Sentenza del 02/08/2024 n. 21920 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

AZIENDA VINICOLA ALLA GROTTA Srl era attinta da avviso di accertamento parziale n. (Omissis) emesso dalla Direzione Provinciale di R dell'Agenzia delle entrate - dietro verifica pluriennale della Guardia di Finanza di R confluita nei processi verbale di constatazione del 22 giugno 2012 e del 9 ottobre 2012, verifica a sua volta conseguente ad indagini condotte dalla Guardia di Finanza di S, su delega della Procura della Repubblica di B, nell'ambito del procedimento penale n. (Omissis) - in relazione all'anno di imposta 2006 a fini di recupero di IVA indetraibile per Euro 77.699,00, oltre interessi e sanzioni, poiché afferente ad operazioni oggettivamente inesistenti.

1.1. Dalla verifica, e dagli ulteriori esiti dell'attività investigativa, era emerso che, nel corso di un arco temporale ricompreso tra il 2003 e il 2008, la contribuente aveva registrato in contabilità acquisti di mosto provenienti da imprese che, per caratteristiche e dati rilevati, si configuravano quali "cartiere" o "missing traders".

2. Con sentenza 537/01/2015, la CTP di Ravenna, adita impugnatoriamente dalla contribuente, rigettava il ricorso.

3. La contribuente proponeva appello, accolto dalla CTR dell'Emilia-Romagna, con la sentenza in epigrafe, sulla base della seguente motivazione:

Occorre premettere che oggetto della presente controversia sono soltanto le asserite false fatture emesse... dalla società Olvin Srl nei confronti della società vinicola Alla Grotta Srl, mentre vi esulano quelle ricevute da quest'ultima dalle cd. cartiere....

Ciò detto, occorre aggiungere che l'avviso di accertamento contestato si fonda sul processo verbale di constatazione redatto dal Nucleo Polizia Tributaria della GdF di R, datato 9 ottobre 2012.

Tale PVC, nel dar conto di quelli che, a dire degli accertatori, sono gli elementi da cui evincere che parte delle fatture emesse dalla Olvin Srl nei confronti della contribuente... hanno a(d) oggetto forniture di mosto mai effettuate, avendo, nella specie, la Olvin Srl operato quale società filtro tra l'appellante e le cartiere, che, a loro volta, avevano emesso fatture per operazioni inesistenti nei confronti della predetta Olvin Srl, ha fatto sostanzialmente rimando all'ordinanza datata 5 giugno 2012, con la quale il G.I.P. del Tribunale di Bari ha disposto la custodia cautelare in carcere nei confronti, tra gli altri, di A.A., ritenuto referente della società contribuente per quanto riguardava i rapporti con la Olvin Srl.

Orbene la predetta ordinanza tratta la questione di interesse alle pagg. 149-159, ove si afferma che la società appellante ha utilizzato le fatture fittizie di vendita di mosto muto emesse in suo favore dalla Olvin Srl dall'anno 2003 all'anno 2008 per un importo complessivo di Euro 6.907.669,00 e, con riguardo all'anno 2003, per un imponibile pari a Euro 699.918,00 e IVA pari a 139.984,00 e si specifica che la gravità indiziaria in ordine all'utilizzo delle menzionate fatture "si evince dalle dichiarazioni rese da B.B. nonché dalle intercettazioni telefoniche da cui si evince come solo A.A. intratteneva rapporti con gli altri coindagati per conto della società Alla Grotta e pure dai documenti acquisiti in atti, che rilevano la presenza attiva dello stesso A.A. nelle "richieste di aiuto" presentate all'AGEA di R; nonché, infine, dalla carica di procuratore speciale della Azienda Vinicola Alla Grotta che il predetto ebbe a ricoprire a far tempo dal 9.9.1994". Ad ulteriore comprova della responsabilità di C.C. e A.A., consta anche il significativo materiale oggetto di attività di captazione, analiticamente riportato nella nota informativa del 13.1.2012, che dà conto delle cointeressenze illecite instaurate tra i due indagati nell'ambito dei rapporti commerciali intercorsi tra la Azienda Vinicola Alla Grotta e la Olvin Srl, con particolare riferimento alle versioni di comodo da offrire all'Agenzia delle entrate in sede di verifica e per il quale si rimanda, nel dettaglio, alle pagg. 341-349 della richiesta del Pubblico Ministero".

Non sono state allegate al PVC e non sono presenti in atti né le dichiarazioni del B.B., né le risultanze delle attività captative a cui è fatto riferimento nel titolo cautelare penale.

Né dagli atti che sono stati, invece, allegati al PVC datato 9 ottobre 2012 emerge la natura fittizia delle forniture di mosto di cui alle fatture in oggetto, in quanto, al pi, come nel PVC redatto nei confronti della contribuente in data 22 maggio 2011 dagli accertatori della Guardia di Finanza - Compagnia S, si prospetta la verosimiglianza di una tale evenienza, prospettazione alla quale fa subito seguito, per, la precisazione che non si è in grado di indicare quali delle fatture emessa dalla Olvin Srl riguardino forniture fittizie e quali forniture effettive.

Alla luce di quanto esposto, tenuto conto delle acquisizioni istruttorie in atti, non si può ritenere raggiunta la prova della fondatezza della pretesa tributaria.

4. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con quattro motivi; resiste con controricorso il FALLIMENTO DI AZIENDA VINICOLA ALLA GROTTA Srl

All'odierna pubblica udienza, dopo breve discussione, il Sostituto Procuratore Generale, in persona del Dott. Tommaso Basile, conclude per il rigetto del ricorso; le difese erariale e privata si riportano alle rispettive conclusioni in atti.

Motivi della decisione 1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione degli art. 2727 , 2729 e 2697 cod. civ; 54 D.P.R. 633/1972 in relazione all' art. 360 n 3 cpc.".

1.1. "Il nucleo argomentativo su cui si incentra la per vero laconica motivazione della sentenza impugnata... si compendia nell'affermazione della non meglio precisata mancanza di prova della natura fittizia delle forniture di mosto, desumibile, secondo la prospettazione della CTR, dal riferimento alla mancata allegazione agli atti del giudizio della documentazione probatoria rilevante". "Insegna, al riguardo, codesta SC, con orientamento ormai consolidato, che (,) in caso di contestazione di emissione e-o utilizzazione di fatture per prestazioni oggettivamente

inesistenti (,) la prova della pretesa può essere assolta anche a mezzo di presunzioni(,) purché dotate dei caratteri di cui all' art 2729 cod. civ., gravando di contro sul contribuente l'onere di provare l'esistenza delle operazioni presunte dall'AF come fittizie". "La CTR ha, dunque, violato le norme sul riparto dell'onere probatorio, pretendendo dall'Ufficio l'assolvimento di un onere probatorio gravante sul contribuente".

2. Secondo motivo: "Violazione e falsa applicazione degli art. 2727 , 2729 e 2697 cod. civ. in relazione all' art. 360 n 3 cpc".

2.1. "La violazione delle norme rubricate emerge, tuttavia, sotto altro profilo, qualora si ritenesse che la CTR... abbia inteso, in sostanza, negare natura indiziaria, nell'accezione rilevante di cui all' art. 2729 cod. civ, agli elementi di prova offerti dall'Ufficio, per tal via ritenendo dal medesimo non assolto l'onere della prova. In questi termini, il giudice regionale mostra, invero, di aver fatto malgoverno dei principi predicati da codesta Corte in ordine alle modalità di valutazione della prova presuntiva". "(Nel) quadro d(e)i principi (della giurisprudenza di legittimità) la sentenza della CTR si rivela errata, laddove si è limitata a valorizzare, onde ritenere non raggiunta la prova presuntiva, la mancata acquisizione agli atti delle dichiarazioni del collaborante B.B. e della trascrizione delle intercettazioni, cui ha fatto mostra, in definitiva, di assegnare valore indiziario privilegiato, senza inscrivere tali elementi nel quadro complessivo di tutti gli altri indici presuntivi della natura solo cartolare delle società e-o ditte emittenti le fatture contestate, per come emergenti dall'ordinanza di custodia cautelare, emessa dal Tribunale Penale di Bari e depositata in giudizio sin dal primo grado in allegato 4 al pvc dell'ottobre 2012 (...,) che, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di seguito si ritrascrivono (pagg. 133-146 del documento):...".

3. Terzo motivo: "Omesso esame di un fatto decisivo in relazione all' art 360 n. 5 c.p.c.".

3.1. "Sotto diverso angolo prospettico, il misconoscimento dei plurimi elementi presuntivi dell'esistenza solo sulla carta delle ditte e-o società emittenti le fatture in cui si è interposta la Olvin Srl - per come declinati nel motivo sub 2), cui si rinvia per comodità di scrittura - si traduce, altresì, in un omesso esame di elementi istruttori rilevante quale vizio di omesso esame di fatti decisivi. Si tratta, invero, di elementi che in quanto sintomatici, come si è visto sub 2), della fittizietà dei soggetti emittenti le fatture contestate, si rivelavano, e rivelano, univocamente suscettibili, ove vagliati, di indurre il Giudicante ad un diverso convincimento in ordine all'inesistenza delle operazioni fatturate".

4. "Violazione e falsa applicazione dell' art. 112 cpc. Vizio di extrapetizione in relazione all' art. 360 n. 4 cpc.".

4.1. "Conclusivamente, non può sottacersi come l'affermazione che si legge in sentenza, secondo cui la prospettazione, in termini di verosimiglianza, dell'inesistenza delle operazioni fatturate troverebbe smentita nello stesso pvc del 25 maggio 2011... - da cui la CTR pretenderebbe di trarre ulteriore convincimento della mancanza di prova ancorché presuntiva della fittizietà delle forniture - sia evidente conseguenza di un palese travisamento dell'oggetto del giudizio, come perimetrato sin dall'avviso di accertamento...".

5. Sono fondati i primi due motivi, con assorbimento dei restanti due.

6. Anzitutto deve rilevarsi come non colgano nel segno le eccezioni di improcedibilità ed inammissibilità mosse ai ridetti primi due motivi nel controricorso.

6.1. Il ricorso contiene essenziali ma sufficienti richiami agli atti e documenti del procedimento e del processo, che consentono di comprendere l'oggetto dei giudizi vertiti nei gradi di merito e di rapportarlo alle censure proposte.

I motivi di ricorso, a differenza di quanto opinato dal Fallimento, sono, anche graficamente, autosufficienti, individuando con precisione i vizi da cui si assume affetta la sentenza impugnata ed articolando pertinenti censure in diritto, sotto la corretta evocazione dei paradigmi rubricati.

7. Fermo quanto innanzi, vertendosi pacificamente nella specie di operazioni oggettivamente inesistenti, viene in rilievo l'ormai consolidata elaborazione giurisprudenziale di questa Suprema Corte in tema di distribuzione degli oneri allegatori e probatori a carico rispettivamente della parte pubblica e di quella privata nel caso di contestazione di un tal genere di operazioni.

7.1. Il punto di partenza di ogni riflessione è che, "in tema di IVA, il diritto alla detrazione dell'imposta non sorge per il solo fatto dell'avvenuto pagamento dell'imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, l'inerenza dell'operazione all'impresa, requisito questo mancante in relazione all'IVA corrisposta per operazioni (anche (solo in parte)) oggettivamente inesistenti, stante la sua inidoneità a configurare un pagamento a titolo di rivalsa in quanto costituente un costo non inerente all'attività dell'impresa e potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da spezzare il detto nesso di inerenza" (Sez. 5, n. 8919 del 14/05/2020, Rv. 657654 - 01).

Anche sul parallelo versante reddituale, "in materia", dunque, "di deducibilità dei costi d'impresa", vale il principio per cui "la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'indefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi", né "tale ultima prova" può "consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, (e neppure) 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" (Sez. n. 5, n. 33915 del 19/12/2019, Rv. 656602 - 01).

7.2. A mente di tali premesse, venendo più propriamente al "thema" preannunciato, suole insegnare che, "una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e-o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di fare apparire reale

un'operazione fittizia" (Sez. 5, n. 286828 del 18/10/2021, Rv. 662471 - 01; Sez. 5, n. 17619 del 05/07/2018, Rv. 649610 - 01).

Un tanto equivale a dire che, "ai fini del diritto alla deduzione di costi inerenti ex art. 109 TUIR e della detrazione di Iva ex art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 , è (pur sempre) necessaria la regolare tenuta delle scritture contabili e delle fatture che, ai fini dell'Iva, sono idonee a rappresentare il costo dell'impresa e che devono contenere oggetto e corrispettivo di ogni operazione commerciale", fermo che, "in caso di operazioni ritenute dall'Amministrazione inesistenti", "quest'ultima" è certamente gravata dell'"onere di dimostrare" "la fittizietà dell'operazione", ma ben può assolverlo "attraverso la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice", insorgendo quindi in capo al contribuente l'onere della "prova contraria" (Sez. 5, n. 28246 del 11/12/2020, Rv. 660035 - 01), Invero, "una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova, anche mediante elementi indiziari, dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente dimostrarne, di contro, l'effettiva esistenza, senza che, tuttavia, sia sufficiente a tal fine l'esibizione della fattura, documentazione di solito utilizzata proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia" (Sez. 5, n. 26453 del 19/10/2018, Rv. 650797 - 01).

7.3. Dicevasi che l'Amministrazione può assolvere l'onere della prova sulla medesima incombente, non solo mediante la prova diretta, ma anche mediante la prova logica, o indiziaria.

Ed allora, rispetto alla valutazione della prova indiziaria, soccorrono i criteri ampiamente elaborati, e progressivamente affinati, dalla giurisprudenza di legittimità, la quale, in una prospettiva di sintesi, enuncia il principio secondo cui "il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi:

in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento" (Sez. 3, n. 9059 del 12/04/2018, Rv. 648589 - 01).

In specificazione del principio la giurisprudenza precisa che "il giudice è tenuto, ai sensi dell' art. 2729 c.c., ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti', laddove il requisito della

"precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza', richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi. Ne consegue che la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 c.c., ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., può prospettarsi quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche quando la critica si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma" (Sez. 2, n. 9054 del 21/03/2022, Rv. 664316 - 01).

7.4. La CTR, nella sentenza impugnata, non ha osservato i superiori insegnamenti.

7.5. In un contesto in cui è la stessa CTR a preliminarmente inquadrare la vicenda sostanziale in termini di interposizione di Olvin Srl tra le società cartiere e la contribuente ("... avendo, nella specie, la Olvin Srl operato quale società filtro tra l'appellante e le cartiere, che, a loro volta, avevano emesso fatture per operazioni inesistenti nei confronti della predetta Olvin Srl"), la medesima si concentra, poi, solo sulla disamina di una decina di pagine dell'ordinanza cautelare a carico di A.A., procuratore speciale della contribuente, per conto della quale intratteneva rapporti con Olvin Srl, ove la gravità indiziaria è evinta dalle dichiarazioni di un propalante e da talune intercettazioni, per concludere che la mancata produzione in giudizio delle une e delle altre impedisce di ritenere corroborata la tesi dell'Ufficio. A fronte del fatto che dagli "atti... allegati al PVC datato 9 ottobre 2012 (non) emerge la natura fittizia delle forniture di mosto di cui alle fatture in oggetto", emergendo, al più, la mera "verosimiglianza di una tale evenienza", risalta, ad avviso della CTR, "la precisazione (dei militari di non essere) in grado di indicare quali delle fatture emessa dalla Olvin Srl riguardino forniture fittizie e quali forniture effettive".

7.6. La CTR - pur correttamente rilevata l'assenza in atti delle dichiarazioni ed intercettazioni valorizzate dall'ordinanza cautelare, a sua vola richiamata dal PVC a sostegno dell'impianto contestativo di cui all'avviso - ha tuttavia pretermesso, per un verso, che l'Amministrazione è legittimata ad avvalersi, pur sempre, della prova logico-indiziaria e, per altro verso, che tale prova di per sé non deduce direttamente ad oggetto la fittizietà della singola operazione e di conseguenza la falsità della singola corrispondente fattura, ma attinge ad un tale risultato in via mediata, cioè attraverso l'analisi, in un coerente sviluppo argomentativo, degli elementi atti a corroborarlo.

7.7. In tal senso colgono nel segno i rilievi di cui ai due motivi di ricorso in disamina, laddove la difesa erariale denuncia l'immotivato e pregiudiziale misconoscimento - da parte della CTR - dell'attitudine dimostrativa - in chiave presuntiva - dell'intrinseca fittizietà delle società fornitrici di Olvin Srl, a favore di una parimenti immotivata e pregiudiziale elezione a prova necessaria del compendio dichiarativo ed intercettativo.

7.8. Pare il caso di sottolineare che la CTR, così opinando, incorre, altresì, in contraddizione logica, sol che si consideri che è essa medesima a ritenere che Olvin Srl intermediasse le catene di operazioni conducenti alla contribuente. Donde l'attingimento della fittizietà delle operazioni afferenti a quest'ultima, in ragione dello stesso impianto logico seguito dalla CTR, ben avrebbe potuto e perciò dovuto essere scandagliato anche luce del tessuto delle connessioni soggettive facenti perno su Olvin Srl, fermo restando l'onere della contribuente, in caso di riscontro favorevole all'Amministrazione in esito a detto scandaglio, di dimostrare effettività ed inerenza delle singole operazioni rilevanti.

8. In definitiva, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata annullata con rinvio per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del presente grado di giudizio.

P.Q.M. Accoglie i primi due motivi di ricorso, assorbiti i restanti due.

Per l'effetto cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna per nuovo esame e per le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza