Sentenza del 13/06/2018 n. 15464 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società D.L. Auto S.r.l., esercente attività di compravendita di autoveicoli e concessionaria per la rivendita di vetture XXXX , impugnava un avviso di accertamento per IVA, IRPEG ed IRAP, anno di imposta 2003, innanzi alla CTP di L'Aquila, deducendone l'infondatezza. Con tale avviso si contestava, ai fini IREG ed IRAP ed IVA, omessa registrazione e dichiarazione di maggiori ricavi di Euro 293.604,00, determinati in base ai prezzi di vendita delle auto usualmente praticati sul mercato; omessa registrazione di maggiori ricavi di Euro 66.947,70 per prestazioni servizi di officina, ed indebita deduzione di costi per operazioni di acquisto di autoveicoli di provenienza comunitaria soggettivamente inesistenti per complessivi Euro 136.250,00, mentre ai fini IVA: a) Indebita detrazione dell'imposta di Euro 27.250,00 relativa alle operazioni di acquisto infracomunitario di complessivi Euro 136.250,00, ritenute soggettivamente inesistenti; b) indebita duplicazione di una detrazione di Euro 8.112,04; c) omessa integrazione di fatture relative agli acquisti intracomunitari eseguiti con la falsa copertura di fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, per un importo di Euro 32.700,00; d) omessa fatturazione di operazioni attive per un ammontare di Euro 293.604,00 e di Euro 66.947,70, giusta i precedenti rilievi formulati ai fini delle II.DD. L'atto impositivo era stato emesso dall'Agenzia delle entrate a seguito dell'indagine condotta dai carabinieri di Pescara nei confronti della soc. XX di L.B.A., operante come "mera cartiera", la quale aveva fornito fatture per operazioni inesistenti alla società D.L. Auto S.r.l.. L'Ufficio contestava alla società contribuente di avere indebitamente dedotto i costi fittiziamente fatturati dalla ditta intermediaria XX , di avere indebitamente detratto l'IVA relativa e di non avere regolarizzato li acquisti concretamente effettuati presso i fornitori esteri, ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, artt. 41 e ss.. La CTP con sentenza n. 258/2007, confermava il solo rilievo concernente l'indebita duplicazione di una detrazione IVA, di Euro 8.112,04, mentre annullava gli altri, atteso che dagli atti di causa non si ritenevano sussistenti prove sufficienti a sostenere che la D.L. Auto s.r.l. avesse posto in essere comportamenti elusivi degli obblighi di legge. L'Ufficio spiegava appello che veniva rigettato, con la sentenza in epigrafe indicata, dalla CTR dell'Abruzzo, atteso che: a) con riferimento alla presunta "truffa carosello" non potevano essere recuperati a tassazione costi, che risultavano viceversa sostenuti e regolarmente documentati da contabili bancarie e documenti di contabilità, per la sola sussistenza di illeciti commessi da altri soggetti; b) nel processo penale a carico degli amministratori anche della "DL Auto s.r.l." per registrazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, di provenienza della "XX " ritenuta società fittizia, gli imputati erano stati assolti; c) il contribuente aveva dimostrato l'errato procedimento dell'Ufficio nel determinare il costo del venduto prescindendo dai premi, la cui esistenza era dimostrata dalla produzione delle

note di credito, ed era da ritenersi attendibile, e preferibile a quella dell'Ufficio, la ricostruzione che prevedeva la destinazione di svariate ore d'officina. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per la cassazione della sentenza, svolgendo sei motivi. La D.L. Auto S.r.l. si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità del controricorso, in quanto proposto oltre il termine fissato dall'art. 370 c.p.c..

2. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, atteso che la CTR avrebbe omesso di esaminare le puntuali censure formulate dall'Ufficio avverso la sentenza di primo grado. Si argomenta che con l'atto di appello si era evidenziato che: a) l'accertamento di violazioni tributarie non era condizionato alla condanna penale degli amministratori della società per i fatti da cui derivava la pretesa fiscale; b) la fittizia intermediazione della società "cartiera" e la consapevolezza della provenienza dei veicoli da altra ditta comunitaria erano dimostrati dai tabulati telefonici e fax, attestanti i continui contatti direttamente intercorsi tra la società D.L. Auto s.r.l. ed il fornitore estero; c) i giudici di primo grado avevano omesso di considerare la rilevanza dell'anomala circostanza che, secondo le risultanze documentali, le vendite della soc. XX a favore della S.L. Auto S.r.l. sarebbero avvenute a prezzi inferiori di quelli di acquisto; d) i giudici di primo grado non avevano tenuto conto neppure della dedotta circostanza che la pretesa venditrice società XX S.r.l. era risultata totalmente priva di organizzazione logistica e commerciale; e) le date degli acquisti della soc. C.G. presso il fornitore comunitario e delle vendite a favore della soc. D.L. Auto erano verosimilmente coincidenti; e tale atto avvalorava la convinzione che le operazioni avvenissero direttamente tra il fornitore estero e la società D.L. Auto; f) in tali circostanze ricorrevano, pertanto, tutti gli elementi sintomatici di una classica frode - carosello, che comportava la piena responsabilità dell'utilizzatore delle fatture fittizie, secondo la consolidata giurisprudenza comunitaria e di legittimità.

2.1. Il motivo è infondato, atteso che nella specie non può essere apprezzato il denunciato vizio di omessa pronuncia, avendo la CTR compiutamente esaminato i rilievi proposti dalla difesa erariale nell'atto di appello, argomentando le ragioni relative alle conclusioni dell'iter logico giuridico che ha condotto alla decisione, facendo riferimento sia alla sentenza penale di assoluzione, di cui si è rilevata l'ampia motivazione, sia alle considerazioni svolte dal giudice di primo grado nella motivazione della sentenza impugnata.

3. Con il secondo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1, atteso che, nell'ipotesi in cui si ritenesse che la sentenza impugnata sia stata validamente motivata "per relationem", con il semplice recepimento delle ragioni espresse dai giudici di primo grado, la pronuncia sarebbe comunque illegittima, recando gli stessi vizi di legittimità della sentenza richiamata.

Si argomenta che in presenza di detrazioni giustificate dalla sola esistenza di fatture formalmente regolari (costituenti semplici scritture private), l'Ufficio ha il semplice onere di addurre le ragioni per le quali la prova documentale addotta dal contribuente non può essere ritenuta sufficiente ed adeguata. Ne consegue che spetterebbe al contribuente l'onere di fornire elementi atti a dimostrare il contestato diritto alla detrazione, dimostrando non solo l'avvenuto pagamento di una somma di denaro, ma anche l'effettivo compimento delle operazioni che avrebbero originato l'obbligo di pagamento del prezzo.

4. Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione, sotto altro profilo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, in relazione agli artt. 1321 e ss e 2697 ss. c.c., e all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, essendo erroneo l'assunto sostenuto dalla CTP, condiviso dai giudici di appello, secondo cui l'Ufficio avrebbe dovuto provare non solo la falsità, quanto meno soggettiva, delle fatture emesse dalla ditta XX , nella apparente veste di soggetto cedente delle autovetture acquistate, ma anche la consapevolezza della società acquirente della falsità dei documenti fiscali.

5. Il secondo ed il terzo motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente, per ragioni di connessione logica.

5.1. Le censure sono fondate, in ragione dei principi espressi da questa Corte, secondo cui: "In tema di IVA, il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune Europeo, come ripetutamente affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea (sentenze 6 luglio 2006, in C-439/04, in C-440/04, 6 dicembre 2012, in C285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11) e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, nella seconda ipotesi, che il contribuente, al momento in cui acquisto il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, fermo restando che, nelle ipotesi più semplici (operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare), detto onere può esaurirsi, attesa l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale, mentre in quelle più complesse di "frode carosello" (contraddistinta da una catena di passaggi, in cui sono riscontrabili fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, con strumentali interposizioni anche di società "filtro"), occorre dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente"(Cass. n. 24426 del 2013).

Si è anche affermato che: "In tema di evasione dell'IVA a mezzo di frodi carosello, quando l'operazione soggettivamente inesistente è di tipo triangolare, poco complessa e caratterizzata dalla interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente comunitario e il cessionario italiano, l'onere probatorio a carico della Amministrazione finanziaria, sulla consapevolezza da parte del cessionario che il corrispettivo della cessione sia versato al soggetto terzo non legittimato alla rivalsa nè assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta, è soddisfatto dalla

dimostrazione che l'interposto sia privo di dotazione personale e strumentale adeguata alla prestazione fatturata, mentre spetta al contribuente - cessionario fornire la prova contraria della buona fede con cui ha svolto le trattative ed acquistato la merce, ritenendo incolpevolmente che essa fosse realmente fornita dalla persona interposta " (Cass. n. 10120 del 2017).

Da siffatti rilievi emerge la fondatezza delle dedotte censure, atteso che l'Ufficio ha ampiamente dedotto la mancanza di organizzazione della società XX S.r.l., evidenziando come la stessa effettuasse i propri acquisti presso fornitori esteri (società frencese U.P.) nello stesso giorno in cui provvedeva a rivendere le stesse autovetture, a prezzi ribassati, alla soc. D.L. Auto S.r.l., concessionaria XXXX , inquadrando la fattispecie come "frode carosello".

6. Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata denunciando omessa motivazione su fatti controversi e decisivi della causa, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, atteso che la CTR non avrebbe considerato che l'apparente cedente XX è risultata una ditta priva di qualsiasi struttura e capacità operativa, e non ha spiegato come sia logicamente possibile che una tale ditta, avente tutti i caratteri di una classica "cartiera", potesse concludere operazioni commerciali effettive, o potesse comunque ingenerare nel cessionario il ragionevole convincimento della veridicità delle operazioni poste in essere. I giudici di appello avrebbero omesso di considerare l'anomala circostanza, vanamente evidenziata negli difensivi dell'Ufficio, nonchè dal contenuto dell'avviso di accertamento, che gli acquisti della cedente risultavano dai fornitori intracomunitari effettuati nello stesso giorno della loro vendita alla destinataria italiana, che l'intermediaria era priva di idonee strutture aziendali, e che i prezzi di vendita risultavano addirittura inferiori a quelli di acquisto, in misura corrispondente all'importo dell'IVA evasa.

6.1. La censura è fondata in ragione delle illustrate ragioni poste a sostegno dell'accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso, tenuto conto che non è dato evincere dalla motivazione della sentenza impugnata che i giudici del merito abbiano considerato che la società XX è risultata una ditta priva di qualsiasi struttura e capacità operativa, con la conseguenza che poteva apparire poco credibile che la stessa potesse compiere operazioni commerciali effettive, o potesse comunque ingenerare nel cessionario il ragionevole convincimento della veridicità delle operazioni poste in essere.

7. All'accoglimento del quarto motivo di ricorso, consegue l'assorbimento del quinto, con il quale si censura la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, artt. 46 e 47, conv. in legge, con modificazioni, n. 427 del 1993, e del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, atteso che la pronuncia sarebbe errata nella parte in cui annullerebbe le sanzioni per l'omessa registrazione (sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite) degli acquisti effettivamente eseguiti presso gli operatori infracomunitari.

8. Con il sesto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4, bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, atteso che la sentenza della CTR dovrebbe essere cassata, dovendosi affermare che i costi documentati con fatture relative ad

operazioni soggettivamente inesistenti sono indeducibili ai fini delle II.DD, per la natura oggettivamente delittuosa della violazione contestata.

8.1. Il motivo è fondato. Questa Corte ha affermato il principio, ampiamente condiviso, secondo cui: "In tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, (nella formulazione introdotta con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, conv. in L. 26 aprile 2012, n. 44), che opera, in ragione del precedente comma 3, quale "jus superveniens" con efficacia retroattiva "in bonam partem", sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una "frode carosello"), per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo " (Cass. n. 26461 del 2017). Con riferimento all'ipotesi in cui ricorra un reato penale, "i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti dal committente/cessionario, così come va negato il diritto alla detrazione dell'imposta IVA effettivamente versata, ove non ricorra la prova dell'assenza dei presupposti dell'illecito penale, integrando tale operazioni, tradizionalmente, il reato di falso documentale, rilevante si come concorso nell'emissione di fattura falsa, sia come utilizzazione ai fini d'evasione; infatti, la derivazione dei costi da un'attività integrante illecito penale, espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività di impresa, comporta il venire meno dell'indefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi". (Cass. n. 23626 del 2011; Cass. n. 23550 del 2014). Nella specie, risulta dalla motivazione della sentenza impugnata che gli imputati sono stati assolti, ma la decisione non è passata in giudicato, con la conseguenza che non vi è prova della assoluta mancanza di responsabilità penale. Ne consegue che la sentenza impugnata, in parte qua, va cassata con rinvio al giudice di appello che sarà tenuto a verificare l'insussistenza dell'illecito penale e, quindi, l'eventuale passaggio in giudicato della sentenza di assoluzione.

9. Da siffatti rilievi, consegue l'accoglimento del secondo, terzo, quarto e sesto motivo di ricorso, assorbito il quinto e rigettato il primo, e la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla CTR dell'Abruzzo, limitatamente al sesto motivo di ricorso, in diversa composizione, per il riesame, la quale provvederà alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il terzo, il quarto ed il sesto motivo di ricorso, assorbito il quinto, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, per il riesame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 3 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza