CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 04-02-2010 N° 2598

IVA – comportamenti elusivi – detraibilità dell'IVA – non sussiste

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Vessichelli Emilio ha proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Commissione Regionale della Campania dep. il 30/09/2004, che aveva riformato la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli che aveva accolto il ricorso del medesimo avverso l'avviso di accertamento Iva/Irpef/Ilor 1996, affidandolo a cinque motivi.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze in persona del Ministro e l'Agenzia delle Entrate in persona del Direttore pro tempore resistono con controricorso. La causa veniva rimessa alla decisione in pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Col primo articolato motivo si duole il ricorrente di violazione e falsa applicazione di legge, art. 17 sesta Direttiva CEE, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19, 23 e 60, artt. 2697, 2727, 2728 e 2729 c.c. e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 nonché vizio motivazionale; deduce i particolare che secondo la direttiva CEE predetta l'unico presupposto per la detrazione dell'IVA o per la deduzione dei costi in tema di imposte dirette è la presenza di rituale fattura regolarmente annotata, nessuna altra prova dovendo fornire il contribuente;ove l'Ufficio contesti tale presunzione legale è lo stesso a dovere dare prova della inesistenza (oggettiva o soggettiva) dell'operazione; che la prova doveva essere piena e non per presunzioni semplici non essendo ammissibile la prova testimoniale nel processo tributario;

che ove si ammettessero le presunzioni dovevano essere gravi precise e concordanti; che la motivazione sul punto era omessa o insufficiente.

Con il secondo motivo si duole di vizio motivazionale in ordine al punto della effettività oggettiva e inesistenza soggettiva dell'operazione avendo fornito adeguata prova (e non solo con l'assegno come ritenuto dalla CTR), dell'effettivo pagamento, dell'incasso e dell'utilizzo beni.

Col terzo motivo di ricorso il contribuente deduce che avendo fornito prova della annotazione della fattura e della provenienza delle stessa da parte di soggetto iva e sarebbe stato onere dell'ufficio dare prova della inesistenza soggettiva essendo sul punto insufficiente la relativa motivazione.

Col quarto motivo deduce error in iudicando e in procedendo, violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75 e D.P.R. n. 472 del 1997, art. 5 e 6 oltreché vizio motivazionale perché, anche a volere ritenere inesistente soggettivamente l'operazione, il costo non poteva disconoscersi.

Con l'ultimo motivo (erroneamente indicato n. 6) deduce violazione del D.P.R. n. 63 del 1972, art. 21, comma 7 e art. 112 c.p.c. in quanto in tema d'iva, per il principio della neutralità dell'imposta, doveva riconoscersi la detraibilità della imposta in presenza di operazione soggettivamente inesistente. Le doglianze proposte nei superiori motivi devono, per la stretta connessione, essere trattate in parte congiuntamente in quanto la correttezza dell'iter motivazionale dipende dalla costruzione normativa della rettifica(nel caso in esame riferito, sia all'iva sia alle imposte dirette) nella particolare ipotesi di emissione di fatture per operazioni soggettivamente insussistenti. Il contribuente invoca in primo luogo la 6^ Direttiva CEE assumendo che l'unico presupposto ivi richiesto per l'insorgenza dell'obbligazione tributaria (nel caso in esame del diritto alla detrazione) per IVA sarebbe il solo possesso della fattura annotata nei propri registri (con la conseguenza, ampiamente illustrata nel ricorso, della configurabilità di una presunzione legale con la inammissibilità di ogni prova contraria da parte dell'Amministrazione o, "a volere ammettere la contestazione", con la necessità di prova "piena" e non indiziaria.

Il motivo è infondato.

In primo luogo la prospettazione è perplessa in quanto non è possibile, sul piano logico, prospettare in senso alternativo (tale appare deduzione del ricorrente) e non subordinato, la ricorrenza di una presunzione legale e di una presunzione juris tantum, trattandosi di istituti ontologicamente diversi in quanto la presunzione legale opera in ambito diverso dalla mera ripartizione dell'onere probatorio, ponendo in essere una connotazione legale incontrovertibile della fattispecie fattuale, mentre la seconda (presunzione juris tantum) opera solo lo spostamento dell'onere probatorio che, altrimenti, secondo le regole generali, sarebbe diverso.

A parte tale incongruenza, questa tesi, fondata su una lettura meramente cartolare dei fenomeno, non trova però riscontro né nella normativa comunitaria né in quella nazionale.

Con riferimento all'ordinamento comunitario, con la pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa 0419-2002, la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha chiarito che la 6° direttiva CEE n. 77/388/CEE, direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti tenuti dai contribuenti in tema di Iva, fra quello fisiologico e quello patologico (proprio delle frodi fiscali), il primo idoneo a consentire una piena detraibilità dell'imposta assolta ed il secondo la sua assoluta indetraibilità, una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, comportante il recupero dell'Iva detratta e l'eventuale rimborso in favore del soggetto che abbia posto in essere l'operazione elusiva; che, pertanto,

nell'ordinamento comunitario e, quindi, anche in quello interno deve considerarsi vigente il principio di indetraibilità dell'Iva (art. 17 della citata direttiva n. 77/388/CEE) assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva. (così Cass. 10352/2006). Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, nel testo in vigore all'epoca dei fatti (come, del resto, anche nell'attuale, rimasto invariato per questa parte), consente, infatti, di porre in detrazione "dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Anche la normativa comunitaria consente la detrazione dell'imposta corrisposta su operazioni passive soltanto se queste ultime sono funzionali all'esercizio dell'attività imprenditoriale. L'art. 17 della Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388, prevede espressamente, al par. 2, che il soggetto passivo dell'imposizione è autorizzato a detrarre dall'imposta dovuta quella già corrisposta per operazioni passive solamente "nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta".

A loro volta le "operazioni soggette ad imposta", sono quelle che si riferiscono alle attività economiche elencate nel precedente art. 4, par. 2, della direttiva, vale a dire "tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali e assimilate", come pure le operazioni che comportano lo "sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità".

Ciò significa che la possibilità di detrarre l'imposta inerente ad operazioni passive non è illimitata, essendo necessario appunto che i beni e i servizi acquisiti siano impiegati nell'ambito di una delle attività economiche indicate nella direttiva (così Cass. n. 2300/2005). Pertanto l'impostazione comunitaria, conformemente seguita dalla giurisprudenza di questa Corte, lungi dal privilegiare un sistema cartolare presuppone un sistema tributario fondato sulla effettività delle operazioni, sulla inerenza delle stesse alla impresa, sulla predisposizioni di strumenti volti ad evitare comportamenti formalmente corretti ma sostanzialmente elusivi. In ordine poi alle doglianze di cui agli articolati motivi secondo e terzo, con cui il contribuente assume la sussistenza di una presunzione legale o, quanto meno, di una presunzione juris tantum in favore del contribuente, con necessità pertanto per il fisco di provare la inesistenza dell'operazione, entrambi gli istituti invocati, oltre al rilievo di cui sopra circa la perplessità del richiamo, non trovano corrispondenza nel quadro normativo. Non la prima (la presunzione legale) che, si è visto, opera in ambito diverso dalla mera ripartizione dell'onere probatorio, ponendo in essere una connotazione legale incontrovertibile(che contrasta in re ipsa con la disciplina normativa) né la seconda (presunzione juris tantum, con solo spostamento dell'onere probatorio)in quanto è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 21953/07 che ha anche chiarito taluni apparenti contrasti di giurisprudenza) che, in tema di accertamento dell'IVA, qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che talune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni. Quale corollario specifico di tale insegnamento è che è insufficiente invocare la regolarità delle annotazioni contabili perché proprio una tale condotta è di regola alla base documenti emessi per operazioni inesistenti. Il superiore criterio elaborato precipuamente con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti è sicuramente applicabile anche per quanto concerne le operazioni soggettivamente inesistenti, per le quali certo potrebbe non essere appropriato per l'ufficio il ricorso a taluni elementi indiziari validamente utilizzabili solo in tema di operazioni inesistenti (normalmente l'inesistenza di una struttura organizzativa idonea a consentire l'effettuazione della operazione) dovendo l'ufficio invece fornire elementi tali da far presumere che l'emittente cartolare non sia l'effettivo emittente, sì da spostare sul contribuente l'onere di dare la prova della identità.

La motivazione della CTR seppur succintamente redatta, fa corretta applicazione di tali principi, in quanto le circostanze della consegna del bestiame e del pagamento con assegno valutati dal giudice di 1 grado in favore del ricorrente e oggetto di censura da parte della sentenza della CTR (circostanze che, in mancanza di ulteriori deduzioni del Vessichelli circa i concreti elementi dedotti dallo stesso per dimostrare la identità soggettiva dell'emittente la fattura e il fornitore, appaiono gli unici elementi addotti a tale fine) correttamente si appalesano, rispettivamente, irrilevanti e insufficienti, in quanto la prima dimostrerebbe la effettività materiale della prestazione, che nelle operazioni soggettivamente inesistenti non è contestata (Cass. n. 29467/2008), mentre la seconda (pagamento dell'assegno) dimostrerebbe il supporto contabile dell'operazione, connaturale ad una operazione che per sua natura richiede la predisposizione di elementi tali da supportarne la veridicità, ma inidonea secondo la giurisprudenza sopra richiamata, a dimostrare la identità soggettiva tra emittente la fattura e fornitore (Cass. n. 1950/2007).

Per quanto concerne il quarto motivo, va osservato che ove l'operazione è oggettivamente inesistente, è fuor di luogo parlare di detrazione di costi in quanto il "costo" è l'IVA che si detrae, ma presuppone la prova della effettività della prestazione (Cass. n. 17729/2009).

In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, che nel caso esame interesano, in cui è stata pagata l'iva anche se a soggetto diverso da quello cartolare, la detrazione è soggetta alle condizioni di cui alla sentenza n. 17377/2009 e cioè che il committente cessionario nelle ipotesi di operazione solo soggettivamente inesistente non abbia avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata e cioè della diversità tra il soggetto effettivamente cedente e il soggetto indicato in fattura insegnamento che questa corte ritiene di seguire, in mancanza di valide deduzioni contrarie. In tal senso è anche la giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia CE sentt. C-439/04 e C-354/03).

Tale giurisprudenza non appare in contrasto con la pronunzia n. 5719/2007 che afferma il principio che non è consentita la detrazione dell'IVA da chi non è stato parte del rapporto riguardante l'operazione fatturata, in quanto essa non nega tale principio ma introduce un' eccezione anche in virtù della giurisprudenza comunitaria sopra indicata.

Comunque nessuna deduzione circa lo stato soggettivo del contribuente risulta effettuata.

In ordine poi alla questione della deduzione dei costi in tema di imposte dirette, è giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 28028/2008, n. 19062/2003) che nella ricostruzione, con metodo induttivo, della situazione reddituale complessiva del

contribuente, l'Amministrazione deve tenere conto anche delle componenti negative del reddito che siano comunque emerse dagli accertamenti compiuti. Ma è altresì necessario (Cass. n. 21474/2004) che il contribuente fornisca prova specifica della relativa sopportazione e della loro precisa entità, prova che non risulta fornita nel caso in esame. In ordine infine all'ultimo motivo fondato sulla natura neutra dell'IVA, lo stesso deve ritenersi assorbito nell'esame dei precedenti motivi, con la precisazione che la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesime non è indifferente ai fini dell'IVA dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e quindi sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre. In tal senso è Cass. n. 29467/2008 che ha affermato il superiore principio nel caso di acquisto di carni provenienti da apparenti importatori e quindi con IVA al 19% ma in realtà acquistate da allevatori che scontavano la tariffa agevolata del 10, sicché la detrazione esposta dal contribuente nella misura ordinaria del 19% era da considerarsi indebita per la differenza. Il ricorso deve essere pertanto rigettato con ogni conseguenza in tema di spese.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alle spese del presente giudizio che liquida in Euro 1200, 00 di cui Euro 200, 00 per spese vive oltre oneri accessori come per legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 13 gennaio 2010.
Depositato in Cancelleria il 4 febbraio 2010