Sentenza del 28/06/2018 n. 17173 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate emetteva sulla base di un processo verbale di constatazione della Guardia Di Finanza, un avviso di accertamento relativo alla dichiarazione IRPEG, IRAP e IVA per l'anno di imposta 2004 contestando la presentazione di dichiarazione infedele ai fini delle imposte dirette e IVA, nonche' l'indebita deduzione di costi a seguito di utilizzo di fatture di acquisto per operazioni inesistenti. Successivamente venivano notificate ai soci (XXXXX) e (XXXXX) due cartelle di pagamento in relazione all'avviso di accertamento.

(XXXXX) s.r.l. e i soci (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX) impugnavano gli atti davanti la CTP di Roma che rigettava i ricorsi riuniti.

La CTR del Lazio con sentenza n. 229/1/10 depositata il 5.5.2010 accoglieva l'appello dei contribuenti ritenendo che non fosse provato che la societa' avesse posto in essere una serie di cartiere aventi il solo scopo di emettere fatture per operazioni inesistenti al fine di creare costi fittizi.

l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR del Lazio affidando il gravame a quattro motivi.

(XXXXX) s.r.l. (XXXXX), (XXXXX) e (XXXXX) resistono con controricorso

(XXXXX) s.p.a. non ha spiegato difese.

Con nota del 31.5.2018 e' stato dichiarato il decesso di (XXXXX).

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva preliminarmente la Corte che l'istanza di interruzione del processo per morte del controricorrente, formulata dal difensore di quest'ultimo non puo' essere accolta, dal momento che l'evento segnalato e' intervenuto nel corso del giudizio di legittimita' a contraddittorio gia' instaurato. Si e', infatti, statuito (Cass. Sez. 3, n. 8377 del 9/7/1992) che "al giudizio innanzi alla Corte di Cassazione, in considerazione della particolare struttura e della disciplina del procedimento di legittimita', non e' applicabile l'istituto dell'interruzione del processo, con la conseguenza che la morte di una delle parti, intervenuta dopo la rituale instaurazione del giudizio, non assume alcun rilievo, ne' consente agli eredi di tale parte l'ingresso nel processo."

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate, deduce l'insufficiente motivazione quanto ad un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5. L'ufficio lamenta che la CTR abbia posto a fondamento della decisione la circostanza positiva costituita dall'emissione da parte dei fornitori di fatture, regolarmente emesse e saldate, omettendo di considerare il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimita' che nega, al riguardo, qualsiasi valore decisivo e fini del giudizio e abbia ritenuto inidonei gli elementi forniti dall'ufficio ad integrare gli estremi di elementi che fanno almeno sospettare della non veridicita' delle fatture stesse;

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione dell'articolo 2697 c.c., Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (ora articolo 109), Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 39 e 40, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 19 e 54, articolo 17 Direttiva CEE 17/5/1977 n. 77/388/CE e articolo 167 Direttiva CEE 28/11/2006 n. 2006/112/CE, Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 5, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3. L'ufficio rileva come, avendo l'amministrazione finanziaria fornito attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, fosse onere del contribuente dimostrare la fonte legittima delle detrazione operate e, in particolare, ai fini IVA, di aver adottato tutte le misure che possano essere ragionevolmente pretese al fine di assicurarsi che le proprie operazioni non facciano parte di una frode;

3. Con il terzo motivo l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione dell'articolo 115 c.p.c., commi 1 e 2, Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 24, 36 e 62, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4. L'ufficio rileva come la CTR abbia posto a fondamento della decisione un verbale dell'udienza dibattimentale del relativo processo penale, mai acquisito agli atti dei giudizi definiti dalla sentenza impugnata.

4. Con il quarto motivo l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (ora articolo 109), Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 39 e 40, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 19 e 54, articolo 17 Direttiva CEE 17/5/1977 n. 77/388/CE e articolo 167 Direttiva CEE 28/11/2006 n. 2006/112/CE, Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 5, articolo 654 c.p.p., in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, rilevando come erroneamente i giudici di appello avessero annullato gli atti positivi alla luce delle dichiarazioni (semplicemente richiamate, ma non trascritte neppure nelle parti essenziali decisive) rese, nel corso del collegato giudizio penale, da parte di uno dei militari verbalizzanti omettendo di effettuarne un'autonoma valutazione;

4.a. I motivi 1, 2 e 4 possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi.

5. La giurisprudenza che si e' andata consolidando sulla problematica relativa alla detraibilita' dell'IVA e alla deducibilita' dei costi nel caso di fatture per operazioni inesistenti e' stata oggetto di numerose pronunce di questa Corte ed e' stata ripercorsa da Cass. n. 24426 del 30/10/2013.

La fattura, di regola, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deducibilita' dei costi; spetta all'Ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per

l'insorgenza di tale diritto. La dimostrazione puo' consistere in presunzioni semplici, poiche' la prova presuntiva non e' collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito puo' attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. n. 9108 del 06/06/2012). Nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioe' sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non e' stata effettuata (ad esempio, provando che la societa' emittente la fattura e' una "cartiera"); l'amministrazione per disattendere la contabilita' del contribuente, deve indicare qualche elemento, anche indiziario, che infici la contabilita' e non puo' limitarsi a una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente (Cass. n. 21953/2007; Cass. n. 1727/2007).

A quel punto grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettivita' delle operazioni contestate. Quest'ultima prova non potra' consistere, pero', nella esibizione della fattura, ne' nella sola dimostrazione della regolarita' formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le altre, Cass. n. 15228 del 03/12/2001; Cass. n. 12802 del 10/06/2011). E' poi evidente che, in caso di accertata assenza dell'operazione, e' escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente (il quale sa bene se ha effettivamente ricevuto o meno una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi) (Cass. n. 18118 del 14/09/2016).

6. Osserva il Collegio che principi piu' articolati trovano applicazione in relazione al caso in cui l'Amministrazione contesti che la fatturazione attenga ad operazioni (solo) soggettivamente inesistenti, 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 e' stato realmente destinatario).

In relazione al tema delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, sorge, peraltro, l'esigenza della tutela della buona fede del contribuente, anche in applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea.

Orbene, in tema di indebita detrazione di fatture ai fini IVA in quanto relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, e' onere dell'Amministrazione finanziaria fornire la prova, anche mediante presunzioni semplici, che la prestazione, oggetto della fattura, non e' stata resa dal fatturante e che il cessionario non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'i.v.a. (cfr. Corte Giust. 22 ottobre 2015, causa C277/14; Corte Giust. 6 luglio 2006, cause C-439/04 e C- 440/04); e', dunque, sufficiente la dimostrazione che il cessionario poteva avere conoscenza dell'esistenza della frode fiscale e, conseguentemente, evitare di restarne coinvolto attraverso possibilita' l'adozione di tutte le misure esigibili secondo l'ordinaria diligenza, mentre non e' richiesta anche la prova della

effettiva consapevolezza della frode, ne', tanto meno, della partecipazione alla stessa da parte del cessionario medesimo; - nelle ipotesi piu' complesse (come la cd. "frode carosello", caratterizzata da una catena di passaggi, con fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, nonche' interposizioni strumentali di societa' cd. "filtro"), l'amministrazione deve dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la partecipazione ad essa, o la consapevolezza di essa, da parte del contribuente e puo' trarre utili elementi dal coinvolgimento di una societa' cd. "cartiera", dalla presenza di una o piu' societa' filtro e dal meccanismo dell'operazione e dagli scopi che si propone (cfr. Cass. 12727/2018; Cass. 12712/2018; Cass. 9 settembre 2016, n. 17818; Cass. 5 dicembre 2014, n. 25578; Cass. 20 giugno 2012, n. 10167).

In quelle piu' semplici (operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare) tale onere puo' esaurirsi nella prova che il soggetto interposto e' privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione, poiche' l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'i.v.a. a soggetto non legittimato alla rivalsa ne' assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta (cfr. Cass. 21 aprile 2017, n. 10120; Cass. 30 ottobre 2013, n. 24426).

7. Nella specie dal p.v.c. della G.d.F., contenuto nel ricorso, si evince che le societa' fornitrici di servizi non hanno esibito alcun tipo di documentazione, non hanno personale alle dipendenze, hanno presentato dichiarazioni dei redditi con dati fittizi oppure hanno omesso la presentazione della dichiarazione, non hanno versato imposte, non hanno a disposizione ne' mezzi ne' beni idonei allo svolgimento dell'attivta', non hanno autorizzazione per l'installazione di pannelli pubblicitari 6x3. Dalle dichiarazioni rilasciate dagli amministratori delle societa' si evince che gli stessi non erano a conoscenza delle attivita' svolte. L'amministratore di fatto era (XXXXX), procuratore e amministratore di fatto anche della di (XXXXX) s.r.l. coadiuvato da membri della sua famiglia. Da tutto cio' si ricava un giudizio di inattendibilita' complessiva delle fatture.

Tale circostanze appaiono, di per se', idonee a determinare il ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente (Cass. Ord. del 29.12.2009 n. 27546). Ai fini della prova dell'esistenza di un'operazione non e' sufficiente produrre la relativa fattura in quanto l'emissione della fattura puo' prescindere dall'effettiva stipulazione della cessione; percio' il contribuente, a fronte della contestazione dell'Amministrazione circa l'inesistenza di un' operazione, ha l'onere di dimostrare la effettivita' del contratto e non puo' limitari a dar prova dell'emissione della fattura che per la sua formazione unilaterale e la sua inerenza a un rapporto gia' formato tra le parti, ha natura di atto partecipativo e non di prova documentale. (Cfr Cass. 27 ottobre 2010 n. 21949).

La considerazione della CTR che rileva come la societa' (XXXXX) abbia in concessione oltre 1500 impianti di affissione nel Comune di Roma ed abbia alle proprie dipendenza solamente due segretarie e debba, percio', necessariamente ricorrere alle prestazione di soggetti esterni all'azienda, sostenendone i relativi costi, non e' risolutiva con riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti, effettuate, cioe' da soggetto diverso dal'effettivo cedente dei beni o servizi. In tal caso, spetta all'amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso

dall'effettivo cedente del bene o servizio (cd. operazioni soggettivamente inesistenti), provare che il contribuente, al momento in cui acquisto' il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente abbia, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode.

Infatti non e' detraibile l'iva per operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto l'IVA che il cessionario assume di avere pagato al preteso cedente per tali operazioni - in quanto corrisposta ad un soggetto che non era legittimato ad operare la rivalsa, giacche' non era (almeno in astratto, salva la previsione dell'articolo 21, comma 7 D.P.R., che mira a recuperare comunque, in concreto, all'Erario il relativo importo) neppure assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta - non puo' essere detraibile ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19. L'alterazione del meccanismo di riscossione dell'imposta in questione, attraverso la realizzazione di comportamenti illeciti dei contribuenti, non consente, invero, il dispiegamento dell'ordinaria operativita' del diritto alla detrazione dell'imposta sulle operazioni passive dell'imprenditore o del professionista. Siffatta alterazione determina, infatti una duplice conseguenza negativa per l'Erario. La prima consiste nell'indebito vantaggio fiscale per il cessionario dei beni o dei servizi, che fruisce di una detrazione non dovuta, dal momento che la mera corresponsione dell'imposta al cedente apparente dei beni o dei servizi non vale a realizzare il presupposto della detrazione, finalizzata a affrancare l'imprenditore dal carico dell'IVA sulle operazioni passive poste in essere, richiedendosi altresi' l'inerenza di tali operazioni alla stessa attivita' di impresa che il meccanismo della detrazione mira a sgravare sul piano fiscale. Tale requisito e' carente in relazione all'IVA corrisposta al soggetto interposto, trattandosi di un costo che - com'e' ovvio - non inerisce all'istituzionale attivita' di impresa, ma che costituisce potenziale espressione di distrazione verso finalita' ulteriori e diverse. Senza dire che la provenienza della merce (o del servizio) da un soggetto diverso da quello figurante sulle fatture integra una circostanza tutt'altro che indifferente ai fini IVA, anche sotto il profilo dell'incidenza della qualita' del venditore sulla misura dell'aliquota e, di conseguenza, sull'entita' dell'imposta detraibile dall'acquirente. (Cass. Sent. n. 23078 del 14 dicembre 2012).

La motivazione della CTR, al riguardo, appare oltre che insufficiente, apodittica avendo rilevato che "le affermazioni dell'Ufficio a proposito delle societa' che hanno eseguito i servizi (mancanza di beni, automezzi o attrezzature idonee allo svolgimento dell'attivita') non possono autonomamente condurre a definire che le operazioni realizzate dalla (XXXXX) siano fittizie, giacche' un comportamento fiscalmente scorretto di un soggetto non puo' riflettersi su colui che, quale acquirente finale, inconsapevolmente, ha avuto contatti commerciali con l'autore dell'illecito", omettendo di considerare che nella fattispecie, per le considerazioni emerse, trattasi di fatture soggettivamente inesistenti.

Come sopra rilevato, in ipotesi di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente consistita nella diretta acquisizione della prestazione da soggetto certamente diverso da quello che ha emesso fattura e percepito l'iva in rivalsa, la prova che la prestazione non e' stata effettivamente eseguita dal fatturante, essendo questo privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione medesima, costituisce di per se' elemento idoneamente sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente (nel senso sopra precisato), poiche' l'immediatezza dei rapporti (cedente o prestatore - fatturante - cessionario o

committente) induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa ne' assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta; con l'effetto che, in tal caso, sara' il contribuente a dover provare di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri.

La deposizione resa dal Maresciallo della G.d.F. (XXXXX) nel giudizio penale non e' idonea ad inficiare tale rilievo ne' vi e' prova che tale elemento probatorio sia stato fornito dalla societa' nel giudizio di merito. Il Maresciallo si e' limitato ad affermare, come risulta dalla deposizione trascritta nel ricorso, che l'ideatore delle operazioni era tale (XXXXX) che riscuoteva i soldi, senza alcun riferimento concreto alla effettiva sussistenza delle operazioni commerciali commissionate dalla (XXXXX), valutate quali fittizie e inesistenti nel p.v.c..

7.a. Discorso diverso va fatto quanto alle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, per quanto concerne la deducibilita' dei relativi costi ai fini delle imposte sui redditi. In proposito, il Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, comma 1, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44, ha, infatti, sostituito la L. 24 dicembre 1993, n. 537, articolo 14, comma 4 bis, nel modo che segue: "Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attivita' qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 c.p.p., ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 c.p.p., fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 c.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 c.p.p., ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 c.p.p., fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 c.p.p., compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilita' in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi". Il comma 3 del cit. articolo 8 ha poi stabilito, per quanto qui interessa, che le disposizioni di cui al citato comma 1 "si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, articolo 14, comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attivita' posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, "ove piu' favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4- bis previgente non si siano resi definitivi".

7.b. Sul tema questa Corte ha gia' avuto occasione di rilevare, anche sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del Decreto Legge n. 16 del 2012, che la nuova normativa comporta che, poiche' nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati - di regola (e salvo il caso, ad esempio, in cui il "costo" sia consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento) - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non e' piu' sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perche' non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi

a dette operazioni; ferma restando, tuttavia, la verifica della concreta deducibilita' dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilita'. (cfr. Cass. n. 10167 del 20/06/2012; Cass. n. 24426 del 30/10/2013; Cass. n. 26461 del 17/12/2014; Cass. n. 25249 del 07/12/2016). Nella fattispecie vi e', implicitamente, prova, che il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, come desumibile dalle deposizione di terzi rese in sede panale. Quindi, non sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, fatto salvo, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione, il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilita' in deduzione dei costi e dei relativi interessi (Cass. 12711/2018).

Il ricorso va in conseguenza accolto e, assorbita la trattazione del terzo motivo, la sentenza cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto la causa puo' essere decisa nel merito con rigetto del ricorso introduttivo dei contribuenti.

Le spese del giudizio di merito devono essere compensate in considerazione dell'andamento del processo e dell'evoluzione nel tempo della giurisprudenza in materia di false fatturazioni.

Le spese del presente giudizio di legittimita' seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi 1, 2, 4 e, assorbita la trattazione del terzo motivo, cassa la sentenza impugnata; decidendo nel merito respinge il ricorso introduttivo dei contribuenti.

Condanna parte intimata al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro 14.000,00 oltre alle spese prenotate a debito.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza