Ordinanza del 17/03/2020 n. 7343 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Operazioni soggettivamente inesistenti - Contenzioso tributario - Sentenza penale irrevocabile di assoluzione - Rilevanza automatica di cosa giudicata nel connesso processo tributario - Esclusione - Onere del giudice di valutazione.

Massima:

In tema di accertamento di operazioni soggettivamente inesistenti la pronuncia di proscioglimento per reati fiscali emessa in sede penale, non ha nessuna automatica autorità di cosa giudicata in sede di contenzioso tributario, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Il giudice tributario non può pertanto limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve procedere a un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto che:

- la L.R. & c. s.n.c. ha impugnato gli avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2003 e 2004, con cui l'Agenzia delle entrate aveva accertato una maggiore Iva pari a Euro 41.946,00 per l'anno 2003 e Euro 19.186,67 per l'anno 2004, oltre sanzioni, in quanto derivante da operazioni soggettivamente inesistenti;

- la Commissione tributaria provinciale di Udine, riuniti i ricorsi, ha accolto le doglianze della contribuente;

- la Commissione tributaria regionale del Venezia Giulia ha respinto l'appello, ritenendo correttamente motivata la pronuncia di prime cure in quanto nelle operazioni commerciali contestate risultava che la società contribuente avesse regolarmente pagato l'Iva sulle fatture di acquisto, apparendo ininfluente sul piano fiscale il prezzo a monte pagato sul veicolo, mentre sull'effettività dell'operazione contestata veniva dato specifico rilievo alla pronuncia di assoluzione emessa in sede penale;

- l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi;

- la società contribuente, nel costituirsi in giudizio, ha evidenziato che con istanza trasmessa in via telematica in data 30 marzo 2012 (domanda n. (------)), ai sensi del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 39, comma 12, ha definito la lite fiscale originata dall'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2004, chiedendo di dichiarare la parziale estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, ai sensi del decreto sul processo tributario, art. 46.

Considerato che:

- con il primo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione del combinato disposto dal D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 18, 19 e art. 21, comma 7 e art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 Secondo quanto prospettato da parte ricorrente, avendo offerto adeguati indizi in merito alla inesistenza soggettiva delle operazioni contestate, la contribuente avrebbe dovuto fornire la prova che non sapesse e non potesse sapere di partecipare con il proprio acquisto a una operazione che si iscriveva in una frode d'imposta. Si evidenzia, al riguardo, che la L.R. e c. s.n.c. ha acquisito dalla società Tecnoracing, fittiziamente interposta, tre autovetture nel 2003 e tre nel 2004 per un imponibile di gran lunga inferiore rispetto al costo di importazione al netto Iva. Gli acquisti effettuati presso la Tecnoracing, in realtà, erano stati curati direttamente dalla società tedesca esportatrice, la Hs Gmbh, avendo rinvenuto presso la L.R. e c. s.n.c. i fax della Hs Gmbh per l'acquisto di una delle autovetture e la ricevuta postale relativa all'invio alla società tedesca della documentazione bancaria attestante il pagamento alla Tecnoracing riguardo a un altro automezzo. Tali evidenze comprovavano come le operazioni intercorressero direttamente tra la Hs Gmbh e la L.R. e c. s.n.c.;

- con il terzo motivo di ricorso si contesta l'omessa o insufficiente motivazione su di un fatto decisivo per la soluzione della controversia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 Parte ricorrente evidenzia, al riguardo, il mancato esame di alcuni documenti che la Commissione tributaria regionale avrebbe omesso di considerare, ritenendo che l'unica contestazione da parte dell'Agenzia riguardasse i prezzi dei veicoli ritenuti non in linea con il mercato. In realtà, come evidenziato nell'atto d'appello, in sede di accesso presso la L.R. e c. s.n.c., erano stati rinvenuti i fax della società tedesca Hs Gmbh per l'invio dell'offerta relativamente all'acquisto di una autovettura Audi A8, con prezzo esattamente corrispondente a quello poi praticato all'interposta Tecnoracing, nonchè i documenti relativi all'autovettura Audi Allroad e la ricevuta postale dell'invio alla Hs Gmbh della documentazione bancaria attestante l'effettuazione del pagamento alla Tecnoracing in relazione all'automezzo Audi A4. Tale documentazione comprovava in modo inequivocabile come le operazioni commerciali intercorrevano direttamente tra la Hs Gmbh e la L.R. e c. s.n.c. acquirente finale;

- il primo e il terzo motivo, da trattarsi congiuntamente, in quanto strettamente connessi, sono fondati;

- in via preliminare vanno respinte le eccezioni di inammissibilità formulate dalla controricorrente, non essendosi prospettata in ricorso una mera rivalutazione delle risultanze istruttorie ma la violazione dell'onere della prova e dei principi relativi all'accertamento delle operazioni soggettivamente inesistenti. Sotto altro profilo, parimenti ammissibile è il vizio di motivazione dedotto, essendosi richiamate delle circostanze specifiche che sarebbero state omesse, mentre risulta possibile la deduzione cumulativa del vizio di omessa o insufficiente motivazione alla luce della formulazione specifica del motivo;

- secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema d'Iva, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga a 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 a 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 (Cass. 30 ottobre 2018, n. 27554; Cass. 5 luglio 2018, n. 17619; Cass. 18 maggio 2018, n. 12258; Cass. 15 maggio 2018, n. 11873; Cass. 9 settembre 2016, n. 17818; Cass. 5 dicembre 2014, n. 25778);

- l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario va ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione all'Iva e che tale conoscibilità era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza e alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare e afferenti alla sua sfera di azione (Cass. 20 aprile 2018, n. 9851);

- 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 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, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia, nè assumendo rilievo la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. 20 aprile 2018, n. 9851);

- nel caso di specie, a fronte di un quadro articolato di deduzioni da cui emergeva il carattere fittizio delle operazioni e l'esistenza di rapporti diretti tra la società esportatrice e la contribuente, la pronuncia impugnata si è limitata, nella sua parte motiva, a ritenere che l'unico elemento dedotto dall'Agenzia riguardasse i prezzi dei veicoli che non risultavano in linea con il mercato. In questo modo, la Commissione tributaria regionale ha trascurato i plurimi elementi indicati dall'ufficio che evidenziavano la natura fittizia delle società con cui la contribuente aveva

intrattenuto dei rapporti commerciali, finendo per invertire l'onere della prova richiesto in materia dalla giurisprudenza di questa Corte e incorrendo così nel duplice vizio denunciato;

- al fine di assolvere l'onere della prova gravante sull'amministrazione, non è inoltre necessaria la prova del diretto coinvolgimento o della partecipazione all'evasione ma è sufficiente, e necessario, che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole (Cass. 20 aprile 2018, n. 9851);

- avendo l'Amministrazione finanziaria fornito idonei elementi probatori della natura di "cartiera" delle società collocate a monte della cessione e del fatto che il cessionario, in base alle circostanze emerse dalle operazioni contestate, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione all'Iva, sarebbe spettato alla società contribuente, che con tali società aveva intrattenuto rapporti commerciali, fornire la prova di aver svolto tali trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente;

- con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 654 c.p.p. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e omessa o insufficiente motivazione su di un fatto decisivo per la soluzione della controversia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Si contesta, al riguardo, in via cumulativa, sia la violazione di legge sia un vizio di omessa o insufficiente motivazione su un fatto decisivo, avendo la pronuncia impugnata dato rilievo a una sentenza penale di assoluzione che verteva in realtà su operazioni commerciali diverse da quelle oggetto del presente giudizio, nè sarebbe possibile comprendere dalla lettura della motivazione quali siano "le circostanze di fatto, condivise dal giudice di prime cure, sia dall'odierno Collegio di appello, circa l'effettività delle operazioni commerciali contestate e che tali fatture si riferiscono ad autovetture effettivamente e legittimamente acquistate." Si richiamano, inoltre, le limitazioni probatorie del giudicato penale nell'ambito del processo tributario, escludendosi ogni automatica conseguenza e dovendo il giudice procedere a un'autonoma valutazione di quanto emerso in sede penale secondo le regole proprie di distribuzione dell'onere della prova nel giudizio tributario;

- il motivo è fondato;

- in via preliminare vanno respinte le eccezioni di inammissibilità alla luce della specifica formulazione del motivo, potendo cumulativamente denunciarsi un vizio di omessa e insufficiente motivazione in relazione ai profili dedotti;

- riguardo alla pronuncia di proscioglimento in sede penale, secondo il costante orientamento di questa Corte, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorchè i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sè inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Cass. 24 novembre 2017, n. 28174);

- il giudice tributario non può pertanto limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere a un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio;

- nel caso di specie, la valutazione risulta del tutto apparente, essendosi la Commissione tributaria regionale limitata a condividere il giudizio di prime cure, richiamando non meglio precisate circostanze di fatto in merito all'effettività delle operazioni commerciali contestate, nonchè la presenza di fatture che si riferirebbero ad autovetture effettivamente e legittimamente acquistate, del tutto trascurando il confronto con gli elementi contrari dedotti dall'Agenzia;

- la pronuncia deve essere dunque cassata, con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia in diversa composizione, cui spetterà altresì di valutare la questione dedotta dalla società contribuente di aver definito la lite fiscale originata dalla notifica dell'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2004, per il quale ha chiesto di dichiarare la parziale estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 2 ottobre 2019.

Depositato in cancelleria il 17 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza