CORTE DI CASSAZIONE – 5° SEZIONE CIVILE

SENTENZA 19-01-2010 N° 735

IVA – fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – detraibilità dell'IVA pagata – insussistenza

Svolgimento del processo

A seguito della verifica della G. di F. di Milano, conclusasi con p.v.c. del 4-4-2000, l'Ufficio IVA di Milano notificava alla EFFE GI ELLE s.a.s. di Fulvio Ferrerì e C. avviso di rettifica parziale della dichiarazione Iva per l'anno di imposta 1996 con cui elevava a lire 3.313.044.000 il maggiore importo IVA dovuto oltre sanzioni di pari importo. L'avviso si fondava su documenti rinvenuti in sede di verifica e sui controlli descritti nel p.v.c. citato dai quali emergeva l'indebita detrazione di imposta per effetto di fatture relative ad operazioni inesistenti. La contribuente presentava ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale lo respingeva. Proponeva appello la stessa società ribadendo le tesi esposte in primo grado. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava il gravame. Avverso la detta sentenza la contribuente ha quindi proposto ricorso per cassazione articolato in tre motivi. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate resistono con controricorso. La contribuente ha infine depositato memoria difensiva ex art.378 cpc

Motivi della decisione

Il controricorso presentato dal Ministero dell'economia e delle finanze, come pure il ricorso, in quanto proposto nei confronti dello stesso Ministero, sono inammissibili, per difetto della legittimazione attiva e passiva, atteso che l'appello presentato dalla contribuente fu depositato il 18-2-2003 – data successiva a quella (1-1-2001) di entrata in funzione delle agenzie fiscali - nei confronti della sola Agenzia delle entrate, succeduta a titolo particolare al Ministero nel diritto controverso. A riguardo, è appena il caso di osservare che, con riferimento ai procedimenti introdotti precedentemente alla detta data, questa Corte ha avuto modo di affermare il principio secondo cui, pronunciata la sentenza di primo grado nei confronti del dante causa, il giudizio di appello da quest'ultimo consapevolmente disertato e celebrato senza che alcuna delle parti reclamasse l'integrazione del contraddittorio con successiva sentenza nei confronti del solo successore - così come è avvenuto nella vicenda processuale in esame - consente di ritenere integrati i presupposti per l'estromissione dell'alienante pur in assenza di un provvedimento formale (cfr Cass. 1095 5/07), con la conseguenza che il nominato Ministero non può ritenersi legittimato a resistere ed a controricorrere nel successivo grado di giudizio.

Passando all'esame del ricorso proposto dalla contribuente nei confronti dell'Agenzia, giova rilevare che con la prima doglianza, deducendo il vizio di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, la ricorrente ha censurato la sentenza impugnata sulla base della considerazione che la CTR non avrebbe assolutamente argomentato riguardo all'asserita falsità della vendita di merce e delle fatture emesse dalla Global System S.a.s. e dalla Comital S.a.s., dilungandosi invece a trattare le fatture emesse dalla contribuente per acquisti da raccoglitori occasionali e facendo ciò inutilmente "perché tali autofatture non sono state oggetto di rettifica da parte dell'ufficio IVA"

La doglianza è infondata. A tal fine, è utile premettere che, come risulta dalla lettura della sentenza di appello, la CTR, nella descrizione della vicenda processuale, aveva opportunamente evidenziato che i giudici di primo grado avevano fondato il loro convincimento sulle dichiarazioni rese in sede penale dal sig. Ferreri Fulvio, rappresentante legale sia della EFFE GI ELLE s.a.s. sia della Global System S.a.s. e della Comital S.a.s., dichiarazioni con cui il Ferreri aveva ammesso che il gruppo societario, allo scopo di emettere fatture false per la copertura delle forniture di rottami effettuate da raccoglitori operanti in nero, si era avvalso delle due società collegate alla EFFE GI ELLE, appunto la Global e la Comital. le quali svolgevano solo funzione di cartiere in quanto prive di locali, di beni strumentali, di personale dipendente nonché di impianto contabile.

Successivamente, nella parte motiva, sulla base di tale premessa esposta nella descrizione del fatto, la CTR si è soffermata a confutare la considerazione dell'appellante, secondo cui sarebbe stata inutilizzabile la dichiarazione del Ferreri in quanto "rilasciata… in un procedimento penale non meglio precisato e contenuta in un foglio che sarebbe privo degli essenziali requisiti di identificazione", sottolineando in senso contrario che la tesi dell'impugnante aveva perduto valore a seguito della precisazione fatta nel corso della pubblica udienza dai rappresentanti dell'Ufficio, i quali avevano puntualizzato come le dichiarazioni in parola fossero state rese nel corso del procedimento penale 1714/98 RG NR puntualizzazione quest'ultima che non era stata affatto contestata dall'appellante.

Ciò premesso, considerato che il vizio di omessa o insufficiente motivazione, deducibile in sede di legittimità, sussiste solo se nel ragionamento del giudice di merito, quale risulta complessivamente dalla sentenza, sia riscontrabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia; considerato al contrario che non può invece consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte perché la Corte di Cassazione non ha il potere dì riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico - formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito; tutto ciò premesso e considerato, appare evidente l'assoluta infondatezza della censura avanzata dalla ricorrente in quanto l'espresso riferimento, fatto dalla CTR, alle ammissioni del Ferreri nel procedimento penale indicato e le considerazioni ivi esposte circa l'assenza di elementi in contrario, mai addotti dalla contribuente, spiegano in maniera assolutamente esaustiva le ragioni che hanno indotto la Commissione regionale a disattendere la censura sollevata dall'appellante riguardo all'asserita falsità della vendita di merce e delle fatture emesse dalla Global System S.a.s. e dalla Comital S.a.s..

Passando all'esame delle successive doglianze, deve precisarsi che la seconda censura, articolata sotto il profilo della violazione e/o falsa applicazione di legge (artt.2697 e 2700 cc) , si fonda sulla considerazione che la C.T.R. avrebbe errato quando ha posto

illegittimamente a carico della contribuente l'onere di provare i fatti contrari alle deduzioni dell'Agenzia. Inoltre - e tale rilievo sostanzia il terzo motivo articolato sotto il profilo della violazione degli artt. l9, 21 dpr 633/72 e degli artt. 17 e 21 VI Direttiva del Consiglio 17-5-1977 n.77/388/CEE - la CTR avrebbe ulteriormente sbagliato quando ha negato la detraibilità dell'IVA sulla sola base della presunta inesistenza soggettiva delle operazioni, trascurando che quest'ultima era una società realmente operante ed era stata effettiva cessionaria della merce in questione.

I motivi in questione, riportati nella loro essenzialità, possono essere trattati congiuntamente, proponendo profili di censura sostanzialmente connessi.

A riguardo, torna utile premettere che questa Corte con indirizzo ormai consolidato ha avuto modo dì affermare il principio secondo cui "in tema di IVA, l'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione non è riconducibile alla fattispecie, prevista dall'art. 41, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972. n. 633, dell'emissione di fattura recante indicazioni incomplete o inesatte né a quella, prevista dall'art. 21, secondo comma, n. 1, del medesimo d.P.R., di omissione, dell'indicazione dei soggetti tra cui è effettuata l'operazione ma va qualificata come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale dev'essere versata la relativa imposta, ai sensi dell'art. 21 cit., non essendo consentita la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto riguardante l'operazione fatturata (cfr. da ultimo Cass. n.5719/07, n. 1950/07).

Ciò premesso, la stessa Corte ha statuito che l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture in una alla provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture non sono indifferenti ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e per conseguenza, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre.(Cass. n. 29467/08). Pertanto, il diritto alla detrazione non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta normalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, che l'imposta sia effettivamente dovuta e, cioè, corrispondente ad operazione effettivamente soggetta all'iva. Ciò perché il particolare meccanismo che presiede al funzionamento dell'iva postula la ricorrenza dell'ulteriore requisito della detraibilità, costituito dall'inerenza all'impresa" dell'operazione fatturata; requisito, che, al pari degli altri, è onere del contribuente comprovare (cfr. Cass. 13205/03, 11109/03, 15228/01).

In proposito, questa Corte ha statuito che, in ipotesi di inesistenza soggettiva - nella quale, pur essendo i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa cessionaria, risulti che l'emittente della fattura è soggetto diverso dal cedente/prestatore - l'obbligo di corrispondere l'importo corrispondente all'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dal precetto normativo di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, mentre risulta evasa l'imposta dovuta, in base al fisiologico funzionamento del meccanismo TVA, per l'operazione effettivamente realizzata (in tal senso: v. Cass. 6378/06)

Sulla base ditali premesse, il costo dell'iva versata sulla fattura relativa ad operazione soggettivamente inesistente si appalesa quale costo non necessariamente inerente. Invero, il rapporto con lo svolgimento della specifica attività dell'impresa (che dà diritto alla detrazione) e, quindi, l'inerenza risulta connaturalmente sussistere in relazione all'iva, che sarebbe dovuta sull'operazione compiuta con l'effettivo cedente/prestatore e che tuttavia, resta evasa. L'iva corrisposta al soggetto interposto è, invece, costo, che in realtà, non può considerarsi inerente allo svolgimento della attività istituzionale dell'impresa, in quanto potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da rompere in messo di inerenza.

Gli indicati riscontri non possono, d'altro canto, esaurirsi nell'accertamento dell'avvenuta consegna della merce e di quello del pagamento della merce medesima e dell'iva riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al tema della prova, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'iva e dei relativi abusi; mentre, in base ai criteri generali in tema di onere della prova, essi vanno provati dai committente/cessionario che intende avvalersi della detrazione (Cass.n. 1950/07 in motivazione).

In definitiva, non rileva assolutamente, ai fini che interessano la vicenda in esame, sottolineare che i rottami metallici siano stati effettivamente acquistati e che dei costi siano stati quindi effettivamente sostenuti (così la ricorrente nella memoria depositata ex art.378 cpc). Se è vero infatti che la riconosciuta inesistenza delle operazioni fatturate dal punto di vista soggettivo non esclude la deducibilità, ai finì dell'imposta sul reddito, dei costi sostenuti per l'acquisto dei beni da soggetti diversi da quelli indicati in fattura - del resto, l'acquisto in nero non è un elemento del reato di emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (cfr legge n.74/2000) - non può trascurarsi in senso contrario che la riconoscibilità dei costi è comunque soggetta al relativo regime probatorio.

Ciò posto premesso che secondo la consolidata giurisprudenza della Corte, precedentemente richiamata, la prova dell'esistenza, inerenza e competenza del costo incombe al contribuente, occorre altresì sottolineare che tale prova deve essere particolarmente rigorosa e non può certo consistere nel ricorso a regole di esperienza. Ed invero, l'abrogazione, ad opera del]'art. 5 del d.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, del comma sesto del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, pur avendo avuto l'effetto di ammettere il contribuente alla prova dei costi suddetti (in precedenza radicalmente preclusa), anche con mezzi diversi dalle scritture contabili, richiede che gli elementi probatori forniti dal contribuente siano certi e precisi, come prescritto dell'art. 75, comma 4 (cfr Cass. 10964/07, 18000/06, 4218/06, 10090/02).

Pertanto la generica affermazione che l'impresa abbia comunque acquistato i beni fatturati da soggetti differenti da quelli indicati in fatture - la Global System e la Comital, prive di locali, beni strumentali, personale dipendente, struttura contabile, erano soltanto mere cartiere - non fornisce alcun elemento certo e minimamente rassicurante circa la correttezza della quantificazione del costo indicato, della sua inerenza e della sua riferibilità all'anno di imposta in contestazione.

Considerato che la sentenza impugnata appare in linea con il principio richiamato, ne consegue che il ricorso per cassazione in esame, siccome infondato, deve essere rigettato.

Al rigetto del ricorso segue la condanna del ricorrente alla rifusione delle spese di questo giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibili il ricorso proposto nei confronti del Ministero ed il controricorso proposto da quest'ultimo. Rigetta il ricorso proposto contro l'Agenzia. Condanna la ricorrente alla rifusione delle spese processuali che liquida in euro 10.200,00 di cui euro 200.00 per esborsi oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma in camera di Consiglio in data 10-12-2009