

IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA)

Accertamento

Detrazioni

In genere

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Presidente -

Dott. CATALLOZZI Paolo - Consigliere -

Dott. TRISCARI G. - rel. Consigliere -

Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M.G. - Consigliere -

Dott. ANTEZZA Fabio - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17555 del ruolo generale dell'anno 2015 proposto da:

Tool-Mec s.r.l., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Angelo Osnato e Alessandro Alessandri per procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliata in Roma, Piazza dei Carracci, n. 1, presso lo studio di quest'ultimo difensore;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, n. 159/7/2015, depositata in data 22 gennaio 2015.

Svolgimento del processo

che:

dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a Tool-Mec s.r.l. un avviso di accertamento con il quale aveva recuperato a tassazione il credito Iva per l'anno 2004 ed erano state irrogate le conseguenti sanzioni, atteso che il suddetto credito, per il quale era stata omessa la dichiarazione, era stato inoltre ritenuto non spettante; la società aveva proposto ricorso deducendo che il credito Iva era stato esposto nella dichiarazione relativa all'anno 2005 e che l'operazione ad esso relativa era effettiva e non finalizzata all'indebito risparmio di imposta, trattandosi di acquisto di beni strumentali per l'inizio dell'attività; inoltre, evidenziava che la misura del corrispettivo da essa versato trovava giustificazione nel fatto che la venditrice (Tecopress s.p.a.) aveva assunto l'obbligo di eseguire determinate prestazioni in proprio favore; la Commissione tributaria

provinciale di Ferrara aveva rigettato il ricorso; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: era errata la tesi difensiva di parte ricorrente secondo cui la compensazione del credito Iva era avvenuta nel 2005 e non nel 2004, in quanto il riporto del credito nella dichiarazione del 2005 aveva riguardato un dato che avrebbe dovuto essere indicato anche nella dichiarazione dell'anno precedente ove fosse stata presentata; la società, che non aveva presentato la dichiarazione per l'anno 2004, aveva illegittimamente utilizzato il credito in compensazione senza attendere che l'ufficio procedesse all'accertamento induttivo di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55; era corretta la motivazione del giudice di prime cure secondo cui l'operazione di cui alle fatture contestate doveva essere ritenuta sostanzialmente elusiva, con conseguente legittimità della pretesa e delle sanzioni;

la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a tre motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Motivi della decisione

che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, in relazione al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13, e all'art. 73 direttiva 2006/112/Cee e per violazione e falsa applicazione degli artt. 41 e 53 Cost., in rapporto agli artt. 1322, 1344, 1414 e 1415 c.c., per avere erroneamente ritenuto che il prezzo della vendita non era congruo tenuto conto della natura sostanzialmente elusiva dell'operazione;

in particolare, parte ricorrente evidenzia che, secondo il costante orientamento di questa Corte, che, sua volta, si richiama ai principi espressi dalla Corte di giustizia, non può costituire elemento giustificativo del diniego della detrazione Iva la non congruità del prezzo di acquisto, in quanto sarebbero violati i principi della neutralità dell'imposta e dell'imposizione sulla base del prezzo concordato tra le parti e non del valore economico della prestazione;

in questo ambito, parte ricorrente pone in risalto la circostanza che l'operazione di cessione dei macchinari era stata vera e reale, non potendosi configurare alcuna sovrapproduzione, che non sussistevano dubbi circa l'inerenza dei beni acquistati e che, infine, non poteva ritenere che la suddetta operazione fosse elusiva, non potendosi, peraltro, riscontrare alcun vantaggio fiscale sia per la cedente che per la cessionaria;

il motivo è infondato;

va osservato, in termini generali, che, secondo la giurisprudenza unionale, in tema di diritto alla detrazione Iva, il sistema comune dell'imposta garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva, sicché il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'Iva dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili, sia che esista un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione, sia che manchi un tale nesso, quando le spese sostenute fanno parte dei costi generali del soggetto passivo e rappresentano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce (cfr. Corte Giust. 22 ottobre 2015, Sveda; Corte Giust. 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1; Corte Giust. 29 ottobre 2009, SKF);

la Corte di giustizia, in particolare, ha precisato che, tenendo in considerazione i presupposti per il riconoscimento del diritto alla detrazione Iva, basati fondamentalmente sul principio di neutralità, il giudizio di congruità non è, di per sé, idoneo ad escludere il diritto a detrazione, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia "tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad I.V.A." (Corte di Giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gasaback, per cui "la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante"; Corte di Giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C-129/11, Balkm; Corte di Giustizia, 9 giugno 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicios, Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C.263/15, Lajvèr; Cass. n. 2875 del 3/2/2017; Cass. n. 2240 del 30/1/2018);

pertanto, in condizioni normali, non è consentito all'amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico. Tale verifica l'amministrazione potrà solamente fare allorché la riscontrata antieconomicità rilevi quale indizio di non verità della fattura, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del

servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad Iva;

proprio sulla base di tali considerazioni, questa Corte ha più volte precisato che, avuto riguardo all'Iva, il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza, ma la contestazione dell'Ufficio e, in particolare, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sé priva di rilievo, sicché, in materia di Iva, "l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa" (Cass. civ., 22 luglio 2021, n. 21001; Cass. civ., 7 luglio 2021, n. 19212; Cass., civ., 18904/2018; Cass. Civ., 14 giugno 2019, n. 16010);

con riferimento al caso di specie, il giudice del gravame, confermando sul punto l'argomentazione logico-giuridica compiuta dal giudice di primo grado, ha posto in risalto "l'enorme differenza" tra il prezzo di acquisto della merce (Euro 25.000,00) rispetto a quello, a sua volta, corrisposto dalla società venditrice (Euro 306.000,00);

inoltre, la notevole differenza del prezzo di acquisto è stata considerata nella sua portata complessiva, non facendo unicamente riferimento alla notevole differenza tra il prezzo di acquisto da parte della contribuente e quello, a sua volta, di acquisto dalla società venditrice e, sotto tale profilo, il giudice del gravame ha chiaramente precisato, aderendo alla impostazione di fondo dell'amministrazione finanziaria, che "sia i trasferimenti dei beni che i vantaggi andavano valutati complessivamente";

è proprio sulla base, quindi, di tale considerazione di fondo che il giudice del gravame ha fatto riferimento ad ulteriori elementi, ritenuti indizi idonei della natura "sostanzialmente elusiva dell'operazione", evidenziando che: l'acquisto da parte della contribuente era avvenuto lo stesso giorno in cui la venditrice aveva acquistato, a sua volta, le merci; si trattava di società controllate dallo stesso dominus, essendo la stessa persona l'amministratore della società venditrice e della contribuente; erano evidenti, "sovrapponendo l'operazione compiuta ai suddetti dati contabili", i vantaggi fiscali che ne erano conseguiti, in particolare la circostanza che la società venditrice aveva trasferito alla contribuente gran parte del proprio credito Iva, neutralizzando il plusvalore realizzatosi con l'operazione di acquisto e rivendita di beni, usufruendo di perdite di anni precedenti, mentre, nello stesso tempo, la contribuente aveva ricevuto crediti Iva da utilizzare in compensazione, generando maggiori costi deducibili ed evidenziando a bilancio maggiori valori;

d'altro lato, il giudice del gravame, contrastando, sotto tale profilo, la linea difensiva della contribuente, ha precisato che non era comprensibile la ragione della interposizione nell'acquisto da parte della società venditrice e, d'altro lato, non era giustificabile la mancanza di un contratto avente ad oggetto una prestazione di servizi, accentuando l'attenzione sul fatto che tale onere di prova si rendeva necessaria proprio in quanto il valore dell'asserita prestazione di servizi "era di gran lunga più rilevante rispetto al prezzo dei beni";

in sostanza, il giudice del gravame ha compiuto una valutazione complessiva degli elementi di prova indiziaria posti alla sua attenzione ed ha ritenuto, con una valutazione di merito non sindacabile in questa sede, che, partendo dalla notevole differenza di prezzo delle merci acquistate rispetto a quello che, a sua volta, era stato il prezzo di acquisto da parte della venditrice, l'operazione era "sostanzialmente elusiva", ricostruendo la fattispecie sul piano della macroscopica antieconomicità dell'operazione, sicché non è ravvisabile alcuna violazione di legge;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 19, 30 54, 60 e 55, per avere erroneamente ritenuta legittima la pretesa dell'amministrazione finanziaria relativa all'anno 2004 nonostante il fatto che: la contribuente non aveva compiuto in quell'anno alcuna detrazione Iva, non avendo alcuna Iva attiva da compensare; nessuna dichiarazione Iva era stata presentata per l'anno 2004 e, pertanto, nessuna eccedenza detraibile era stata evidenziata; l'accertamento induttivo dell'ufficio nei confronti del contribuente che non ha presentato la dichiarazione Iva annuale presuppone che sia stata disconosciuta una detrazione ovvero una compensazione di imposta effettivamente avvenute o che sia accertata una imposta dovuta su accertate operazioni imponibili, mentre, nel caso di specie, l'Iva passiva non era stata dichiarata, né detratta né compensata neppure in sede di liquidazione periodica;

il motivo è fondato;

la presente controversia ha ad oggetto la legittimità dell'avviso di accertamento notificato alla contribuente con il quale, relativamente all'anno 2004, era stato contestato l'indebito utilizzo del credito Iva riportato nella dichiarazione relativa all'anno 2005;

la questione di fondo da esaminare è, dunque, se sia corretta la sentenza censurata laddove ha ritenuto che il credito Iva era stato detratto nell'anno 2004, poichè solo in tal caso l'amministrazione finanziaria avrebbe potuto legittimamente procedere al recupero del credito illegittimamente detratto;

parte ricorrente prospetta, con il presente motivo di ricorso, la non correttezza della decisione del giudice del gravame in ordine alla legittimità della pretesa deducendo che, poichè l'avviso di accertamento riguardava l'anno 2004, la possibilità di procedere al recupero del credito presupponeva che in quell'anno fosse stata compiuta la detrazione e, sotto tale profilo, evidenzia l'erroneità della

decisione in quanto il credito Iva, seppure sorto nel 2004, era stato riportato ed utilizzato solo per l'anno 2005 mediante la dichiarazione annuale;

il giudice del gravame ha ritenuto che la compensazione del credito Iva sarebbe avvenuta nel 2004, ed ha basato tale conclusione sulle seguenti considerazioni: 1) la contribuente aveva riportato il credito Iva nella dichiarazione per l'anno 2005, mentre avrebbe dovuto indicarlo nella dichiarazione per l'anno 2004 che, tuttavia, non era stata presentata; 2) il credito Iva maturato per una annualità per la quale non è stata presentata la dichiarazione può essere utilizzato in compensazione solo se riconosciuto dall'ufficio in sede di accertamento induttivo, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55; la contribuente aveva compensato il credito Iva nell'anno 2004, dapprima esercitando l'esercizio del diritto alla detrazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 25, e poi mediante l'evidenziazione del credito nella dichiarazione per l'anno 2005;

gli elementi posti a base del ragionamento logico-giuridico seguito dal giudice del gravame, tuttavia, non sono idonei a ricondurre la fattispecie concreta nell'ambito del paradigma normativo di riferimento;

invero, la legittimità della pretesa oggetto della presente controversia postula che sia stato accertato che il credito Iva era stato utilizzato nell'anno 2004, posto che solo in tale evenienza l'amministrazione finanziaria può procedere al recupero del credito Iva contestando la non correttezza della compensazione;

l'utilizzo del credito Iva, in particolare, è concetto ben distinto dall'esistenza del credito Iva: il primo postula che il contribuente abbia provveduto ad utilizzare il credito Iva in compensazione con il modello F24 in sede di versamenti periodici o nella dichiarazione annuale a scomputo dell'imposta dovuta o rimborsata; il secondo, invece, ha riguardo unicamente alla realizzazione di operazioni passive rilevanti ai fini Iva, cioè al fatto che nei confronti del contribuente siano state emesse fatture passive rilevanti ai fini Iva e che comportino la maturazione di un credito Iva;

è dunque differente il significato di fondo dei due termini: il primo attiene all'esercizio del diritto alla detrazione dalla parte del contribuente soggettivo passivo di imposta; il secondo, alla insorgenza del credito Iva;

in questo ambito, parte ricorrente ha evidenziato, anche in sede di appello, che il credito Iva era sorto il 31 dicembre 2004, non era stato compensato in quell'anno, anche tenuto conto della circostanza che nell'anno 2004 non aveva compiuto alcuna operazione imponibile Iva nè aveva conseguito alcun ricavo, sicchè, non avendo alcuna Iva attiva, non avrebbe potuto operare alcuna indebita detrazione;

effettivamente, proprio la circostanza che il credito Iva era sorto il 31 dicembre 2014 non avrebbe potuto consentire alla contribuente di procedere alla immediata compensazione del credito, considerato che, ai sensi del D.P.R. n. 100 del 1998, art. 1: "Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19"; sicchè, la società contribuente non avrebbe potuto procedere ad una "immediata compensazione", come invece ritenuto dal giudice del gravame;

in realtà, i profili sui quali il giudice del gravame ha basato la considerazione dell'avvenuto utilizzo del credito nell'anno 2004 evidenziano una non corretta applicazione della diversificazione, sopra segnalata, tra insorgenza del credito Iva e esercizio del diritto alla detrazione;

tale non corretta impostazione di fondo si evince anche dal contenuto del controricorso, laddove si sostiene che: "Diversamente da quanto sostiene la Società, la detrazione è stata operata proprio nel 2004, non ostando alla detrazione l'assenza di operazioni attive: pervenendo nel 2004 a un risultato negativo (e quindi a maturare Iva a credito) la società ha creato un credito che ha poi riportato nella dichiarazione per l'anno 2005";

in sostanza, ciò che la controricorrente evidenzia è il fatto che il credito Iva sarebbe solo sorto nel 2004 (non anche detratto) e che lo stesso è stato poi riportato nella dichiarazione per l'anno 2005;

la circostanza che il credito risulta riportato con la dichiarazione per l'anno 2005 e che lo stesso contiene un dato che avrebbe dovuto essere indicato con la dichiarazione relativa all'anno precedente non è idonea a configurare l'avvenuto esercizio della detrazione in quest'ultimo anno, anzi, postula un accertamento in ordine al fatto che il credito Iva era stato, semmai, utilizzato nell'anno 2005;

l'ulteriore considerazione secondo cui l'esercizio della detrazione sarebbe avvenuto ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 25, è in contrasto con quanto previsto dai suddetti articoli: il primo, disciplina il principio del diritto alla detrazione, il secondo attiene agli obblighi di registrazione, da eseguirsi "anteriamente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta: si tratta, dunque, di un adempimento contabile che non comporta esercizio del diritto alla detrazione;

infine, il riferimento alla previsione contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, non è conferente ai fini dell'accertamento del momento in cui la compensazione è stata operata: la norma consente all'amministrazione finanziaria di accertare induttivamente l'esistenza dell'Iva non corrisposta quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione Iva annuale, ma tale richiesta di pagamento presuppone che sia stata disconosciuta una detrazione ovvero una compensazione d'imposta effettivamente avvenute o che sia stata accertata una imposta dovuta per avere il contribuente eseguito operazioni imponibili;

la sentenza censurata, pertanto, non si è conformata ai suddetti principi, con conseguente accoglimento del secondo motivo di ricorso; le considerazioni espresse comportano l'assorbimento del terzo motivo di ricorso, con il quale si censura la sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, commi 1 e 3, e art. 6, comma 6;

in conclusione, è fondato il secondo motivo di ricorso, infondato il primo ed assorbito il terzo, con conseguente accoglimento del ricorso per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo, infondato il primo ed assorbito il terzo, cassa la sentenza censurata per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 30 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 9 dicembre 2021