu pattuita la risoluzione del primo contratto e la contemporanea cessione dello stesso impianto in corso di costruzione alla Agrisun".

Nel dettaglio, venne negoziata la cessione dell'impianto in corso di costruzione alla AGRISUN TWO Srl nei confronti della quale BLU GEA Srl iniziò da marzo 2011 a emettere le fatture per l'importo prestabilito fino all'importo di euro 662.500,00 oltre iva. In precedenza, nessuna fattura fu emessa da BLU GEA Srl nei confronti di altri soggetti per l'impianto in argomento. In data 29 giugno 2011 l'impianto era collegato alla rete elettrica. La proprietà del terreno viene quindi acquistata dalla società contribuente solo il successivo 9 febbraio 2012 all'atto della stipula dell'atto notarile.

Orbene, occorre ricordare, in primo luogo, che, in tema 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, nonché, in relazione a quanto previsto dall' art. 21 , comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 , il termine per l'adempimento dell'obbligo di emettere fattura (v. Cass. n. 9064 del 01/04/2021 ; Cass. Sez. Un. n. 8059 del 21/04/2016).

Ne deriva che il rapporto impositivo era sorto già con la precedente società posto che l'opera era stata realizzata nel dicembre 2010; quindi, era rispetto a questa che si poneva il dovere di procedere alla fatturazione e l'eventuale diritto di detrazione.

Da altro versante, va rilevato che il credito di rivalsa sorge per effetto di una fattispecie complessa: a norma dell' art. 18 del d.P.R. n. 633 del 1972 (decreto istitutivo dell'Iva) "il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente".

La rivalsa rappresenta, dunque, uno degli obblighi principali e caratterizzanti l'applicazione dell'Iva: "chi, infatti, cede il bene o presta il servizio deve addebitare l'imposta in fattura all'altra parte contraente in aderenza al requisito della trasparenza ed al carattere del tributo destinato, in definitiva, a colpire i consumi" (così la Ris. N. 502911/73).

Deve poi considerarsi, altresì, che "il soggetto passivo d'imposta è, a norma dell'art. 17 dello stesso D.P.R. n. 633, solamente il cedente del bene o il prestatore del servizio, che è tenuto a versare il tributo all'Erario o è legittimato, in caso di credito, a chiederne il rimborso" (risoluzione 334264/81). Infine, il comma 4 dell'art. 18 considera "nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti".

Ne deriva, pertanto, che l'emissione delle fatture oggetto di rilievo non doveva avvenire nei confronti di AGRISUN TWO Srl; non è infatti consentita alcuna deroga dal modello legale consistente nella esatta individuazione sia del cedente sia del cessionario.

Né tale profilo appare suscettibile di alterazioni pattuite tra le parti in sede di regolamento contrattuale dei rispettivi obblighi e diritti.

AGRISUN TWO Srl, quindi, nel pagare tali fatture ha agito come soggetto adempiente all'obbligo del terzo (la precedente società, tra l'altro anche proprietario del bene sino al 9 marzo 2012) ex art. 1180 c.c., la cui funzione è quella di attribuire al pagamento effettuato dall'estraneo un effetto solutorio dell'obbligazione finanche (entro date condizioni) contro la volontà del creditore.

E, del resto, proprio l'avvenuta operazione commerciale tra le due società (di cessione dell'impianto) evidenzia che i relativi rapporti, tra esse, si collocavano su un piano affatto differente, di natura privatistica e non di traslazione degli obblighi fiscali.

E alla luce della incontestata situazione di fatto, si evince come l'emissione delle fatture sia avvenuta nei confronti AGRISUN TWO Srl, ma in una situazione in cui la corretta destinataria

delle stesse non era tale società, quantomeno per le opere realizzate fino al dicembre 2010.

Resta da verificare, peraltro, quali attività - qualora siano state indistintamente incluse nella fatturazione qui in rilievo emessa a favore di AGRISUN TWO - fossero effettivamente riferibili, alla luce dei principi sopra esposti, a quest'ultima in quanto realizzate per la definitiva conclusione dell'opera successivamente al subentro. Infine, la superiore conclusione trova conferma nell'orientamento -invero speculata sia in fatto sia concettualmente - pure espresso da questa Corte (Cass. Ord. 15637/2020) secondo il quale non assurge a circostanza valorizzabile ai fini dell'indetraibilità dell'IVA ovvero della indeducibilità dei costi - risultando obiettivamente indifferente e non condizionante - il dato fattuale della corresponsione del prezzo d'acquisto e dell'IVA, anziché da parte della contribuente, da parte di un soggetto terzo estraneo alla società.

Pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza è cassata con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame, da compiersi nel rispetto dei principi sopra enunciati.

P.Q.M. accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio in diversa composizione alla quale si demanda provvedere anche riguardo le spese del presente giudizio di Legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza