

Sentenza del 04/07/2023 n. 18896 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR accoglieva l'appello proposto dai soci della società semplice Azienda Agricola 2G, B.B. e A.A., avverso la sentenza emessa dalla CTP di Padova, che aveva respinto il ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento per IVA e imposte dirette, con il quale erano stati ripresi a tassazione, in relazione all'anno 2009, gli importi relativi a fatture riguardanti operazioni oggettivamente inesistenti.

Dalla sentenza impugnata si evince che:

- a seguito di una verifica effettuata dal Corpo Forestale di (Omissis), al fine di controllare i conferimenti del latte (regime delle quote latte di cui alla l. n. 119 del 2003 e al Regolamento CE 985/2004), avvenuti nel 2007, la società Azienda Agricola 2G emetteva nel 2009 n. 9 note di credito, al fine di annullare le fatture emesse nel 2007 nei confronti del Consorzio Produttori del latte delle valli trentine, per un ammontare IVA di complessivi Euro 24.158,90, per errata indicazione dell'intestatario;
- contestualmente, la medesima società emetteva n. 9 fatture, per il medesimo importo (che l'Ufficio riteneva emesse per operazioni oggettivamente inesistenti), nei confronti della La Baita del latte Srl ; - la rettifica delle fatture emesse nel 2007, mediante l'emissione, nel 2009, di note di credito e di nuove fatture del medesimo importo, verso altro soggetto, non dimostrava alcun intento evasivo, non essendo stati indicati gli elementi che dovrebbero contraddistinguere un'operazione oggettivamente inesistente, anche perchè sulle 9 fatture emesse nel 2009 vi era la dicitura "vi ri fatturiamo la cessione latte mese... 2007, pagamento già avvenuto a favore del precedente cedente", da cui si evinceva la natura effettiva della prestazione;
- dal punto di vista contabile, inoltre, le operazioni di emissione delle note di credito e la successiva emissione di nuove fatture si elidevano fra di loro, senza creare nella medesima annualità (2009) un maggior imponibile con la relativa imposta, per cui la richiesta di pagamento dell'IVA era infondata e avrebbe creato una duplicazione d'imposta, in quanto era stata già contabilizzata ed eventualmente versata nell'anno 2007.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a cinque motivi.

I contribuenti sono rimasti intimati.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, l'Agenzia deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione della Cost., artt. 111, comma 6, 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992 , 36, comma 2, avendo la CTR, con motivazione apparente, ritenuto non provata l'inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate nel 2009, senza considerare gli elementi di prova allegati dall'Agenzia (le fatture di fornitura del 2007 riportavano con chiarezza il nome, il logo e la partita IVA della società Azienda Agricola 2G; nel periodo fra aprile e dicembre 2007 erano stati emessi n. 68 DDT che documentavano il trasporto del latte dall'Azienda Agricola 2G al Consorzio; il Consorzio Produttori del latte delle valli trentine aveva indicato l'Azienda Agricola 2G come fornitore di latte crudo nelle operazioni annotate nei registri contabili nel 2007, ivi compreso registro obbligatorio previsto dall'art. 24, paragrafo 3 , del Regolamento CE n. 595/2004 ; il predetto Consorzio aveva effettuato nel 2007 i pagamenti di dette forniture in favore dell'Azienda Agricola 2G; sebbene dal 2008 le forniture al Consorzio venissero già effettuate da La Baita del Latte Srl , l'Azienda Agricola 2G si era accorta dell'errore che sarebbe stato commesso nel 2007 solo nell'anno 2009), dai quali si evinceva che le operazioni reali erano quelle fatturate nel 2007, mentre quelle successive erano finalizzate ad evitare il pagamento delle sanzioni per lo sfioramento delle c.d. quote latte da parte del Consorzio Produttori del latte delle valli trentine.

2. Con il secondo motivo, denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c. e D.P.R. n. 633 del 1972 , 54, comma 2, per avere la CTR erroneamente applicato le regole sul riparto dell'onere probatorio in materia tributaria, fondando la propria decisione esclusivamente sulla regolarità formale delle fatture.

3. Con il terzo motivo, lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17 , 19 , 21, comma 7 , e 26, per avere la CTR errato nel ritenere rilevante, per la dimostrazione della effettiva esistenza delle operazioni contestate, la mancanza di intento evasivo nel comportamento della società contribuente.

4. Con il quarto motivo, deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 , 21, comma 7 , e 26, comma 3, per avere la CTR erroneamente riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA sulla scorta del mero rilievo contabile della reciproca elisione delle operazioni contestate (emissione di note di accredito e successiva emissione di nuove fatture), senza considerare che la detrazione dell'IVA poteva essere effettuata solo se le predette operazioni, fatturate nell'anno 2009, fossero state effettive.

5. Con il quinto motivo, infine, denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17 , 21, comma 7 , e 26, comma 3, per avere la CTR erroneamente ravvisato l'esistenza di una doppia imposizione, sul presupposto che l'IVA fosse stata versata nel 2007, non potendosi procedere ad alcuna variazione, a rettifica di eventuali inesattezze della fatturazione, dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile.

6. Per esigenze di priorità logica, occorre esaminare prima il secondo e il terzo motivo che riguardano entrambi il riparto dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti e l'individuazione degli elementi indiziari sui quali la pretesa può essere correttamente fondata.

6.1 Entrambi i motivi sono fondati.

6.2 Questa Corte ha più volte affermato, con riferimento alla questione della deducibilità dei costi e della detraibilità dell'IVA, che, nel caso di fatture per operazioni inesistenti, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova, anche mediante elementi indiziari, dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente dimostrarne l'effettiva esistenza, senza che, tuttavia, sia sufficiente a tal fine l'esibizione della fattura, nè la 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 (ex plurimis, Cass. 19.10.2018, 26453).

6.3 Più precisamente, l'onere posto a carico dell'Amministrazione finanziaria può ritenersi assolto, "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" (Cass. 18.10.2021, n. 28628). Il giudice di merito, solo dopo avere valutato gli elementi presuntivi forniti dall'Ufficio, sia singolarmente che complessivamente, ritenendoli dotati dei caratteri di gravità, previsione e concordanza, potrà esaminare l'eventuale prova contraria offerta dal contribuente, verificando se la stessa sia idonea a scalfire il quadro probatorio posto alla base dell'atto impositivo.

6.4 La CTR non ha seguito i principi sopra indicati, non procedendo all'esame degli elementi indiziari, posti dall'Ufficio a fondamento dell'inesistenza delle operazioni indicate nelle fatture contestate, emesse dalla Azienda Agricola 2G nel 2009 nei confronti della società La Baita del Latte (quali, a titolo meramente esemplificativo, l'emissione di numerosi DDT che documentavano il trasporto del latte, avvenuto nel 2007, dall'Azienda Agricola 2G al Consorzio Produttori del latte delle valli trentine; l'indicazione, da parte del Consorzio, dell'Azienda Agricola 2G quale proprio fornitore nelle operazioni annotate nei registri contabili nel 2007, ivi compreso il registro obbligatorio previsto dall'art. 24, paragrafo 3, del Regolamento CE n. 595/2004; i pagamenti delle forniture, effettuati dal predetto Consorzio nel 2007 in favore dell'Azienda Agricola 2G; la tardiva emissione delle note di credito), al fine di verificare la veridicità delle rettifiche operate con le note di credito nel 2009 e delle contestuali fatture emesse nei confronti della società La Baita del Latte.

6.5 Il giudice del gravame si è limitato ad evidenziare, in maniera apodittica, i dati formali desumibili dalle nuove fatture emesse nel 2009, come la dicitura "vi ri-fatturiamo la cessione latte mese... 2007, pagamento già avvenuto a favore del precedente cedente", e la mancanza di prova dell'intento evasivo da parte della società contribuente, senza considerare che nella fattispecie in esame il profilo soggettivo è in re ipsa, trattandosi di operazioni oggettivamente inesistenti (Cass. 10.11.2020, n. 25113).

6.6 Nell'accoglimento del secondo e del terzo motivo resta assorbito l'esame del primo motivo.

7. Anche il quarto e il quinto motivo, che pure vanno esaminati unitariamente, essendo strettamente connessi, meritano accoglimento.

7.1 La pretesa erariale concernente il versamento dell'IVA esposta dall'Azienda Agricola 2G nelle fatture di vendita, emesse nel 2009, è fondata, posto che, secondo la disposizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti... l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

7.2 Pertanto, la semplice emissione del documento contabile, completo in tutti i suoi elementi formali, in quanto suscettibile di essere utilizzato a fini fiscali - o ad altri fini giuridicamente rilevanti - ove non sia stato tempestivamente eliminato e sottratto al commercio giuridico determina, per il principio di cartolarità, l'insorgenza del rapporto impositivo (Cass. 14.2.2019, n. 4344; Cass. 27.5.2015, n. 10939); ciò non si pone in contrasto con il principio di neutralità dell'IVA in quanto l'art. 21 n. 1 lett. c) della sesta direttiva - laddove prevede che l'IVA esposta nella fattura sia dovuta indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad IVA - mira ad eliminare il rischio di perdita del gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto dall'art. 17 della medesima sesta direttiva, prevalendo, dunque, la funzione ripristinatoria conseguente all'eliminazione dell'anomalia creata in difetto di rettifica od annullamento della fattura concernente dati difformi dalla realtà dell'operazione economica (Corte UE 31.1.2013, Stroy Trans; 18.6.2009, Stadeco).

8. Non sussiste, pertanto, il rischio di duplicazione d'imposta, paventato dalla CTR (per essere stata l'IVA già versata, a seguito dell'emissione delle fatture del 2007), in quanto l'emittente può richiedere il rimborso dell'imposta versata in eccedenza, qualora dimostri che sia stato in tempo utile definitivamente eliminato qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, derivante dall'utilizzo delle fatture (relative alle operazioni inesistenti) ai fini della detrazione (o del rimborso) da parte del destinatario (ex plurimis, Cass. n. 10974 del 18/04/2019).

9. La sentenza impugnata non ha fatto buon governo neppure dei principi sopra enunciati, con la conseguenza che il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto per nuovo esame e per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il terzo, il quarto e il quinto motivo, assorbito il primo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza