

Sentenza del 05/06/2023 n. 15739 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A conclusione di una verifica generale condotta da militari della GdF e del relativo processo verbale di constatazione redatto l'8 agosto 2015, l'Agenzia delle entrate notificò alla A. Tartufi Srl l'avviso d'accertamento con cui era rideterminato l'imponibile iva dell'anno 2013, con conseguente recupero ad imposta dell'importo di Euro 121.860,55. Furono conseguentemente comminate le relative sanzioni. L'ufficio aveva ritenuto che la società, esercente attività di commercializzazione (previa lavorazione e conservazione) di frutta e ortaggi, e più nello specifico di tartufi, avesse partecipato ad una cd. "frode carosello", emettendo fatture d'acquisto del prodotto dalle società cartiera "FIMA Srl " e "Funghi e Tartufi Sas ", in realtà acquistate direttamente da altri soggetti, i cd. cavatori, nell'intento di fruire di vantaggi fiscali (sottrarsi alla applicazione della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 109 - legge finanziaria 2005 -, che imponeva l'obbligo di autofatturazione per l'acquisto di tartufi da raccoglitori dilettanti privi di partita iva - cavatori -, con obbligo di versamento dell'iva autofatturata senza diritto alla detrazione).

Instaurato il contenzioso dalla società, la Commissione tributaria provinciale di Pesaro, con sentenza n. 430/02/2017, rigettò il ricorso. La Commissione tributaria regionale delle Marche, adita dalla contribuente, rigettò l'appello con sentenza n. 288/03/2020, ora impugnata. Il giudice regionale ha ritenuto che le emergenze documentali provavano l'esecuzione di operazioni soggettivamente inesistenti (nella prospettiva secondo cui le società cartiera si sarebbero solo fittiziamente interposte tra i cavatori e la contribuente, perchè risultasse l'acquisto del tubero da società con partita iva, così da aggirare la disciplina introdotta dalla legge finanziaria del 2005, che per il commercio del tartufo imponeva l'inversione contabile con autofatturazione e senza diritto alla detrazione dell'iva). In particolare ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria aveva provato la fittizietà delle operazioni fatturate, gravando sul contribuente la prova contraria, a giustificazione della detrazione iva. Ha ritenuto che il quadro indiziario illustrato dall'ufficio evidenziasse elementi tutti noti alla società, che di contro aveva contrapposto solo considerazioni puramente teoriche, negando la estraneità alla frode carosello e la colpevole inconsapevolezza della stessa. Il giudice regionale ha inoltre ritenuto irrilevante come fosse del tutto assente la prova dell'approvvigionamento del tartufo dai cavatori e del pagamento in nero di questi, ritenendo anche irrilevante "l'assenza di indagini sull'elemento psicologico in capo ad essa (contribuente) quale acquirente da società ritenute cartiere, data la rilevanza prevalente nel processo tributario del profilo sostanziale delle questioni dedotte".

La società ha censurato con due motivi la sentenza, della quale ha invocato la cassazione, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

All'esito della udienza pubblica del 13 dicembre 2022, la causa è stata riservata e decisa. La società e l'Agenzia delle entrate hanno depositato memorie difensive.

Motivi della decisione

Con il primo motivo la società si duole della violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, e degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla ripartizione dell'onere probatorio relativamente all'accertamento di operazioni soggettivamente inesistenti.

Il caso di specie afferisce alla contestazione di una frode carosello attuata in occasione del commercio di tartufi, nella quale l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto il coinvolgimento della ricorrente, che in regime ordinario iva acquistava la merce, con conseguente diritto alla detrazione dell'iva pagata sul prezzo, laddove la funzione delle società cedenti era solo quella di mascherare l'effettivo acquisto dei tartufi da "cavatori" non professionali, privi di partita iva. Ciò per evitare l'applicazione della disciplina introdotta con L. n. 311 del 2004, il cui art. 1, comma 109, prevedeva che per tali acquisti spettasse all'acquirente, in regime di inversione contabile, auto-fatturare il tubero, pagando l'iva senza poterla detrarre.

Ciò chiarito, quale premessa generale e con riguardo alle modalità di utilizzo e valorizzazione delle prove indiziarie, di cui il ricorso ne denuncia sostanzialmente il malgoverno, sia con riferimento alla valutazione, sia con riguardo al riparto dell'onere di allegazione, compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poichè se è devoluto al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, nel violare i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (Cass., 26 gennaio 2007, n. 1715; 5 maggio 2017, n. 10973; 15 novembre 2021, n. 34248; cfr. anche, 13 ottobre 2005, n. 19984).

Peraltro, ai fini dell'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva, che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti accertati dalla amministrazione (Cass., 8 aprile 2009, n. 8484; 15 gennaio 2014, n. 656; 26 settembre 2018, n. 23153; 28 aprile 2021, n. 11162), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova.

La giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi, in particolare affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (ex multis, cfr. Cass., 16 maggio 2017, n. 12002;

12 aprile 2018, n. 9059; 25 ottobre 2019, n. 27410). Ciò che rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

In tema poi di prova di operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno in una frode carosello, questa Corte ha affermato che qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga a tale tipo di operazioni, incombe sulla stessa l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza nel destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione d'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 assolvere a detto incombenza 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 (Cass., 20 aprile 2018, n. 9851; 30 ottobre 2018, n. 27566; 20 luglio 2020, n. 15369).

Di recente, con riguardo al regime del reverse charge o inversione contabile - con principi elaborati in riferimento al commercio di materiale ferroso, ma le cui argomentazioni possono trovare applicazione per qualunque altra merce -, si è affermato che in osservanza dei principi di diritto enunciati dalla Corte di giustizia della UE, il diritto di detrazione dell'imposta relativa ad un'operazione di cessione di beni non può essere riconosciuto al cessionario che, sulla fattura emessa per tale operazione in applicazione del suddetto regime, abbia indicato un fornitore fittizio allorquando, alternativamente, il medesimo cessionario: a) abbia egli stesso commesso un'evasione dell'IVA ovvero sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione s'iscriveva in una simile evasione; b) sia semplicemente consapevole della indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA (Cass., 10 febbraio 2022, n. 4250).

Si tratta di interpretazione ancora più rigorosa in termini di prova richiesta al cessionario e comunque relativa all'ipotesi di reverse charge, estranea a caso di specie, come appresso chiarito. E tuttavia essa merita un cenno nella fattispecie ora al vaglio della Corte, atteso che la prospettazione accusatoria dell'Amministrazione finanziaria è quella secondo cui la frode carosello denunciata avrebbe quale finalità il mascheramento dell'acquisto del tubero da "cavatori" occasionali, regolata dalla L. n. 311 del 2004 con regime di inversione contabile e peraltro senza diritto di detrazione dell'imposta armonizzata.

Ebbene, si è avvertito che "(...) 2.9. la Corte di giustizia (CGUE 11 novembre 2021, in causa C-281/20, Ferimet SL), che si è di recente occupata per la prima volta della disciplina del reverse charge in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, ha stabilito che la direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006 (direttiva IVA), letta in combinazione con il principio di neutralità fiscale, dev'essere interpretata nel senso che a un soggetto passivo va negato l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti, qualora tale soggetto passivo abbia consapevolmente indicato un fornitore fittizio sulla fattura

che egli stesso ha emesso per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione s'iscriveva in una simile evasione; 2.9.1. è stato, altresì, evidenziato che, sebbene non sia in contrasto con il diritto della UE esigere che un operatore agisca in buona fede, non è necessario dimostrarne la malafede per negargli il diritto di detrazione (CGUE in causa 281/20, cit., punto 58; conf., CGUE 14 aprile 2021, in causa C-108/20, Finanzamt Wilmersdorf, punti 30 e 31), 2.9.2. anzi, il fatto che il soggetto passivo che ha emesso la fattura vi abbia consapevolmente menzionato un fornitore fittizio "è un elemento rilevante tale da indicare che il soggetto passivo in questione era cosciente di partecipare a una cessione di beni che si iscriveva in un'evasione dell'IVA" (CGUE in causa C-281/20, cit., punto 53); 2.9.3. del resto, sul piano generale, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA va negato se mancano i dati necessari per verificare che il fornitore del soggetto che lo invoca abbia la qualità di soggetto passivo (CGUE 9 dicembre 2021, in causa C-154/20, Kemwater ProChemie s.r.o., punto 41); 2.9.4. in piena coerenza con quanto affermato dalla Corte di giustizia, l'orientamento consolidato della S.C. è nel senso che l'IVA non è detraibile, ancorchè risulti l'apparente osservanza dei requisiti formali, ove manchi la corrispondenza dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata; e ciò anche nel caso di applicazione del regime dell'inversione contabile (Cass. n. 16679 del 09/08/2016; Cass. n. 2862 del 31/01/2019; Cass. n. 3599 del 13/02/2020; Cass. n. 14853 del 13/07/2020; Cass. n. 16367 del 30/07/2020; Cass. n. 21677 del 08/10/2020; Cass. n. 9394 del 09/04/2021); (...) 2.10.1...., pertanto, non rileva tanto la (più generale) conoscenza della frode IVA (....) ovvero la partecipazione o conoscenza di tale disegno criminoso da parte di (...), essendo, invece, rilevante la conoscenza, da parte della società contribuente, della inesistenza del soggetto passivo (fornitore) indicato in fattura e la mancanza di elementi idonei ad individuare l'effettivo fornitore quale soggetto passivo IVA" (Cass., n. 4250/2022 cit.).

Occorre dunque verificare se, anche volendo tener conto della più stringente giurisprudenza di questa Corte e della Corte di Giustizia UE, che da ultimo ha ricostruito i presupposti della indetraibilità dell'Iva in operazioni soggettivamente inesistenti, quando afferenti ad operazioni compiute in regime di inversione contabile, la sentenza ora al vaglio del collegio si sia discostata dai principi enunciati.

L'esito del vaglio evidenzia l'erroneità della decisione.

La Commissione regionale, valutando il materiale probatorio acquisito al giudizio, ha tratto il convincimento del coinvolgimento della Acqualagna Tartufi nel meccanismo frodatorio delle operazioni soggettivamente inesistenti. Ha a tal fine sostenuto la gravità, precisione e concordanza degli indizi raccolti dall'Ufficio. In particolare ha ritenuto che vi fosse consapevolezza di acquisti eseguiti dalle società cartiera da fornitori (cavatori) non identificati, senza che queste provvedessero poi ad assolvere gli obblighi di versamento iva; ha valorizzato alcune circostanze, quali la marginale quantità di acquisto dei tartufi direttamente da cavatori, a fronte dei volumi d'acquisto del tubero dalla FIMA e dalla Funghi e Tartufi (le cartiere), la scelta di

non utilizzare il plafond Iva maturato sulle esportazioni di merce preferendo il versamento dell'imposta fatturata (poi da detrarre), il pagamento in contanti della merce, la conoscenza degli operatori con cui si interfacciava, soci o di fatto soggetti che agivano nell'interesse delle società cartiere (i sig.ri A.A. ed B.B.).

Senonchè il giudice d'appello commette già il primo errore nel limitare l'onere probatorio dell'ufficio alla dimostrazione della fittizietà delle operazioni commerciali, senza accennare alla necessità che l'Amministrazione finanziaria dimostri anche l'esistenza dell'elemento psicologico della cessionaria (penultimo capoverso della terza facciata). Inoltre, quanto alla controprova allegata dalla contribuente, ne liquida la valutazione con la generica considerazione che la ricorrente non avrebbe fornito la prova contraria "non potendosi ritenere tale il complesso delle argomentazioni meramente confutative e del tutto teoriche, in negativo e in assenza di prove in positivo" (penultimo capoverso della quarta facciata).

A parte la valenza più assiomatica che dimostrativa della frase utilizzata, l'assenza di ogni concreto riferimento alle ragioni addotte dalla società (il pagamento eseguito con assegni e non in contanti, il quantitativo enorme del tubero commercializzato che rendeva impossibile affidarsi all'acquisto della merce direttamente dai cavatori del luogo occasionali, e non invece da società professionali e capaci di trattare il quantitativo di merce desiderata; l'insufficienza del plafond iva da utilizzare nel 2010 e nel 2011, a fronte del valore enormemente più elevato del tartufo acquistato e commercializzato dalla contribuente) priva il ragionamento della Commissione regionale di quei riscontri sulla logicità argomentativa e sul corretto governo delle prove presuntive. Ma più ancora, laddove la Commissione regionale espressamente riconosce l'assenza di una indagine "sull'elemento psicologico in capo ad essa (la società) quale acquirente da società ritenute cartiere" (ultimo capoverso di pagina 4 della sentenza), per una presunta "prevalente rilevanza del profilo sostanziale nel processo tributario", il ragionamento rivela una erronea applicazione proprio di quei principi di diritto, cui la giurisprudenza di legittimità e quella Euro-unitaria ha vincolato il riconoscimento del coinvolgimento dell'acquirente nelle operazioni soggettivamente inesistenti, ossia quanto meno la colpevole inconsapevolezza della natura di cartiera delle società fornitrici, per un deficit di diligenza ordinaria in ragione della qualità professionale ricoperta.

Rispetto alle difese della Acqualagna Tartufi vi è peraltro un ulteriore aspetto che il giudice regionale ha mancato di approfondire e chiarire, pur essendovi tenuto alla luce delle regole interpretative della disciplina, ossia l'effettivo ruolo svolto dalle società FIMA e Funghi e Tartufi. Dalla descrizione dei fatti emerge che tali società non fossero fittizie, inesistenti, mere creatrici di documentazione fasulla, ma, al contrario, che con le stesse siano state messe in atto operazioni vere, concrete, di acquisto della merce, per questo pagata e fatturata. Altro è poi la circostanza che tali società cedenti, pur soggetti passivi iva, non abbiano provveduto al versamento all'Erario dell'iva dovuta. Si tratta di aspetti di rilevanza non secondaria per accertare il coinvolgimento della odierna ricorrente in operazioni soggettivamente inesistenti e addirittura per lo stesso inquadramento della vicenda nell'astratta fattispecie delle operazioni soggettivamente inesistenti piuttosto che in un complesso rapporto con finalità elusive, fattispecie ontologicamente distinte.

Sotto tale profilo risulta pertinente la difesa della ricorrente sulla effettiva attività di commercianti di tartufi dei sig.ri C.C., riconosciuti anzi tra i più esperti del settore. Ed è inutile sottolineare che, a fronte della attività concretamente svolta da questi, era necessario che la Commissione regionale valutasse e comunque chiarisse meglio da quali tra gli elementi raccolti dalla Amministrazione finanziaria dovesse desumersi la consapevolezza della società contribuente, o la sua colpevole inconsapevolezza, per carenza di diligenza, della fittizietà delle società cartiera e dunque del meccanismo frodatorio messo in atto.

In conclusione la sentenza non fa corretta applicazione nè della disciplina regolante il riconoscimento della partecipazione del cessionario ad operazioni soggettivamente inesistenti, o quanto meno della sua consapevolezza della loro sussistenza, secondo l'elaborazione interpretativa della giurisprudenza di legittimità e di quella Euro-unitaria, nè delle regole di governo delle prove presuntive.

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo, con il quale la società ha denunciato la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1997, n. 472, art. 7, D.Lgs. 22 dicembre 1992, n. 546, art. 36, e l'erronea o falsa applicazione del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto all'applicazione in misura massima delle sanzioni, atteso che la cassazione della sentenza travolge anche la scarna statuizione sulle stesse.

Il ricorso va dunque accolto e la sentenza va cassata, con rinvio del processo alla Corte di giustizia tributaria di II grado delle Marche, che in diversa composizione, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità, riesaminerà le ragioni d'appello nel rispetto dei principi di diritto illustrati da questo collegio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia il processo alla Corte di giustizia tributaria di II grado delle Marche, cui demanda in diversa composizione anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 13 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza