Ordinanza del 20/07/2020 n. 15369 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) - Imposta sul valore aggiunto (i.v.a.) - Accertamento e riscossione - In genere operazioni soggettivamente inesistenti - Prova della consapevolezza del contribuente - Necessità - Oggetto - Prova contraria del contribuente - Contenuto.

Massima:

In tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

CED, Cassazione, 2020

Testo:

RILEVATO

che:

- Con avviso di accertamento notificato il 19 dicembre 2008 alla (XXXXX) s.r.l., esercente l'attivita' agricola di coltivazione e lavorazione di uva e commercializzazione di vino, l'erario, appurato un maggior imponibile, procedeva al recupero dell'IVA non versata dalla contribuente per un importo di Euro 22.080,00;

- Segnatamente, l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Torino, a fronte di un'istanza di rimborso, presentata dalla ricorrente con riferimento al primo trimestre dell'anno 2003, aveva proceduto a ricontrollare due distinte fatture - rispettivamente emesse da Azienda Agricola (XXXXX) e da

Societa' cooperativa (XXXXX) - relative all'acquisto, da parte della contribuente, dei diritti di reimpianto di vigneti;

- Gli acquisti venivano effettuati per il tramite di tale (XXXXX), dello Studio Immobiliare (XXXXX), agenzia specializzata nell'intermediazione nel settore agricolo;

- Nella prospettazione erariale, le due fatture erano state emesse per operazioni soggettivamente inesistenti;

- Il procedimento di accertamento con adesione si concludeva negativamente;

- La C.T.P. di Torino accoglieva il ricorso della contribuente;

- La C.T.R. del Piemonte accoglieva, dal canto suo, il gravame agenziale;

- Contro la sentenza d'appello, la contribuente propone ricorso per Cassazione affidato a due motivi, cui resiste l'Agenzia con controricorso.

CONSIDERATO

che:

- Con il primo motivo di ricorso, viene censurata ll'ilegittimita' della sentenza d'appello per violazione del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 3 e articolo 56, commi 2 e 5, nonche' della L. n. 212 del 2000, articolo 7, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, "nella parte in cui la sentenza impugnata sostiene la legittimita' dell'avviso di accertamento impugnato";

- Con il secondo motivo, viene lamentata, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'illegittimita' della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 17, comma 1 e articolo 19, comma 1, con riferimento ai principi generali comunitari di proporzionalita', certezza del diritto e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, di cui agli articoli 17 e 20 della Sesta Direttiva n. 77/388/CEE (ora sostituita dalla Direttiva 2006/112/CEE) e confermati con orientamento costante dalla Corte di Giustizia Europea, in quanto la CTR ha ritenuto illegittima la detrazione dell'IVA "essendo relativa ad un'operazione presunta "soggettivamente inesistente", la quale, tuttavia, non e' stata in alcun modo provata e alla quale, comunque, la societa' ricorrente deve considerarsi assolutamente estranea";

- Il primo mezzo di ricorso e' infondato e va respinto;

- Suo tramite la contribuente, adombrando in via cumulativa una violazione di legge e un deficit di motivazione, lamenta innanzitutto l'illegittimita' della motivazione a supporto dell'avviso di accertamento, sostanzialmente contestando - si cita testualmente "gli elementi probatori sulla base dei quali e' stata sostenuta l'inesistenza soggettiva delle operazioni... sono stati indicati dall'Ufficio non nell'avviso di accertamento impugnato, come prescritto dal Legislatore, bensi' nell'atto di costituzione in giudizio presentato alla Commissione Provinciale di Torino";

- Tuttavia anche in materia di IVA, la motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi adeguatamente espressa ogni qualvolta l'atto renda comprensibili - come nel caso di specie - i presupposti della pretesa tributaria;

- La verifica dell'effettiva osservanza dell'obbligo, imposto all'Amministrazione finanziaria, di indicare i presupposti di fatto e le "ragioni giuridiche" che sorreggono un proprio atto, invero, in difetto di ulteriore specificazione normativa, va riscontrata assumendo a parametro di riferimento le finalita' - reiteratamente evidenziate da questa sezione (Cass. n. 22200 del 2011; Cass. n. 26498 del 2008; Cass. n. 24193 del 2006): proprie di ciascun atto tipico impositivo, di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria per approntare idonea difesa; in particolare, il requisito motivazionale esige soltanto, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, l'indicazione dei fatti - nel caso che occupa ben indicati nell'inesistenza soggettiva delle operazioni e nell'emissione di due fatture da parte di soggetti altri rispetto agli effettivi cedenti dei diritti di reimpianto dei vigneti - astrattamente giustificativi di essa e suscettibili di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneita' a dare sostegno alla pretesa impositiva (v. anche sul punto, con motivazioni mutuabili e condivisibili, Cass. n. 9008 del 2017; Cass. n. 26431 del 2017; Cass. n. 7284 del 2001);

- Ove, pertanto, l'accertamento specifichi gli estremi del rapporto sostanziale, la motivazione deve ritenersi correttamente resa, perche' cio' gia' salvaguarda l'esigenza di permettere al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali onde poterla efficacemente contrastare (Cass. n. 4989 del 2003; Cass. n. 1034 del 2002; Cass. n. 1209 del 2000);

- Nel caso in esame la presenza nell'accertamento di tali elementi e' stata accertata dalla C.T.R. con valutazione incensurabile in sede di legittimita';

- Dall'esame dell'impugnata sentenza, infatti, si evince che il giudice d'appello ha correttamente premesso che "non e' necessario che nel provvedimento l'Ufficio esponga tutti gli elementi utilizzati per fondare l'atto in questione, essendo sufficiente che sul medesimo siano presentate sinteticamente le componenti essenziali a permettere-alla parte contribuente la valutazione delle ragioni addotte dall'Amministrazione e porre in campo, se necessario, la propria difesa, rimandando ai giudici di merito la definitiva valutazione della legittimita' e fondatezza della pretesa fiscale"; quindi, ha, altrettanto, giustamente soggiunto che "il fatto che nel provvedimento non fosse indicato che la fattura emessa dal signor (XXXXX) fosse in realta' riconducibile al deceduto (XXXXX) (oltre all'errore materiale che indica deceduto il primo invece che il secondo) possa determinare l'incompletezza dell'atto impugnato, restando incontrovertibile la conclusione che si era in presenza di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti";

- Cio' rilevato, la censura in esame assume anche che "gli elementi di fatto, sulla base dei quali si e' formato il convincimento dei Giudici di secondo grado, non possono essere considerati

neanche alla stregua di meri indizi... e pertanto non possono essere ritenuti... idonei a dimostrare alcuna interposizione soggettiva fittizia, sia con riferimento alla fattura emessa dal sig. (XXXXX), che relativamente a quella emessa dalla Societa' Cooperativa (XXXXX)";

- Segnatamente ad avviso della ricorrente non vi sarebbe stata interposizione atteso che i titolari dei diritti di reimpianto ceduti ad essa "sono esattamente quelli che appaiono quali emittenti le fattura contestate";

- Orbene, anche per detta "porzione" la censura e' infondata;

L'operazione soggettivamente inesistente si configura, invero, sia quando l'emittente della fattura non sia un soggetto passivo di imposta, sia quando la falsita' delle fatture riguarda operazioni avvenute tra soggetti diversi da quelli che appaiano nella documentazione; segnatamente, nel caso in cui l'Amministrazione ritenga che la fattura attenga ad operazioni solo soggettivamente inesistenti, e cioe' che la fattura sia stata emessa da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione in essa rappresentata (e della quale il cessionario o il committente sia stato realmente destinatario), la detraibilita' dell'IVA deve essere, in linea di principio, esclusa, venendo a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione, costituito dall'effettuazione di un'operazione ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 1, presupposto da ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidano con quelli della fatturazione (Cass. n. 23987 del 2009; Cass. n. 5719 del 2007);

- In tal caso, infatti, come evidenziato da questa Corte, l'imposta viene versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa ne' assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta, in quanto le fatture sono emesse da un soggetto che non e' stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, da ritenersi "inesistenti" (Cass. n. 24426 del 2013);

- In sostanza, in caso di emissione di fattura per operazioni inesistenti, l'IVA versata (come previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 21, comma 7) alla non genuina controparte, va considerata (proprio per le finalita' del complessivo sistema IVA) come "fuori conto", e cioe' "isolata" dalla massa di operazioni effettuate ed "estraniata" dal meccanismo di compensazione tra IVA "a valle" ed IVA "a monte" che presiede alla detrazione d'imposta di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 (Cass. n. 6229 del 2013);

- Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, qualora queste siano di tipo triangolare, strutturalmente poco complesse e caratterizzate dalla interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente e il cessionario, deve ritenersi sufficiente la prova efficacemente valorizzata dalla CTR - in ordine alle eclatanti circostanze per le quali - rispettivamente - la fattura del 31 dicembre 2002 risultava in nuce fittizia in quanto emessa con la partita IVA di un soggetto addirittura defunto, quindi sulla scorta di una posizione fiscale manifestamente cessata; la seconda fattura del 25 luglio 2003 era solo in apparenza emessa dalla Cooperativa (XXXXX), la quale mostrava un giro d'affari piu' ristretto dell'operazione asseritamente resa, quindi inidoneo a corroborarla e a "registrarla";

- La CTR ha puntualmente seguito questa impostazione, osservando minuziosamente: che tale (XXXXX) fatturava la cessione di diritti di reimpianto di nuovi vitigni utilizzando la partita IVA di altro soggetto, ossia (XXXXX); che tale (XXXXX) fatturava, a sua volta, la cessione di analoghi diritti mediante la partita IVA di una societa' cooperativa; che l'IVA sulle operazioni, concretamente svolte, non veniva corrisposta all'erario; che i documenti relativi ad ambedue le cessioni erano irregolari, dal momento che (XXXXX) era addirittura morto prima dell'operazione in parola, mentre la cooperativa non aveva mai contabilizzato i proventi correlati all'altra operazione, esibendo un giro d'affati ben inferiore alla somma fatturata; che l'attestazione della Regione Sicilia sulla titolarita' dei diritti "non poteva essere esaustiva verso gli aspetti contabili fiscali dei servizi svolti... essendo evidente che un conto e' detenere un diritto e un altro adempiere ai doveri fiscali attinenti il suo trasferimento"; che "un semplice controllo dell'esistenza nell'Anagrafe Tributaria di (XXXXX) avrebbe evidenziato la presenza di numerosi omonimi, con la conseguente esigenza di verificare meglio la correttezza della partita IVA"; che e' vistosa l'incongruenza relativa ad una fattura nella quale come emittente e' indicato un soggetto, la Soc. Coop. (XXXXX), come effettivo fornitore un altro ((XXXXX) C.), il quale figura nella sola descrizione, il che avrebbe dovuto indurre a verificare l'autenticita' della documentazione ricevuta;

- In buona sostanza, nella specie, le prestazioni figurativamente fatturate da un soggetto deceduto ((XXXXX)) e da una societa' cooperativa con giro d'affari ridotto (la Soc. Coop (XXXXX)), venivano rese in realta', nell'un caso da tale (XXXXX), nell'altro da tale (XXXXX), soggetto di diritto altro rispetto all'ente emittente;

- Ebbene, le operazioni erano effettive ed esistenti, ma le fatture emesse da soggetti che la CTR ha motivatamente evidenziato essere diversi da quelli che effettuavano le cessioni in esse rappresentate, dal che derriva l'indetraibilita' dell'IVA;

Infondato e' anche il secondo motivo di ricorso;

In caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione e' tenuta a provare che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione IVA, senza che sia necessaria la prova della partecipazione all'evasione (v. Corte Giust. Bonik, C-285/11; Corte Giust, Ppuh, C277/14);

- Detta prova puo' ritenersi raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca attendibili indizi, idonei ad integrare una presunzione semplice, come prevede per l'IVA il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2, (v. Cass. n. 14237 del 2017; Cass. n. 20059 del 2014; Cass. n. 10414 del 2011; Corte Giust. Kittel, C-439/04; Corte Giust. Mahage'ben e David, C-80/11 e C-142/11);

- Esclusi ogni automatismo probatorio o criterio generale predeterminato, l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario s'incentra nella individuazione, a cura dell'Amministrazione, di elementi obbiettivi e specifici in ordine al fatto che la contribuente-cessionaria dei beni o dei diritti conoscesse o avrebbe dovuto conoscere, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, e tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed

afferenti alla sua sfera di azione, che la realta' documentalmente espressa non corrispondeva a quella effettiva (Cass. n. 24490 del 2015);

- Una volta che l'Amministrazione abbia provato, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente, al momento in cui acquisto' il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioe' che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente, passa al contribuente medesimo l'onere di fornire la prova contraria (Cass. n. 23560 del 2012; Cass. n. 25575 del 2014);

- Ora, la CTR ha da un lato ritenuto che l'Ufficio abbia fornito la prova della fittizieta' del fornitore intermedio, sulla base di quegli elementi gia' evidenziati nel corso dell'esame del primo motivo, quindi valorizzando distinti e convergenti profili, rappresentati: dal fatto che "un semplice controllo dell'esistenza nell'Anagrafe Tributaria di (XXXXX) avrebbe evidenziato la presenza di numerosi omonimi, con la conseguente esigenza di verificare meglio la correttezza della partita IVA"; dalla incongruenza relativa ad una fattura nella quale come emittente era indicato un soggetto, la Soc. Coop. (XXXXX), come effettivo fornitore un altro ((XXXXX) C.), il quale figurava nella descrizione, il che avrebbe dovuto indurre a verificare l'autenticita' della documentazione ricevuta;

- D'altronde, se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operativita' del proprio cedente, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi peculiari e anomali dell'operazione commerciale, tali da evidenziare irregolarita' e ingenerare dubbi sia in punto di identita' del soggetto che in apparenza figura come emittente la fattura, sia in punto di potenziale perpetrazione di una potenziale evasione;

- La rilevanza di detti indici e' tanto piu' significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e finanche suscettibili di reiterazione nel tempo;

- Il ricorso va in ultima analisi rigettato;

- Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate nella misura espressa in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente a pagare all'Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimita', che liquida in Euro 3.000,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza