Sentenza del 18/10/2021 n. 28650 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a T. s.r.l. un avviso di accertamento con il quale erano stati contestati maggiori imponibili Ires, Iva e Irap anno 2006, in quanto aveva riscontrato che le operazioni di cui alle fatture di acquisto emesse da diverse società (Sider Piani s.r.l., SPM s.p.a. e Fer. Com. Metalli s.r.l.) erano risultate oggettivamente inesistenti; la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Belluno; avverso la suddetta pronuncia l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello principale e la società appello incidentale (relativamente alla sola statuizione con la quale erano state compensate le spese).

La Commissione tributaria regionale del Veneto ha rigettato l'appello principale dell'Agenzia delle entrate, in particolare ha ritenuto che: la prova della oggettiva inesistenza delle operazioni gravava sull'amministrazione finanziaria; l'accertamento era basato unicamente sulle fatture, senza alcuna verifica delle movimentazioni di beni contabilizzati; nessun elemento di prova era stato fornito dall'Agenzia delle entrate in ordine alla consapevolezza della società della frode; non aveva alcuna rilevanza il fatto che le società che avevano emesso le fatture erano risultate prive di sufficiente organizzazione, il fatto che il vettore era privo di mezzi di trasporto e la pesa pubblica della merce, essendo, quest'ultima, priva di data certa prima della consegna dei beni; risultava, invece, che le fatture erano state pagate mediante bonifici bancari regolarmente annotate. Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato ad un unico motivo di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 18, 19 e art. 21, comma 7, e dell'art. 2697 c.c..

In particolare, parte ricorrente deduce che, tenuto conto del fatto che la pretesa dell'amministrazione finanziaria si basava sulla ritenuta inesistenza oggettiva delle operazioni di cui alle fatture di acquisto da parte della società, il giudice del gravame non ha fatto corretta applicazione del regime relativo al riparto dell'onere della prova.

Sotto tale profilo, evidenzia che la pretesa si fondava su molteplici elementi presuntivi, sicchè l'amministrazione finanziaria, diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, aveva

assolto al proprio onere probatorio circa la inesistenza delle operazioni, in quanto la pretesa si era fondata, secondo quanto già esposto in appello, su diversi elementi presuntivi: la società Siderpiani s.r.l. risultava svolgere formalmente una attività commerciale in contrasto con la realtà commerciale emergente dai documenti di parte; la suddetta società, inoltre, aveva dichiarato la propria sede in un immobile a destinazione prevalentemente abitativa, ed non era risultata titolare di un diritto reale o di godimento, era priva di struttura organizzativa, di mezzi e di personale dipendente, e non risultava che avesse operato alcun versamento dell'Iva in relazione alle operazioni relative alle fatture dalla stessa emesse nei confronti della contribuente; vi erano significativi collegamenti tra la società controricorrente e le società che avevano emesso le fatture, le quali, peraltro, presentavano la medesima veste grafica.

Deduce, quindi, che, rispetto al complesso degli elementi presuntivi indicati, di cui l'amministrazione finanziaria può avvalersi per accertare costi non deducibili o l'Iva non detraibile, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che l'Agenzia delle entrate non avesse assolto al proprio onere di prova, avendo valorizzato, invece, la circostanza che il pagamento era avvenuto mediante bonifici bancari, ed avendo ritenuto, inoltre, non rilevante la circostanza che le società ed il vettore non risultavano dotate di una sufficiente organizzazione; deduce, inoltre, che non ha correttamente ritenuto che la società avesse assolto all'onere di prova sulla stessa gravante, non essendo sufficiente la documentazione bancaria al fine di provare l'effettività delle operazioni.

1.1. Il motivo è fondato.

1.1.1 Preliminarmente, va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4), per assoluta carenza dei motivi, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1.

In particolare, la controricorrente deduce che parte ricorrente ha fatto riferimento, nel motivo di ricorso, a previsioni normative (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 18, 19 e 21) non conferenti con la controversia in esame ovvero inesistenti, D.P.R. n. 917 del 1986 (art. 39, comma 1, lett. d)) e, inoltre, che il motivo sarebbe state introdotto in modo non chiaro ed intellegibile, anche tenuto conto del fatto che, con riferimento al citato art. 54, comma 2, parte ricorrente, dopo avere denunciato la violazione, ne sostiene, successivamente, la falsa applicazione.

Invero, va osservato che, tenuto conto del contenuto complessivo del motivo di ricorso in esame, nello stesso è stata chiaramente prospettata la violazione, in primo luogo, del principio del riparto dell'onere di prova nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, avendo, peraltro, escluso il giudice del gravame che gli elementi indiziari proposti dalla ricorrente potessero avere rilevanza ai fini dell'assolvimento dell'onere di prova sulla stessa gravante.

Nella prospettiva, dunque, di questa linea difensiva, sulla quale si fonda la ragione di censura, correttamente parte ricorrente ha fatto riferimento alla violazione dell'art. 2697 c.c., norma sulla quale si basa la ripartizione dell'onere di prova, nonchè alle previsioni normative tributaria che, più specificamente, dettano i principi in materia di prova presuntiva (dunque il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, in materia di Iva, nonchè D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d),

essendo chiaro, con riferimento a quest'ultima previsione normativa, l'errore materiale laddove si fa, invece, riferimento, al D.P.R. n. 917 del 1986).

Il riferimento, infine, alle previsioni contenute nel D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 18, 19 e 21, trova una sua giustificazione logica nella prospettazione difensiva di parte ricorrente della inesistenza delle operazioni indicate in fatture, da cui discende, conseguentemente, il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva.

1.1.2. Ancora preliminarmente, va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del motivo in quanto volto ad ottenere un ulteriore esame delle emerge istruttorie, in quanto, in realtà, quel che parte ricorrente lamenta è la non corretta sussunzione della fattispecie nell'ambito del paradigma astratto delle previsioni normative citate, concretantesi, in particolare, nell'avere ritenuto che parte ricorrente non avesse assolto all'onere di prova su di esso gravante, nonostante la molteplicità di elementi indiziari, proposti a supporto della pretesa della natura oggettivamente inesistente delle operazioni di cui alle fatture passive, di cui, non correttamente, il giudice del gravame ha svalutato o escluso la rilevanza.

1.1.3. Va, altresì, disattesa l'ulteriore eccezione di inammissibilità proposta dalla controricorrente, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 6), per difetto di autosufficienza del ricorso. In realtà, parte ricorrente ha illustrato quale era stata la ragione della pretesa e quali erano state le posizioni difensive delle parti sia nel giudizio di primo che di secondo grado e quale era stato il contenuto della pronuncia di primo grado. In sede di motivo di ricorso, peraltro, parte ricorrente ha riprodotto il contenuto dell'atto di appello nel quale si dà conto degli esiti delle indagini di cui si era dato atto nell'avviso di accertamento, allegando, peraltro, al ricorso il processo verbale di constatazione, consentendo, pertanto, a questa Corte di apprezzare e valutare la vicenda e le circostanze di fatto e di diritto sulle quali, poi, è stata proposta la ragione di censura.

1.1.4. infine, anche l'eccezione di inammissibilità del ricorso, proposta ai sensi dell'art. 360 bis c.p.c., comma 1, per non avere il giudice del gravame deciso questioni di diritto in modo difforme dagli orientamenti giurisprudenziali, non può trovare accoglimento: quel che parte ricorrente censura, invero, è proprio la non aderenza della pronuncia del giudice del gravame all'orientamento espresso da questa Corte in materia di riparto dell'onere della prova e di individuazione degli elementi presuntivi idonei ai fini della contestazione della inesistenza oggettiva delle operazioni di cui alle fatture passive.

1.2. Con riferimento, quindi, alla ragione di censura prospettata con il motivo di ricorso, la questione attiene al corretto riparto dell'onere della prova qualora sia stata contestata dall'amministrazione finanziaria l'inesistenza oggettiva delle operazioni di cui alle fatture passive nonchè alla individuazione degli elementi indiziari sui quali la pretesa può essere correttamente basata.

Sotto tale profilo, va precisato, in primo luogo, che, poichè la fattura, di regola, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva e alla deducibilità dei costi, spetta all'Ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per l'insorgenza di tale diritto. La dimostrazione può ben consistere in presunzioni semplici, poichè la prova presuntiva non è collocata su un

piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. civ., 5 luglio 2018, n. 17619).

Con specifico riferimento all'ipotesi, di cui alla presente controversia, in cui l'amministrazione finanziaria contesti l'inesistenza di operazioni assunte a presupposto della deducibilità dei relativi costi e di detraibilità della relativa imposta, questa Corte ha espresso il consolidato orientamento secondo cui la stessa ha l'onere di provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura non è stata in realtà mai posta in essere, indicando gli elementi presuntivi o indiziari sui quali fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, strumenti che vengono di solito adoperati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. Più in particolare, la dimostrazione a carico dell'amministrazione finanziaria è raggiunta qualora siano forniti validi elementi che, alla stregua del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi, per affermare che le fatture sono state emesse per operazioni fittizie, ovvero che dimostrino in modo certo e diretto la inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati ovvero la inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione. Infatti, nell'ordinamento tributario, gli elementi indiziari, ove rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza, danno luogo a presunzioni semplici le quali, proprio a mente degli univoci precetti dettati dalle sopra indicate previsioni normative, sono idonee, di per sè sole considerate, a fondare il convincimento del giudice. Assolto in tal guisa l'onere della prova incombente sull'amministrazione finanziaria, grava poi sul contribuente la dimostrazione dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione finanziaria, estrinsecando in motivazione i risultati del proprio giudizio; solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, a tanto onerato dall'art. 2697 c.c., comma 2.

Al fine di individuare, poi, quali elementi presuntivi possono essere forniti dall'amministrazione finanziaria per assolvere al proprio onere di prova in caso di operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, gli stessi devono condurre a ritenere, mediante procedimento inferenziale, che l'operazione non sia mai stata posta in essere e, sotto tale profilo, costituisce valido elemento indiziario la circostanza che il soggetto che ha emesso la fattura era privo di idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), posto che è ragionevole inferire che dalla suddetta mancanza degli elementi essenziali per potere operare quale operatore commerciale possa farsi discendere la considerazione conclusiva della mancata realizzazione dell'operazione indicata in fattura (vd., con riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti ed in materia di prova della natura di società cartiera: Cass. civ., 20 aprile 2018, n. 9851, punto 6.8).

A ciò va, altresì, aggiunto che, con riferimento alla prova della consapevolezza di partecipare ad una frode, questa Corte ha più volte precisato che, in tema d'Iva, l'amministrazione finanziaria,

che contesti al contribuente l'indebita detrazione relativamente ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo (Cass. civ., 10 novembre 2020, n. 25113).

1.2. Ciò precisato, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che nella fattispecie l'amministrazione finanziaria non aveva fornito "prove istruttorie che attestino effettivamente che le fatture in contestazione si riferiscano ad operazioni oggettivamente inesistente", in quanto tale considerazione muove dalla errata premessa che la prova effettiva dell'inesistenza delle operazioni avrebbe dovuto essere fornita solo mediante la "valutazione della movimentazione di beni contabilizzati con le fatture in contenzioso", cioè procedendo "al calcolo quantitativo del materiale acquistato e passato a produzione od oggetto di vendita rapportandolo poi con le quantità esistente nelle fatture".

Ancora, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che solo in tal modo l'ufficio avrebbe potuto dare la prova dell'inesistenza delle operazioni e della consapevolezza della frode da parte del contribuente e che tale onere non può essere assolto solo con la "valutazione cartolare delle fatture e con l'esistenza di società acquirenti che non risultino dotate di una sufficiente organizzazione" e che, inoltre, "l'assenza di mezzi di trasporto da parte del vettore non costituisce un elemento essenziale di dimostrazione dell'esistenza di una operazione inesistente".

In realtà, come detto, il giudice del gravame svaluta il valore pregnante ed inferenziale dell'elemento presuntivo della mancanza di idonea organizzazione sia delle società emittenti la fattura che del soggetto vettore che avrebbe dovuto curare il trasporto, quando, come detto, lo stesso ha una sua valenza indiziaria rilevante in quanto tende a provare, proprio procedendo dalla impossibilità materiale di realizzare le operazioni di cui alle fatture, il fatto non noto dell'inesistenza delle operazioni.

D'altro lato, il giudice del gravame prospetta la necessità dell'onere di prova a carico dell'amministrazione finanziaria della consapevolezza della frode da parte della società contribuente in una fattispecie, quale quella in esame, in cui, secondo l'esposto orientamento di questa Corte, tale profilo soggettivo è in re ipsa in caso di operazioni oggettivamente inesistenti.

L'affermazione, quindi, che gli elementi di prova presuntiva prodotti dall'amministrazione finanziaria non erano idonei (ed in questo ambito va considerata, poi, la pluralità di elementi di prova presuntiva prodotta, valutati nel loro complesso, secondo quanto riportato dalla ricorrente) non solo non è corretta, in quanto non aderente rispetto alla fattispecie in esame e in considerazione di quanto deve ritenersi che possa porsi a carico dell'amministrazione finanziaria al fine dell'assolvimento del suddetto onere, ma è espressa dal giudice del gravame alterando le regole di ripartizione gravanti sulle parti quando è contestata l'inesistenza oggettiva delle operazioni di cui alle fatture.

Ed invero, il giudice del gravame non correttamente pone a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di provare, come visto, la movimentazione dei beni contabilizzati con le fatture, poichè, rispetto alla valenza indiziaria degli elementi di prova presuntiva prodotta dalla ricorrente, era eventualmente onere della società, al fine di prospettare l'effettività delle operazioni, fornire la suddetta prova, dimostrando, quindi, che la merce oggetto di acquisto aveva piena corrispondenza con la movimentazione dei beni.

Analogamente deve dirsi con riferimento alla prova presuntiva relativa alla assenza di mezzi di trasporto da parte del vettore: la svalutazione, ai fini della valenza di prova presuntiva, della suddetta circostanza viene compiuta dal giudice del gravame mediante la astratta considerazione che "lo stesso può avere agito nella veste di spedizioniere e quindi affidato il trasporto a vettori terzi", ma tale circostanza, semmai, avrebbe dovuto costituire la prova contraria, il cui onere gravava sulla società, con la quale contrastare la valenza di prova presuntiva della mancanza di mezzi e di struttura idonea non solo delle società emittenti le fatture, ma anche del soggetto che avrebbe curato la spedizione e la consegna delle merci.

Infine, sul versante dell'onere di prova contraria gravante sulla società, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che lo stesso potesse dirsi assolto mediante i "bonifici bancari con la conseguente attestazione contabile dell'esistenza di una movimentazione bancaria fra l'acquirente ed il venditore", posto che, come detto, la prova contraria del contribuente, quando venga contestata l'inesistenza oggettiva delle operazioni, non può consistere nella esibizione della fattura o nella sola dimostrazione della regolarità 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.

Sotto tale profilo, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto (e, sotto tale profilo, anche la controricorrente ribadisce la stessa linea difensiva nel controricorso) che l'ufficio avrebbe dovuto controllare il flusso delle movimentazioni bancarie e non correttamente la controricorrente evidenzia che, diversamente, vi sarebbe "uno svilimento del mezzo di pagamento, inossidabile quale mezzo di prova": la considerazione difensiva non trova coerente applicazione nell'ambito del regime di prova che deve essere applicato quando vengono contestate operazioni oggettivamente inesistenti, in quanto, come più volte precisato da questa Corte, la prova del pagamento, di per sè solo, non ha valenza di prova presuntiva idonea a contrastare la idonea prova presuntiva dell'amministrazione finanziaria della inesistenza dell'operazione.

Nè sono condivisibili le ulteriori considerazioni espresse dalla controricorrente in memoria in ordine al fatto che la stessa si troverebbe nella impossibilità di acquisire la prova contraria relativa alla prospettazione della amministrazione finanziaria circa la inesistenza delle società che hanno emesso le fatture.

La considerazione espressa, basata sulla applicazione del principio di prossimità della prova, non può trovare accoglimento, in quanto l'operazione oggettivamente inesistente si caratterizza per la mancata realizzazione dell'operazione da parte del soggetto che ha emesso la fattura nei confronti del contribuente, sicchè l'intera operazione si basa sulla immediatezza del rapporto tra il soggetto che emette la fattura e colui che la riceve, tanto che, come detto, in tal caso

l'amministrazione finanziaria non è onerata, come nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, di fornire anche la prova della consapevolezza, da parte del contribuente che ha ricevuto la fattura, della natura fraudolenta dell'operazione.

In conclusione, il motivo è fondato, con conseguente accoglimento del ricorso e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 27 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 18 ottobre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza