

Sentenza del 11/09/2024 n. 24407 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, a seguito di verifica, emetteva avviso di accertamento per l'anno 2011 ai fini Iva, Ires e Irap nei confronti della società Ecosteel Srl con socio unico, con cui contestava la deduzione di costi fittizi per Euro 3.664.806,00 e l'indebita detrazione dell'Iva per operazioni oggettivamente inesistenti relative ad acquisti di rottami metallici effettuati in regime di inversione contabile, irrogando le conseguenti sanzioni.

L'Ufficio, in particolare, rilevava che la contestazione si inseriva nell'ambito di una articolata frode carosello tra la contribuente e le società Scrapmetaliron Srl e BEB Metal Srl: queste ultime, mere cartiere, fornivano alla prima documenti di trasporto e fatture relative ad operazioni inesistenti e mai avvenute, i cui importi erano dapprima pagati dalla Ecosteel Srl alle seconde mediante bonifico e, successivamente, da queste restituiti in contanti, salva la ritenuta di una percentuale quale compenso per il servizio reso.

L'avviso era impugnato dalla contribuente, che deduceva il difetto di motivazione dell'avviso per aver richiamato il pvc, secondo il quale le operazioni erano soggettivamente inesistenti, ed aver, invece, qualificato le stesse come oggettivamente inesistenti, nonché l'effettività delle operazioni sia sul piano soggettivo che su quello oggettivo;

in subordine chiedeva riduzione della pretesa impositiva, con riconoscimento della deducibilità del 10% dei costi e la decurtazione dai costi indeducibili della percentuale dei costi per i compensi del fornitore. Chiedeva altresì la rideterminazione delle sanzioni alla luce dello ius superveniens, di cui all'art. 6, comma 9-bis.3, D.Lgs. n. 471 del 1997 .

L'impugnazione, accolta dalla CTP di Milano, era parzialmente respinta dalla CTR in epigrafe che - qualificate le operazioni come soggettivamente inesistenti - riteneva fondata la ripresa quanto all'indeducibilità dei costi per il costo pattuito con la società emittente.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con due motivi.

Fallita la società, ha resistito con controricorso A.A., in proprio e nella qualità di ex amministratore unico, ex liquidatore, ex legale rappresentante ed ex socio della fallita Ecosteel in liquidazione Srl, proponendo altresì ricorso incidentale con tre motivi, poi illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c.

All'udienza del 24 novembre 2022 il ricorso veniva rinviato a nuovo ruolo in attesa della decisione delle Sezioni Unite sull'ammissibilità della costituzione con controricorso dell'ex

amministratore della società fallita.

Fissata l'odierna udienza, il controricorrente depositava ulteriore memoria illustrativa.

Motivi della decisione 1. In via preliminare, va affermata l'ammissibilità del controricorso depositato da A.A., già socio, amministratore e liquidatore della EcoSteel Srl, dichiarata fallita.

Le Sezioni Unite, infatti, con la sentenza n. 11287 del 28/04/2023, hanno riconosciuto la legittimazione straordinaria ad impugnare ove il fallimento sia rimasto inerte, nozione che include anche il dichiarato disinteresse a promuovere l'impugnazione.

Nella specie, difatti, il controricorso è stato presentato a seguito della risposta del curatore del fallimento, Avv. Marcangelo Russo, per cui "non c'è interesse della Procedura a costituirsi", da cui l'affermato interesse a partecipare al giudizio di cassazione per la cura, in proprio da parte del sig. A.A., dell'ulteriore corso del contenzioso.

2. Ciò premesso, il primo motivo del ricorso principale denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., 109, commi 1, 4 e 5, tuir, 14, comma 4-bis, L. n. 537 del 1993 per aver la CTR escluso che le operazioni fossero oggettivamente inesistenti, ritenendole, invece, soggettivamente inesistenti e, quindi, integralmente deducibili i costi, ancorché non fosse stata in alcun modo provato che le fatture fossero state emesse in corrispondenza di acquisti in nero, per un corrispettivo pari a quello effettivamente pagato ai cedenti in nero, né, comunque, che le stesse operazioni rappresentate nelle fatture fittizie fossero effettive ed esistenti, prova incombente sul contribuente e da questi in alcun modo assolta.

Rileva, inoltre, che i costi erano stati riconosciuti in assenza della prova dei requisiti di cui all' art. 109 - tuir , neppure essendo stata fornita la prova della loro effettività ed entità, né, in ogni caso, della loro correlazione oggettiva, temporale e quantitativa con le fatture fittizie, profili la cui prova deve essere fornita dal contribuente e non, come invece ritenuto dalla CTR, da parte dell'Ufficio.

Sottolinea, sul punto, l'irrelevanza, ai fini probatori dell'effettività delle operazioni e dei costi, delle fatture e dei documenti di trasporto falsi, degli avvenuti pagamenti con bonifico, le cui somme, peraltro, erano state prontamente restituite dagli apparenti fornitori, salva solo la ritenuta di una percentuale del 2% quale prezzo della attività illecita, nonché della documentazione relativa alle successive rivendite delle merci.

2.1. Il motivo, in primo luogo, è ammissibile.

La censura non si risolve in una contestazione sulla valutazione delle prove, né prospetta una diversa ricostruzione dei fatti - rimasti inalterati - rispetto a quanto stabilito dalla CTR ma, con specificità, denuncia la violazione delle regole di riparto degli oneri probatori tra le parti e delle regole per la deducibilità dei costi nelle operazioni inesistenti.

La sentenza, inoltre, non ha affermato, con capo autonomo, la nullità dell'avviso per difetto di motivazione, riguardando la statuizione della CTR ("l'Ufficio non spiega le ragioni per cui le

fatture di BEB Metal sarebbero oggettivamente inesistenti") il merito della vicenda. La decisione, infatti, prosegue con un articolato esame delle questioni e conclude con l'accoglimento, sia pure parziale, del gravame dell'Agenzia, ossia con una statuizione obbiettivamente incompatibile con la prospettata declaratoria di nullità dell'avviso.

2.2. Il motivo oltre che ammissibile è fondato.

3. La questione controversa attiene alla qualificazione giuridica delle fatture, ossia se e quando esse siano soggettivamente od oggettivamente inesistenti e come refluisca la distinzione sull'onere della prova tra le parti.

3.1. In via generale, sono soggettivamente inesistenti le fatture caratterizzate dalla divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione, che, pur avvenuta, non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura.

La diversità può riguardare chi abbia emesso il documento ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione (che è stata fornita da altri), ovvero il caso in cui l'operazione sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale.

Nel primo caso la diversità riguarda l'emittente; il destinatario ha ricevuto comunque la prestazione ma da un diverso soggetto e senza fattura.

Nel secondo caso la diversità riguarda il destinatario della fattura che è non è l'effettivo destinatario dell'operazione, il quale utilizza il documento (la fattura) pur non essendo committente, né beneficiario di alcuna prestazione, annotando nella contabilità i costi sostenuti ed i crediti Iva senza che ciò corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti.

In tale evenienza, la ricezione di una fattura cui non corrisponde alcuna prestazione mira, frequentemente, a dissimulare il compimento di acquisti effettivi ma senza fattura (cd. in nero).

3.2. L'inesistenza oggettiva si realizza invece quando vi sia l'assoluta mancanza, nella realtà fenomenica, dell'operazione documentata (cd. inesistenza assoluta) oppure una divergenza in termini quantitativi tra la realtà e la rappresentazione documentale (cd. inesistenza relativa).

Tale nozione va ulteriormente precisata in relazione all'attività che risulti in concreto realizzata.

Rientra nell'inesistenza oggettiva, infatti, anche qualsiasi discrasia tra le dichiarazioni fattuali contenute nel documento e l'operazione effettuata, ossia con causali, modalità, oggetti e luoghi diversi da quelli indicati nelle fatture: è il caso, ad esempio, della fatturazione di opere edili che si afferma (in fattura) effettuate su un determinato immobile (ad es. presso l'impresa) e, invece, eseguite presso un altro (es. l'abitazione dell'imprenditore).

La specificazione, peraltro, è rilevante anche rispetto ad altre cessioni di beni o prestazioni di servizi: l'acquisto di una pluralità di beni ovvero (come nella fattispecie in giudizio) di una determinata quantità di materiali non corrisponde, automaticamente, alla realizzazione di una pluralità di acquisti ove siano stati effettuati con causali, modalità e in luoghi diversi.

In tali evenienze emerge una divergenza non solo soggettiva ma anche oggettiva, sicché l'operazione risulta soggettivamente ed oggettivamente inesistente (v., per una casistica, Cass. 27520 del 2022 ; Cass. n. 34588 del 2021 ; Cass. n. 12486 del 2021 ; v. anche per analoga prospettazione Cass. sez. 3 pen., n. 10916 del 2020).

3.3. Le fattispecie più ricorrenti nella giurisprudenza della Corte, in ispecie per le operazioni soggettivamente inesistenti, sono quelle in cui la difformità soggettiva attiene all'emittente della fattura e non il committente: è il caso, tipico, delle frodi carosello (ad esempio nelle cessioni intraunionali di autovetture) in cui il cedente apparente è una cartiera mentre il cessionario è una impresa che ha acquistato il bene da un terzo, ossia l'effettivo venditore, per poi rivenderlo.

In questa ipotesi, non è contestata la realtà dell'operazione e si pone la questione della deducibilità dei costi sostenuti.

Meno frequente, invece, è l'ipotesi in cui sia il destinatario ad essere fittizio:

l'emittente ha emesso la fattura, cui, però, non corrisponde il trasferimento dei beni al destinatario apparente.

In questa evenienza, occorre distinguere due ipotesi: quella in cui l'operazione sia stata realizzata dall'emittente verso un soggetto diverso da quello indicato in fattura e quella in cui, invece, l'emittente non abbia, in realtà, realizzato alcuna operazione.

Nel primo caso l'operazione, tanto per l'emittente quanto per il committente, sarà soggettivamente inesistente, con la differenza che per il secondo (frequentemente, una cartiera) non vi sono stati costi reali e, quindi, nulla è suscettibile di deduzione:

il dato certo è che l'operazione è stata realizzata ma con un soggetto diverso e le parti hanno partecipato, con una distinzione di ruoli, alla frode.

Nel secondo caso, per l'emittente l'operazione sarà, al contempo, soggettivamente ed oggettivamente inesistente poiché alcuna transazione - e con nessuno - è stata realizzata e lo stesso esito vale anche per il committente-destinatario: l'operazione con l'emittente non è mai stata effettuata, sicché anche nei suoi confronti essa sarà inesistente sotto entrambi i profili.

4. Le distinzioni sopra evidenziate spiegano, poi, il diverso atteggiarsi dell'onere della prova sulle parti.

4.1. Nelle operazioni oggettivamente inesistenti, difatti, l'Ufficio è tenuto solo a dimostrare, anche in base ad elementi indiziari, la mancanza dell'operazione, onere che, una volta soddisfatto, genera sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria che l'operazione, come descritta in fattura, è effettiva ed è realmente avvenuta, anche se, in ipotesi, tra soggetti diversi da quelli indicati nel documento (v. Cass. n. 28628 del 18/10/2021).

In quelle soggettivamente inesistenti l'Ufficio deve fornire, pure in base ad elementi presuntivi, l'ulteriore prova che il contribuente, a fronte dell'effettività dell'operazione descritta in fattura ma intercorsa tra soggetti diversi da quelli che risultano cartolarmente, sapeva o avrebbe dovuto

sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che non poteva non essere consapevole dell'alterità soggettiva. A fronte di tale esito, conseguentemente, l'insorgere dell'onere per il contribuente di provare (oltre all'eventuale realtà anche soggettiva) la propria incolpevole carenza di consapevolezza (ex multis Cass. n. 15369 del 20/07/2020).

4.2. Concettualmente più complessa è la ripartizione dell'onere della prova ove l'operazione, dal lato dell'emittente, sia soggettivamente ed oggettivamente inesistente.

Come su evidenziato, il dato obbiettivo della mancanza, sul piano fenomenico, dell'attività costituisce circostanza idonea a far ritenere, anche per il destinatario, che l'operazione sia oggettivamente (oltre che soggettivamente) inesistente.

Spetterà dunque alla parte, secondo gli ordinari criteri di riparto, fornire la prova che, invece, una operazione (omogenea a quella fittizia e ad essa riconducibile) è stata eseguita e che, quindi, per il contribuente l'operazione sia falsa solo sul piano soggettivo. Non va trascurato, sul punto, che la plausibile prevalente funzione di questa condotta illecita è quella di occultare acquisti in nero ricorrendo a false fatturazioni.

Invero, ai fini Iva la questione ha scarso rilievo poiché - in entrambe le ipotesi - è esclusa la detraibilità dell'Iva.

Diversa incidenza va riconosciuta ai fini della deducibilità dei costi posto che solamente per le operazioni soggettivamente inesistenti essa è ammessa, ai sensi dell' art. 8 , comma 1, D.L. n. 16 del 2012 , purché, tuttavia, il contribuente provi per i costi la sussistenza dei requisiti dell'effettività, dell'inerenza, della certezza e della determinabilità.

4.3. Ne deriva che, in questa peculiare ipotesi, quanto all'oggetto della prova e ai relativi oneri, sul contribuente, una volta contestata (e dimostrata nei termini su esposti) dall'Ufficio la inesistenza oggettiva delle operazioni, incomberà dimostrare che:

a) le operazioni erano solo soggettivamente inesistenti perché in realtà le stesse (i.e. delle operazioni omogenee a quella fittizie e ad esse specificamente riconducibili) erano avvenute con un terzo;

b) i costi indicati nelle fatture false corrispondono ai costi effettivamente sostenuti nella diversa reale operazione.

A ciò, poi, si aggiunge la prova della sussistenza degli altri requisiti riconducibili all' art. 109 - tuir .

In conclusione, pertanto, era onere della contribuente dimostrare la sussistenza dei fatti impeditivi, ossia nell'ordine: - l'esistenza di operazioni con terzi relative alle medesime merci, sì da permettere la qualificazione delle operazioni come soggettivamente inesistenti; - l'entità dei costi eventualmente sostenuti in queste diverse operazioni e la loro congruità con quelli indicati nelle fatture false; - l'esistenza degli altri presupposti di determinabilità certezza, inerenza e competenza per la deducibilità degli stessi.

4.4. Occorre sottolineare, sul punto, che la prova da fornire non può fondarsi sulla fattura inesistente, la quale, proprio per la sua falsità, non è (contrariamente a quanto sostiene parte ricorrente nella vicenda in giudizio) fonte di prova mentre è (quanto al contenuto in essa rappresentato) l'oggetto da provare (v. anche Cass. n. 28628 del 18/10/2021 , che precisa che l'onere non può "ritenersi assolto con l'esibizione della fattura").

Ne deriva che non può ritenersi sufficiente la mera allegazione di aver acquistato in assenza di fatture, né la documentata esistenza di acquisti ove questi non siano riconducibili, per tipologia di merci e quantità, alle operazioni falsamente fatturate.

4.5. Inoltre, con riguardo alla prova dei costi, va rilevato che la mera esistenza di operazioni di rivendita va valutata con rigore, trattandosi di attività successive, in quanto tali insufficienti, di per sé, a fornire riscontro sull'effettività e certezza dei costi effettivamente sostenuti nelle presunte operazioni di acquisto "in nero", e, a maggior ragione, a provare una ipotetica corrispondenza tra i costi così asseritamente sostenuti e quelli indicati in fatture formate come oggettivamente inesistenti.

E, del resto, la mera esistenza di successive rivendite si pone su un piano logico e temporale autonomo non essendo idonea neppure a far ritenere provata l'esistenza di un chiaro nesso materiale tra le fatture fittizie e l'ipotetica transazione "in nero" posto che le prime - in assenza di ulteriori elementi - potrebbero essere formate a prescindere da una cessione e in un qualsiasi momento (e, dunque, in assenza di qualsiasi operazione).

5. Orbene, la sentenza impugnata, dopo aver riprodotto il pvc della Guardia di Finanza che precisava, tra l'altro, che per le società cartiere i documenti "sono da considerarsi soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, per l'acquirente sono serviti, in tutto o in parte, a coprire contabilmente gli acquisti in nero di materiale", ha affermato:

"le fatture in questione sono solo soggettivamente inesistenti, fotografando una transazione che si è svolta effettivamente, ma tra soggetti differenti"

"i costi di tali transazioni, effettivamente sostenuti, possono e debbono essere considerati tra i componenti negativi deducibili dal reddito, non trovando più ostacolo nella disposizione dell'art. 14, comma 4-bis"

"la più stringente previsione della norma richiede adesso... che si tratti di costi strumentali per la commissione di un reato..."

"ne discende che i costi relativi all'acquisto di beni da venditore diverso da quello che risulta in fattura sono adesso legittimamente deducibili, fermo restando il rispetto dei principi di inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità del costo"

5.1. Così statuendo la CTR è incorsa in plurimi errori di diritto.

Da un lato ha ritenuto le operazioni soggettivamente inesistenti pur in assenza della prova, incombente sulla contribuente, che le altre diverse transazioni fossero effettive e omogenee

avuto riguardo alle caratteristiche (tempistica, quantità e qualità delle merci) delle operazioni falsamente fatturate.

È vero che la plausibile spiegazione è quella, pure indicata nel citato verbale della Guardia di Finanza, di "coprire contabilmente gli acquisti in nero" ma tale indicazione integra, in sé, una mera ipotesi e non costituisce elemento di prova dell'avvenuta realizzazione delle diverse effettive operazioni di scambio, né che queste, in ogni caso, siano omogenee, per quantità, modalità e tempistica, a quelle falsamente fatturate.

Ha poi ritenuto che i costi indicati nelle fatture, oggettivamente e soggettivamente false con riguardo all'emittente e valutati come soggettivamente inesistenti per il destinatario, corrispondessero ai costi sostenuti in eventuali diverse reali operazioni da quest'ultimo realizzate, prova anch'essa incombente sulla contribuente e in alcun modo assoluta, neppure potendosi - alla luce dei principi su esposti - ritenere gli stessi provati, nella loro entità e determinatezza, in base alle sole fatture fittizie, né a mere operazioni di rivendita in linea con quanto precisato al punto 4.5.

6. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 21, settimo comma, 18, primo comma, 19, primo comma, 74, settimo comma D.P.R. n. 633 del 1972 , nonché dell'art. 6, comma 9-bis.3 D.Lgs. n. 471 del 1997 introdotto dall' art. 15 , comma 1, D.Lgs. n. 158 del 2015 per aver la CTR ritenuto che, in caso di operazione in reverse charge (come nella specie), il meccanismo contabile esclude l'esistenza di detrazioni Iva, sicché in caso di operazioni inesistenti non si genera Iva a debito e nessuna pretesa può essere fatta valere dall'Ufficio.

Rileva, inoltre, l'inapplicabilità dell'art. 6, comma 9-bis.3 D.Lgs. n. 471 del 1997 non essendo la disposizione di portata retroattiva.

6.1. Il motivo è ammissibile in quanto sufficientemente specifico e diretto a censurare, con precisione, la statuizione della CTR; né si pone un profilo di carente indicazione degli atti processuali pertinenti neppure essendo in contestazione il perimetro dei fatti, venendo in rilievo una questione di diritto.

6.2. Il motivo, oltre che ammissibile, è manifestamente fondato.

Sulla questione, invero, numerosi e reiterati, oramai, sono stati gli interventi sia di questa Corte (ex multis v. Cass. n. 2862 del 31/01/2019 ; Cass. n. 4250 del 10/02/2022), sia della stessa Corte di giustizia (sentenza 11 novembre 2021, C-281/20, C-Ferimet S.L. c/o AGE), sia, da ultimo, delle Sezioni Unite che, nell'affrontare i profili relativi al trattamento sanzionatorio, hanno anche precisato e ribadito - con riguardo ad una vicenda in tutto omogenea a quella in giudizio - che per le "operazioni imponibili oggettivamente e soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico" "non è consentita la neutralizzazione dell'Iva a credito e di quella a debito, in quanto prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa detraibilità" (Sez. U, n. 22727 del 20/07/2022).

È chiaro, del resto, che il regime in reverse charge addossa ai destinatari della fattura, ossia ai committenti/cessionari (che diventano soggetti passivi dell'imposta) l'onere di pagare l'Iva sull'operazione e, attraverso un meccanismo contabile (di doppia registrazione), riconosce agli stessi il diritto di detrazione per un pari importo.

Sullo stesso soggetto si cumulano le due situazioni, le quali, tuttavia, quando l'operazione sia oggettivamente o soggettivamente inesistente (con prova dell'elemento psicologico), il versamento dell'Iva è dovuto in base al principio di cartolarità, mentre il diritto di detrazione va escluso per la carenza dei presupposti sostanziali in relazione alla commessa frode.

6.3. Per completezza, giova precisare che l'art. 6, comma 9-bis.3 D.Lgs. n. 471 del 1997 , introdotto dall' art. 15 D.Lgs. n. 158 del 2015 è sì inapplicabile ma non perché la disposizione non ha portata retroattiva.

Come bene hanno precisato le già richiamate Sezioni Unite, sulla scorta della giurisprudenza della Corte di giustizia, "il regime sanzionatorio più favorevole, sancito dalla parte finale dell'art. 6, comma 9-bis.3, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , per le operazioni inesistenti soggette al regime contabile del "reverse charge", introdotto dall' art. 15 , comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 158 del 2015 , attiene esclusivamente alle operazioni che siano anche astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, e a quelle che, pur imponibili, siano state realizzate in buona fede, ma non anche alle operazioni imponibili oggettivamente e soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico, atteso che per esse non è consentita la neutralizzazione dell'Iva a credito e di quella a debito prevista dalla richiamata prima parte della medesima disposizione, in quanto prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa detraibilità, in coerenza con quanto chiarito da CGUE, sentenza 11 novembre 2021, C-281/20, in causa C-Ferimet S.L. c/o AGE".

7. Passando al ricorso incidentale, il primo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c., violazione degli artt. 132 , secondo comma, n. 4, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 111, sesto comma, Cost. per essere la motivazione meramente apparente avendo la CTR ritenuto in ogni caso indeducibile il 2% dell'ammontare dei costi in quanto compenso pattuito con la società emittente e, quindi, direttamente strumentale alla commissione del reato, limitandosi a rinviare alle attività di verifica e sulla qualificazione che le operazioni fossero soggettivamente inesistenti.

7.1. Il secondo motivo denuncia, in subordine, ai sensi dell' art. 360 n. 4 c.p.c. violazione dell' art. 112 c.p.c. per aver la CTR omesso di pronunciare sulla domanda subordinata di contenere l'applicazione del 2% solo sul 90% dei costi.

7.2. I motivi restano assorbiti in relazione all'accoglimento del primo motivo del ricorso principale.

8. In conclusione, in accoglimento del ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale, la sentenza va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

P.Q.M. La Corte, in accoglimento del ricorso principale, assorbito quello incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza