

Detrazione IVA anche su operazioni di costo eccessivo se l'Ufficio non prova che è fraudolenta

Autore: Graziotto Fulvio

In: Diritto tributario, Giurisprudenza commentata

Il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato solo se l'Ufficio dimostri, in modo oggettivo, che tale diritto è stato esercitato dal soggetto passivo in modo fraudolento o abusivamente.

Decisione: Sentenza n. 2875/2017 Cassazione Civile - Sezione 5

Classificazione: Tributario

Parole chiave: #accertamento, #detrazioneIVA, #IVA, #ricorso, #fulviograziotto, #scudolegale

Il caso.

Una SRL a socio unico in liquidazione subiva ricorrevava avverso un avviso di accertamento, con cui l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione l'IVA, calcolata sulla svalutazione imputata a bilancio relativamente a un immobile precedentemente acquistato.

Successivamente l'immobile veniva ceduto a un prezzo inferiore a quello di acquisto, ma superiore a quello di iscrizione a bilancio dell'immobile (iscritto tra i beni merce).

La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso, e ugualmente pronunciava la Commissione Tributaria Regionale.

Nella sentenza di appello, il collegio sosteneva che la differenza negativa tra il prezzo di acquisto e il di vendita rendeva l'operazione antieconomica, e che le giustificazioni addotte dalla società non erano né provate né plausibili.

La società propone ricorso per cassazione fondato su quattro motivi, ricorso che viene accolto.

La decisione.

La Suprema Corte accoglie il primo motivo di ricorso: «Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione e 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, per avere la CTR implicitamente rigettato il motivo di appello con cui aveva dedotto la nullità e comunque l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del principio del contraddittorio anticipato, dato che la contestazione afferente l'indebita detrazione dell'IVA era stata formulata per la prima volta nell'avviso di accertamento».

Il Collegio ritiene che la società ricorrente «avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio preventivo con l'ufficio finanziario le ragioni che ha addotto nel secondo motivo di ricorso (di seguito esaminato) e, più precisamente, la circostanza che la ripresa a tassazione operata nella specie dall'ufficio si pone in

contrasto con il principio di neutralità dell'IVA, poiché relativa ad un importo per il quale era stata emessa regolare fattura e VIVA in essa indicata regolarmente pagata e portata in detrazione, corrispondendo ad un'operazione commerciale di compravendita di immobile - quella oggetto di verifica - regolarmente e concretamente effettuata. E' quindi invalido l'avviso di accertamento impugnato, in quanto emesso in violazione del principio sopra enunciato».

La Cassazione ritiene fondato anche il secondo motivo di ricorso, con il quale la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 13 e 19, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, la ricorrente sostiene che «a prescindere dalla congruità del prezzo di cessione del complesso immobiliare, l'IVA era stata regolarmente fatturata, pagata e portata in detrazione in quanto versata in relazione a somme effettivamente corrisposte, cosicché il recupero a tassazione dell'IVA sulla parte (pari ad € 2.500.000,00) di prezzo versato era illegittimo in quanto in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA».

E la Cassazione non fa altro che richiamare il fermo orientamento della Corte nel ritenere quanto segue:

- «a) che i principi affermati in materia di imposte sui redditi (...) non sono immediatamente ed automaticamente applicabili in materia di detraibilità del tributo IVA che, com'è noto, è tributo armonizzato alla disciplina introdotta dapprima con la sesta direttiva CEE e, da ultimo, con la dir. 2006/112/CEE»
- «b) che il sistema comune dell'IVA è ispirato al principio della neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche»
- «c) che, infatti, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa unionale (...) il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori VIVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati»
- «d) che, infatti, la normativa unionale riconduce il diritto alla detrazione alla sola esigibilità ed

inerenza dell'acquisto del bene o servizio, senza contemplare alcun riferimento, e comunque non in modo diretto, al valore del bene o servizio, al punto che, anche per la Corte Europea, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato appare irrilevante»

- «e) che, pertanto, il diritto alla detrazione può essere negato solo ove sia dimostrato dall'amministrazione finanziaria, alla luce di elementi oggettivi, che esso è invocato dall'imprenditore fraudolentemente o abusivamente (...) mentre 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 (...) essendo solo a livello del consumatore finale che può ricorrere perdita di gettito fiscale»
- «f) che, allora, il diritto alla detrazione potrà essere negata dall'amministrazione finanziaria allorché la riscontrata antieconomicità dell'operazione commerciale 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, e perciò se l'amministrazione riesce a dimostrare l'antieconomicità manifesta e macroscopica, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, nel qual caso spetterà all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o del servizio presenta comunque le caratteristiche per ritenersi reale ed inerente rispetto all'attività svolta»

Il Collegio passa quindi all'applicazione al caso concreto, e rileva che il giudice di appello ha postulato l'esistenza di un danno per l'Erario che non sussiste perché non è contestata la regolarità, ai fini fiscali, delle operazioni assoggettate a IVA; infatti precisa : «Orbene, applicati tali principi al caso di specie, in cui neanche è posta in discussione l'effettività dell'acquisto immobiliare effettuato dalla società contribuente, spettava all'amministrazione finanziaria fornire la prova - nella specie mancante e neanche desumibile dagli elementi di valutazione emergenti ex actis -dell'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione (...) cosicché ha errato la CTR che ha escluso la detraibilità di un costo sicuramente sostenuto dalla società contribuente peraltro assumendo l'esistenza di un danno erariale di fatto insussistente, essendo pacifica la regolarità, ai fini fiscali, dei passaggi fra prestatore e committente che

non ha cagionato alcuna perdita in danno dell'erario».

Ne consegue l'accoglimento del ricorso.

Osservazioni.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso per due ragioni: l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del principio del contraddittorio anticipato (ex art. 12, comma 7, legge 212/2000, cd. "Statuto del contribuente"), e il contrasto della pretesa impositiva con il principio di neutralità dell'IVA: il diritto alla detrazione può essere negato solo se l'Ufficio dimostra, in modo oggettivo, che tale diritto è esercitato fraudolentemente o abusivamente.

Giurisprudenza rilevante.

Cass. 24823/2015

Cass. 11283/2016

Disposizioni rilevanti.

DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 ottobre 1972, n. 633

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

Vigente al: 18-03-2017

TITOLO PRIMO DISPOSIZIONI GENERALI

Art. 13 - Base imponibile

1. La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e` costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti.

2. Agli effetti del comma 1 i corrispettivi sono costituiti:

a) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi dipendenti da atto della pubblica autorità, dall'indennizzo comunque denominato;

b) per i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente, di cui al numero 3) del secondo comma dell'articolo 2, rispettivamente dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto pattuito dal commissionario, aumentato della provvigione; per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al terzo periodo del terzo comma dell'articolo 3, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione;

c) per le cessioni indicate ai numeri 4), 5) e 6) del secondo comma dell'articolo 2, dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell'articolo 3 nonché per quelle di cui al terzo periodo del sesto comma dell'articolo 6, dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi; (139)

d) per le cessioni e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 11, dal valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse;

e) per le cessioni di beni vincolati al regime della temporanea importazione, dal corrispettivo della cessione diminuito del valore accertato dall'ufficio doganale all'atto della temporanea importazione.

3. In deroga al comma 1:

a) per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che

controlla il predetto soggetto;

b) per le operazioni esenti effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

c) per le operazioni imponibili, nonché per quelle assimilate agli effetti del diritto alla detrazione, effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

d) per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore.

4. Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura. In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea.¹⁴⁴

5. Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti.

Art. 19 - Detrazione

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

2. Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio. (89) 172

3. La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

a) operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli articoli 40 e 41 del decreto-legge 31 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

a-bis) le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa;

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;

c) operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f);

d) cessioni di cui all'articolo 10, numero 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;

e) operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui al primo comma dell'articolo 74, concernente disposizioni relative a particolari settori.

e-bis) le operazioni inerenti e connesse all'organizzazione ed all' esercizio delle attività di cui all'articolo 10, numeri 6) e 7), e le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni.

4. Per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione.

5. Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla

detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis. Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. La disposizione di cui al presente comma non si applica alle operazioni di cui all'articolo 10, numeri 6) e 7), e alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni.

5-bis. Per i soggetti diversi da quelli di cui alla lettera d) del comma 3 la limitazione della detrazione di cui ai precedenti commi non opera con riferimento all'imposta addebitata, dovuta o assolta per gli acquisti, anche intracomunitari, di oro da investimento, per gli acquisti, anche intracomunitari, e per le importazioni di oro diverso da quello da investimento destinato ad essere trasformato in oro da investimento a cura degli stessi soggetti o per loro conto, nonché per i servizi consistenti in modifiche della forma, del peso o della purezza dell'oro, compreso l'oro da investimento.

LEGGE 27 luglio 2000, n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente

Vigente al: 18-03-2017

Art. 12 - Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

(...omissis...)

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.

<https://www.diritto.it/detrazione-iva-anche-su-operazioni-di-costeccessivo-se-l-ufficio-non-prova-che-e-fraudolenta/>