

Anche per le operazioni inesistenti IVA detraibile se versata integralmente

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Catalozzi - Ord. n. 26515 del 12 aprile 2021, dep. il 30 settembre 2021)

IVA - Operazioni inesistenti - Detrazione - Ammissibilità - Versamento integrale dell'imposta esposta in fattura - Necessità - Esclusione del rischio di perdita del gettito fiscale dell'Erario - Necessità

Il cessionario ha diritto alla detrazione IVA a fronte di un'operazione inesistente; unica condizione richiesta è che il cedente o prestatore abbia provveduto al versamento integrale dell'imposta esposta nella relativa fattura, eliminando in tal modo qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale dell'Erario.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IVA, anno 2004)

Svolgimento del processo

Rilevato che:

- l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 5 novembre 2014, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso della Romana Immobiliare e Costruzioni S.r.l. per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui, relativamente all'anno 2004, era stata contestata l'indebita detrazione dell'IVA di rivalsa assolta con riferimento ad un'operazione di cessione immobiliare e recuperata la relativa imposta;
- dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo l'Ufficio aveva contestato l'abusività della condotta della contribuente, rilevando che le parti dell'operazione appartenevano alla medesima organizzazione imprenditoriale, la cessione era finalizzata a creare un vantaggio fiscale all'acquirente e che la cedente, avente sede in Lussemburgo, non aveva provveduto a versare l'IVA applicata;
- il giudice di appello ha disatteso il gravame evidenziando che la cedente aveva provveduto all'integrale versamento dell'IVA in oggetto a seguito di transazione fiscale, per cui non si era verificato danno all'Erario e che laddove si negasse alla contribuente di detrarre l'IVA di rivalsa assolta si realizzerebbe una illegittima duplicazione di imposta;
- il ricorso è affidato a due motivi;
- resiste con controricorso la Romana Immobiliare e Costruzioni S.r.l.

Motivi della decisione

Considerato che:

- con il primo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 19 e 54, della Direttiva 77/388/CEE, e dei principi generali in tema di abuso del diritto, per aver la sentenza impugnata riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA in

oggetto senza rilevare che sussistevano gli elementi sintomatici della contestata natura abusiva dell'operazione e che il versamento dell'IVA da parte della cedente era avvenuta solamente in epoca successiva alla notifica dell'atto impugnato e in via non spontanea;

- con il secondo motivo deduce l'omesso esame di fatti decisivi e controversi per il giudizio, indicativi della sussistenza del contestato abuso;

- i motivi, esaminabili congiuntamente, sono infondati;

- ai sensi della Sesta Dir. 77/388/CEE, art. 10, par. 2, e art. 17, paragrafo 1, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, applicabile alle operazioni in esame *ratione temporis*, il diritto alla detrazione è legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi, per cui in difetto della cessione effettiva dei beni o della prestazione dei servizi un siffatto diritto non può sorgere, non essendo sufficiente la sua indicazione della relativa fattura (cfr. Corte UE, 27 giugno 2018, SGI);

- per quanto, invece, riguarda la posizione dell'emittente, si rileva che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, stabilisce che "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ... l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura";

- tale disposizione non si pone in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA in quanto la Sesta Dir., art. 21, n. 1, lett. c), 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 di gettito fiscale che può derivare dall'eventuale esercizio del diritto a detrazione previsto alla Sesta Dir., art. 17 (cfr. Corte UE, 31 gennaio 2013, Stroy Trans; Corte UE, 18 giugno 2009, Stadeco);

- tale obbligo, tuttavia, non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo e, segnatamente, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di

neutralità dell'IVA (cfr., altresì, Corte UE, 8 maggio 2019, EN. SA);

- ciò ha condotto a ritenere che ove sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, il cedente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora provveda alla rettifica della fattura ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, ovvero qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta in via di rivalsa (così, Cass., ord., 30 settembre 2020, n. 20843; Cass., ord., 12 marzo 2020, n. 7080);

- l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA e di proporzionalità degli obblighi imposti ai contribuenti impone, altresì, di riconoscere la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA di rivalsa a monte, sia pure per un'operazione non effettivamente posta in essere, laddove il cedente abbia provveduto, come nel caso in esame, a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura in esecuzione di una transazione fiscale conclusa nell'ambito di

una procedura di concordato preventivo, in quanto in tal modo risulta eliminato definitivamente il rischio di perdita di gettito fiscale;

- priva di rilevanza, a tale fine, è la circostanza, evidenziata dalla ricorrente, che il versamento dell'IVA è avvenuto successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, avuto riguardo all'idoneità di tale versamento a soddisfare la finalità di evitare il rischio di una perdita per l'Erario;

- per le suesposte considerazioni, pertanto, il ricorso non può essere accolto;

- le spese processuali seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in euro 10.000,00, oltre rimborso forfettario nella misura del 15% (percento), euro 200,00 per esborsi e accessori di legge.

Commento

di Giorgio Confente e Nadia Gentina

Il caso esaminato dalla Suprema Corte, nella ordinanza n. 26515/2021 in commento, deriva dalla contestazione mossa dall'Agenzia dell'entrate ad una società immobiliare per l'indebita detrazione IVA su un acquisto immobiliare. Secondo la ricostruzione dell'Ufficio le società parti dell'operazione (cedente e cessionaria), facendo parte di un medesimo gruppo societario, avevano strutturato l'operazione di cessione al solo fine di far conseguire un vantaggio fiscale all'acquirente. La cedente, infatti, non aveva versato l'IVA (se non a seguito della ricezione dell'avviso di accertamento), che invece era stata detratta dalla cessionaria. Quest'ultima ricorreva dinanzi al giudice tributario ottenendo, in entrambi i gradi di merito, l'annullamento del provvedimento e la conferma della illegittimità della pretesa dell'Erario. Avverso la sentenza della CTR adita, l'Agenzia delle entrate ricorreva in Cassazione denunciando la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 che regola il diritto alla detrazione dell'IVA, inapplicabile a dire dell'Ufficio controparte in presenza della natura abusiva dell'operazione e del versamento avvenuto solo successivamente alla notifica dell'accertamento.

I giudici Ermellini hanno invece ritenuto infondata la tesi dell'Agenzia delle entrate e ribadito che la Direttiva IVA riconosce il diritto alla detrazione a fronte della effettiva realizzazione della cessione. Perciò, in difetto della cessione non sorge il diritto a detrarre l'imposta, non es-

sendo sufficiente la sola indicazione nella relativa fattura. In punto di diritto, la Cassazione richiama, come presupposto essenziale in materia IVA, il c.d. principio di cartolarità, contenuto nell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, che impone l'obbligo di versare l'intero ammontare dell'imposta indicata in fattura anche in caso di operazioni inesistenti.

La Cassazione ritiene che debba essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'imposta oggetto di rivalsa, anche in presenza di operazioni inesistenti, a condizione che il cedente abbia provveduto a versare integralmente l'IVA esposta nella relativa fattura, come accaduto nella fattispecie concreta, concernente l'esecuzione di una transazione fiscale conclusa nell'ambito di un concordato preventivo. Solo in questo modo, non risulta violato il principio di neutralità di matrice europea e che è principio fondante dell'IVA. Dall'ordinanza in esame si evince che nel caso oggetto del giudizio non si è verificato alcun pericolo di perdita di gettito per l'Erario tale da legittimare il disconoscimento del diritto alla detrazione IVA, a nulla valendo la contestazione della ricorrente che il versamento dell'IVA è avvenuto solo successivamente alla ricezione dell'avviso di accertamento.

La decisione dei giudici Ermellini è di assoluto rilievo perché riconosce il diritto alla detrazione da parte del ricevente la fattura ogniqualvolta il soggetto emittente procede al corretto versamento, anche nell'ambito di operazioni infra-

gruppo che sono spesso “nel mirino” dell’Agenzia delle entrate perché ritenute inesistenti o antieconomiche.

L’ordinanza in commento è innovativa se letta nel contesto delle recenti pronunce emesse dalla stessa Corte di cassazione in tema di erronea applicazione dell’IVA. Infatti, se è vero che a supporto della propria decisione la Cassazione richiama alcune sentenze (1) che riconoscono il diritto del cedente al rimborso dell’imposta versata, in caso di erronea emissione di fatture per operazioni non assoggettate a IVA, di contro, si sovrappongono una serie di pronunce di senso contrario.

Si fa in particolare riferimento a recenti pronunce con le quali la Cassazione ha escluso il diritto alla detrazione dell’IVA erroneamente addebitata a fronte di operazioni non imponibili, esenti ed escluse.

Secondo un orientamento della Cassazione il diritto alla detrazione può essere esercitato solo nel caso in cui sia stata applicata un’aliquota superiore a quella prevista per il bene ceduto (2). Tuttavia, anche in quest’ultimo caso, in una recente pronuncia, la Cassazione ha ritenuto che in presenza di IVA addebitata in eccesso, il diritto alla detrazione debba essere riconosciuto solo fino a concorrenza dell’aliquota IVA corretta e non dell’intero importo addebitato in fattura (3). Dunque, se, in luogo dell’aliquota del 4%, è stata applicata l’aliquota del 20%, la detrazione spetta nella misura del 4%.

Secondo il recente orientamento della Cassazione, non è riconosciuto il diritto alla detrazione su operazioni non imponibili o esenti erroneamente assoggettate ad imposta, nemmeno in virtù di quanto disposto dall’art. 6, comma 6,

del D.Lgs. n. 471/1997, norma che ammette la detraibilità dell’IVA addebitata in misura superiore a quella dovuta. Secondo la Suprema Corte tale norma sarebbe inerente ad una diversa fattispecie, che si verifica quando, in una operazione imponibile, per un errore di aliquota sia applicata un’IVA maggiore (4).

La pronuncia in commento “rompe gli schemi” di questo rigoroso approccio che ha relegato l’operatività del principio di neutralità al solo caso dell’IVA addebitata “per errore di aliquota” e non anche per l’IVA “non dovuta”.

Ora, ben si comprende che principi di proporzionalità e neutralità, richiamati dalla Corte, nella ordinanza in commento, dovrebbero essere applicati a 360° in maniera del tutto analoga sia nel caso di operazioni mai poste in essere, sia nel caso di errori di aliquota, ed a maggior ragione nelle ipotesi di operazioni esenti, non imponibili ed escluse, per le quali è stata erroneamente addebitata l’IVA.

Sarebbe auspicabile un’apertura *latu sensu* della Suprema Corte verso il riconoscimento del diritto alla detrazione IVA in tutti i casi in cui il versamento dell’imposta da parte del cedente scongiuri il danno per l’Erario di perdita del gettito. In caso contrario, oltre a verificarsi un ingiustificato arricchimento in capo all’Erario, si verificherebbe una generale incertezza sulla materia. Circoscrivere il perimetro del riconoscimento alla detrazione solo ad alcune fattispecie provocherebbe una grave disparità di trattamento per situazioni pressoché analoghe ledendo uno dei corollari su cui poggia la nostra Carta costituzionale che vieta di trattare in maniera differente situazioni analoghe *ex art. 3 Cost.*

(1) Cass., ord. 30 settembre 2020, n. 20843; Id. 12 marzo 2020, n. 7080.

(2) Cass. 3 novembre 2020, n. 24283.

(3) Cass. 21 aprile 2021, n. 10439.

(4) Cass. 3 novembre 2020, n. 24289.