

Sentenza del 05/06/2023 n. 15744 - 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 gli avvisi d'accertamento con cui era rideterminato l'imponibile iva degli anni 2010 e 2011, con conseguente recupero ad imposta dell'importo di Euro 96.709,00 per la prima annualità ed Euro 76.952,00 per la seconda. 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 sentenze n. 541/01/2016 e 542/01/2016, rigettò i ricorsi. La Commissione tributaria regionale delle Marche adita dalla contribuente, previa riunione delle impugnazioni, rigettò gli appelli con sentenza n. 17/04/2018, ora al vaglio della Corte.

Il giudice regionale ha ritenuto che le emergenze documentali dimostravano che 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 dedotto la partecipazione non inconsapevole della Acqualagna Srl al "meccanismo frodatorio" dal quadro indiziario illustrato dall'Amministrazione finanziaria, che ha ritenuto grave, preciso e concordante, ulteriormente valorizzato dalla ristrettezza del mercato del tartufo e dalla conoscenza degli operatori. Di contro ha ritenuto puramente teoriche le considerazioni con cui la società avrebbe contrastato gli elementi addotti dall'ufficio, negando l'estraneità alla frode carosello e la colpevole inconsapevolezza della stessa. Il giudice regionale ha inoltre ritenuto irrilevante come fosse del tutto assente la prova, di cui l'Amministrazione finanziaria era pur onerata, dell'approvvigionamento del tartufo dai cavatori e del pagamento in nero di questi, ritenendo 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. Le parti hanno depositato memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Con il primo motivo la società si duole della violazione 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, per l'erroneità della sentenza d'appello quanto alla prova del compimento di operazioni soggettivamente inesistenti e del coinvolgimento della cessionaria, quanto meno sotto il profilo del colpevole affidamento alla società cartiera, alla luce della disciplina normativa, per come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità e da quella Euro-unitaria della Corte di Giustizia dell'unione Europea.

Con il secondo motivo ha denunciato l'erronea e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 e degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto dell'esito del giudizio penale celebrato nei confronti della amministratrice della Acqualagna Tartufi e degli amministratori di altre società cessionarie delle medesime società cartiera, nonchè per aver fondato il proprio convincimento su indizi privi dei requisiti della precisione, gravità e concordanza, sotto il profilo della dimostrazione del coinvolgimento della contribuente sul piano soggettivo. Anche alla luce delle ragioni addotte dalla società a propria difesa. I motivi, che possono essere trattati unitariamente perchè tra loro intrinsecamente connessi, sono fondati. Deve premettersi che il caso di specie afferisce alla contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti nell'ambito di una frode carosello attuata in occasione del commercio di tartufi, nella quale l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto coinvolta l'odierna ricorrente, per aver acquistato la merce in regime ordinario, con conseguente detrazione dell'iva pagata sul prezzo, laddove la cedente era solo una società fittizia che in realtà mascherava l'acquisto dei tartufi da "cavatori", 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, autofatturare 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 denuncia sostanzialmente un malgoverno, compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 cod. civ. alla fattispecie concreta, poichè se è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ., 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.

Quanto poi alla contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno in una frode carosello, questa Corte ha affermato che in tema di IVA, 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 assolva 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 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.).

Ebbene, occorre 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, quanto meno sotto il profilo della consapevolezza di esse. 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 (per poi detrarsela), il pagamento in contanti della merce, la conoscenza degli operatori con cui si interfacciava, soci o di fatto amministratori o responsabili delle società cartiere (i sig.ri A.A. ed B.B.). Sennonchè il giudice d'appello, quanto alla controprova allegata dalla contribuente, ne liquida la valutazione con la generica affermazione secondo cui "la ricorrente non ha 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, come sopra richiamato".

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" (pag. 4, terzo capoverso 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. 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.

I motivi vanno dunque accolti 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