Ordinanza del 29/08/2019 n. 21809 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

V.L. (quale erede di V.E.) propose ricorso avverso l'avviso di accertamento del 29.1.2007 per mancato versamento IVA Anno 2003, in relazione ad un P.V.C. emesso dalla G.d.F. di Roseto degli Abruzzi in data 25.1.2006. Era stato infatti accertato che il de cuius, commerciante di autovetture, aveva annotato fatture soggettivamente inesistenti, perchè relative ad operazioni con soggetti d'imposta considerati "cartiere", che s'interponevano fittiziamente nella importazione di autoveicoli usati in ambito CEE, acquistando merci in esenzione d'IVA, senza ottemperare al versamento dell'imposta dovuta in Italia. La C.T.P. di Teramo accolse il ricorso con sentenza del 13.5.2008, ma la C.T.R. dell'Abruzzo, con sentenza del 4.1.2011, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, la riformò, rigettando la domanda del contribuente.

V.L. n. q. ricorre ora per cassazione, sulla base di cinque motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1.1 - Con il primo motivo, si denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Il ricorrente lamenta l'omesso esame di eccezione decisiva, sollevata nel corso dell'udienza di discussione, in ordine alla tardiva costituzione dell'Ufficio in appello.

1.2 - Con il secondo motivo, si denuncia errata e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 (St. contr.), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Secondo il ricorrente, avrebbe errato la C.T.R. nel ritenere adeguatamente motivato l'avviso di accertamento impugnato, benchè privo dell'allegazione degli atti in esso richiamati - meramente per relationem, ad eccezione del P.V.C. emesso dalla G.d.F. di Roseto, che richiama per implicito le attività investigative svolte nei confronti dell'intermediario "cartiera" -, e nel ritenere che la questione concernesse il solo piano probatorio. Al contrario, tale modus operandi è in contrasto con la normativa in rubrica, perchè manca ogni documentazione che consenta al contribuente di verificare in base a quali elementi gli intermediari potessero considerarsi fittizi.

1.3 - Con il terzo motivo, si denuncia vizio di motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Il ricorrente si duole del fatto che la C.T.R. ha adottato una motivazione perplessa e manifestamente illogica, perchè fondata su mere supposizioni, in assenza di qualsiasi prova offerta dall'Ufficio.

1.4 - Con il quarto motivo, si denuncia "errata e falsa applicazione delle norme sulla simulazione", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Osserva il ricorrente che la C.T.R. ha fatto discendere, dalla fittizietà dell'interposizione nella catena distributiva, la nullità (e quindi) l'inesistenza dell'operazione oggetto di fatturazione, così violando "le norme sulla simulazione", che non sono di ordine pubblico, ma di valenza meramente privatistica.

1.5 - Con il quinto motivo, infine, si denuncia "violazione dei principi di capacità contributiva. Errata e falsa applicazione della legge IVA", in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Secondo il ricorrente, anche ad ammettere che il de cuius fosse consapevole della strumentalità dell'attività dell'intermediario, in difetto di prova sulla "socializzazione" dell'IVA evasa, nessun addebito può essere considerato legittimo, perchè l'IVA è imposta neutra, sicchè il contribuente che la corrisponde al soggetto evasore non evade nulla e ha diritto alla detrazione, salva la dimostrazione dell'Ufficio che la corresponsione non sia avvenuta, prova non raggiunta, a fronte della dimostrazione dei pagamenti con bonifici bancari e della mera supposizione, da parte della C.T.R., di una restituzione del denaro.

2.1 - Il primo motivo è inammissibile.

Va rilevato, infatti, che "l'omesso esame di una questione puramente processuale non integra il vizio di omessa pronuncia, configurabile soltanto con riferimento alle domande ed eccezioni di merito, dovendosi escludere che l'omesso esame di un'eccezione processuale possa dare luogo a pronuncia implicita, idonea al giudicato, venendo in rilievo la diversa questione della riproposizione dell'eccezione in appello" (v. Cass. n. 6174/2018; Cass. n. 321/2016, che altresì precisa che in tale evenienza si "può configurare un vizio della decisione per violazione di norme diverse dall'art. 112 c.p.c. se, ed in quanto, si riveli erronea e censurabile, oltre che utilmente censurata, la soluzione implicitamente data dal giudice alla problematica prospettata dalla parte", censura nella specie non formulata).

3.1 - Il secondo motivo è infondato.

Infatti, per stessa ammissione del ricorrente, risulta che all'avviso di accertamento impugnato venne allegato anche il PVC redatto dalla G.d.F. nei confronti del de cuius (e già verosimilmente nella disponibilità dello stesso), che contiene un richiamo implicito ad attività investigativa compiuta nei confronti di terzi soggetti. Nel corpo dello stesso avviso impugnato, peraltro, viene dato conto del percorso logico-giuridico in base al quale la ditta individuale Full Import di D.C.P. venne considerata dall'Ufficio quale "cartiera", percorso fondato sull'accertamento che: a) detta ditta era priva di struttura organizzativa propria, tanto che la sua sede corrispondeva alla casa di abitazione del titolare; b) il predetto De Cesare era privo di fonti finanziarie proprie, pur risultando movimentare ingenti quantità di denaro; c) lo stesso non aveva mai versato l'IVA incassata sulle vendite; d) durante un accesso della G.d.F. presso l'abitazione del D.C., venne rinvenuto lo stesso V.L. (figlio dell'imprenditore deceduto e odierno ricorrente, n. d.e.), "che utilizzava, insieme ad altri clienti italiani, l'abitazione in parola come tappa di riferimento per impartire al sig. D.C. le istruzioni circa il fornitore estero dal quale acquistare e il tipo di veicolo, nonchè le modalità di pagamento"; e) è stata rinvenuta documentazione extracontabile, dalla quale risultava che il D.C. riceveva anticipi e versamenti e incassava stipendi.

Ora, va qui chiarito che il dovere di allegazione dell'atto richiamato nell'atto impositivo, sancito dallo Statuto del contribuente, art. 7, non ha una valenza formalistica, ma sostanziale: occorre, cioè, che il contribuente riceva - unitamente all'atto impositivo - anche l'atto richiamato su cui questo si fonda, ma al fine di consentirgli di apprendere compiutamente le ragioni della pretesa e di approntare adeguatamente la propria difesa.

Proprio in tal senso, la giurisprudenza di questa Corte ha da tempo condivisibilmente affermato che "In tema di motivazione degli avvisi di accertamento..., l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 3: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione" (così, Cass. n. 26683/2009; Cass. n. 7654/2012; Cass. n. 2614/2016).

Detto principio trova piena esplicazione anche nel caso che occupa, perchè nella sostanza il ricorrente lamenta la mancata allegazione degli atti dell'indagine svolta nei confronti dell'intermediario, verosimilmente in sede penale: in realtà, s'è già visto che l'avviso impugnato dà esattamente conto delle ragioni per le quali la Full Import di D.C.P. è da considerare una "cartiera", addirittura indicando uno specifico episodio investigativo che vede protagonista (involontario) lo stesso odierno ricorrente, sicchè, ai fini della comprensione delle ragioni della ripresa fiscale, e dell'eventuale reazione in sede giudiziaria, del tutto correttamente la C.T.R. ha evidenziato come la motivazione dell'atto impugnato sia assolutamente in linea col disposto dell'art. 7 St. contr., il problema spostandosi, in realtà, sul plano probatorio.

4.1 - I motivi dal terzo al quinto, da esaminarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono infondati.

Avuto riguardo agli elementi tipici delle c.d. frodi carosello, e al relativo riparto dell'onere probatorio, la giurisprudenza di questa Corte s'è ormai assestata nel senso che "In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in

un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi" (così, ex multis, Cass. n. 9851/2018). Ora, la C.T.R. ha da un lato ritenuto che l'Ufficio abbia fornito la prova della fittizietà del fornitore intermedio, sulla base di quegli elementi già evidenziati nel corso dell'esame del secondo motivo (v. supra, par. 4.1); ed ha poi ritenuto che V.E. fosse pienamente consapevole del carattere fittizio di detta attività imprenditoriale, in ragione dell'elevato numero di transazioni svolte nel corso degli anni, evidenziando che se un acquisto occasionale può anche essere neutro, ai fini che qui interessano, non così può dirsi a fronte di un rapporto durevole, posto che l'imprenditore non può non conoscere il prezzo di mercato corretto per il tipo di autoveicoli importati, evidentemente più elevato rispetto a quello acquisibile da un imprenditore preordinatamente orientato a non versare l'IVA dovuta. Ancora, ha rilevato che, a fronte di tale quadro, il V. non ha offerto alcuna ricostruzione alternativa basata su idonei elementi di fatto, quanto in particolare alla funzione economica dell'intermediario in discorso, non essendo comunque sufficiente la prova della fatturazione degli acquisti e del pagamento: la prima, perchè essa costituisce elemento strutturale della fattispecie fraudolenta in discorso; il secondo perchè non può escludersi un movimento finanziario di segno opposto, dimostrabile in via presuntiva. Infine, sulla base di tali elementi, il giudice d'appello ha ritenuto la sussistenza di un accordo simulatorio tra l'intermediario ed il V., stante l'assenza di alcuna giustificazione economica del passaggio formalmente esistente nell'ambito della catena distributiva dei beni oggetto di vendita, con conseguente inesistenza delle operazioni oggetto di fatturazione.

4.2 - Al riguardo, ritiene la Corte come, anzitutto, la motivazione fornita dalla C.T.R. non sia affatto perplessa, ma assertiva: sviluppando un ragionamento presuntivo (che muove, cioè, da dati noti, per risalire all'ignoto), il giudice d'appello ha sintetizzato in un quadro unitario, procedendo nel corretto ordine logico, quegli indizi forniti dall'Ufficio sia riguardo al carattere di "cartiera" della ditta Full Import di D.C., sia della piena consapevolezza, da parte del V., di tale carattere. D'altra parte, con principio affermato in relazione alla fruibilità del c.d. regime del margine ai sensi del D.L. n. 41 del 1995, ex art. 36, comma 1, conv. in L. n. 85 del 1995, ma senz'altro estensibile anche alla materia che qui occupa, è preciso dovere del rivenditore di veicoli usati "... dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto". Contrariamente a quanto assume l'odierno ricorrente, dunque, l'operato "diligente" dell'imprenditore non può essere improntato alla mera ricerca del profitto, ma deve opportunamente essere orientato ad evitare transazioni che si presentino idonee a farne sospettare l'illegittimità.

Quanto alla questione della simulazione, è evidente che la C.T.R. vi ha fatto ricorso per sottolineare la tipicità della fattispecie rilevante dal punto di vista tributario, trattandosi di operazione soggettivamente inesistente perchè affetta da simulazione relativa. Il ricorrente, quindi, non ha colto sul punto la ratio decidendi: gli effetti di tale accordo simulatorio non comportano la nullità dell'operazione da un punto civilistico, ma determinano l'indetraibilità

dell'IVA, proprio perchè il presupposto della detrazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, è che l'operazione sia intervenuta tra l'effettivo cedente ed il cessionario che intende avvalersene. Del resto, è costante l'insegnamento per cui "In tema di IVA relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, il committente - cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'IVA, versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente - prestatore, che tuttavia ha emesso la fattura, ha il diritto di detrarre l'imposta soltanto se provi che non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad un'operazione fraudolenta ed in particolare se dimostri almeno una di queste due circostanze e cioè di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, non sia stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione" (Cass. n. 8132/2011 ed altre). E' appena il caso di evidenziare che non risulta che l'odierno ricorrente abbia fornito (e per vero neanche offerto) detta prova.

Così stando le cose, infine, è altrettanto evidente che alcuna prova occorresse circa la "socializzazione" dell'IVA evasa: una volta accertato quanto precede, il V. non può comunque portare in detrazione l'IVA in discorso.

5.1 - In definitiva, è inammissibile il primo motivo, mentre sono infondati i restanti.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di cassazione, il 12 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 29 agosto 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza