Sentenza del 27/07/2018 n. 19950 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate di S. Benedetto del Tronto emetteva nei confronti della OC s.r.l. un avviso di accertamento con cui, in riferimento all'anno 2004, rettificava il reddito ai fini Ires, Irap ed Iva, sulla scorta di una segnalazione della GdF di Carpi relativa ad un'ispezione eseguita presso la società "FI ", dalla quale era emerso l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti intercorse tra le due società. La contribuente proponeva ricorso alla CTP di Ascoli Piceno, facendo notare come all'avviso di accertamento non fosse stato mai allegato il pvc della GdF di Carpi e fornendo la documentazione probatoria, a suo dire, della correttezza del suo operato.

L'adita Commissione accoglieva il ricorso, compensando le spese.

Avverso tale decisione proponeva appello l'Ufficio delle Entrate, mentre la OC s.r.l., con appello incidentale, chiedeva che la controparte fosse condannata alle spese.

Con sentenza del 19.10.2010, la CTR di Ancona rigettava l'appello, sulla base, per quanto qui ancora rileva, delle seguenti considerazioni:

1) era palese la violazione da parte dell'Ufficio della L. n. 212 del 2000, art. 7, rinvenibile nella mancata allegazione all'avviso di accertamento del pvc della GdF di Carpi, il che aveva leso il diritto alla difesa del contribuente;

2) nel merito, era giustificata l'omessa fatturazione delle caparre, dal momento che l'appellata aveva dimostrato come le stesse, regolarmente iscritte nei registri sociali, non potessero considerarsi acconti assoggettabili ad IVA; viceversa, le stesse erano state inserite nelle fatture di vendita e solo in quella sede erano state regolarmente assoggettate ad IVA;

3) giustificata era la deducibilità delle spese per accessori e riparazioni di autovetture, ritenute perfettamente inerenti allo scopo sociale dell'appellata;

4) realmente avvenute, in quanto registrate in contabilità dell'appellata e contrassegnate dalla presenza di regolari bonifici bancari, erano le operazioni di passaggio di proprietà (degli autoveicoli importati dall'estero) tra la FI e la OC ;

5) reale, e non fittizia, era la società appellata, che operava in due distinti autosaloni e si avvaleva di una normale struttura organizzativa, rappresentata da adeguati beni strumentali e da due

dipendenti, oltre l'amministratore;

6) a suffragare la circostanza che la OC avesse operato legittimamente, e non nel contesto di una frode ordita nei confronti del fisco, oltre alle considerazioni oggettive sopra esposte, soccorreva l'orientamento della Suprema Corte, secondo cui l'acquirente coinvolto in presunte "frodi a carosello" ha il diritto a detrarre l'IVA allorquando non ha, nè può avere, cognizione che l'operazione precedente possa essere eventualmente inficiata da una frode fiscale.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, sulla base di due motivi. La OC s.r.l. non ha svolto difese.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione o falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR ritenuto che la mancata allegazione all'avviso di accertamento del pvc della GdF di Carpi integrasse una palese violazione da parte dell'Ufficio del menzionato art. 7 e, per l'effetto, avesse leso il diritto di difesa della OC s.r.l., nonostante il menzionato verbale risultasse, quanto al suo contenuto essenziale, riprodotto nell'avviso di accertamento.

1.1. Il motivo è fondato.

Rappresenta principio ormai consolidato quello secondo cui, 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, fosse necessaria ad integrarne la motivazione (Sez. 5, Sentenza n. 26683 del 18/12/2009; conf. Sez. 5, Sentenza n. 22118 del 29/10/2010, Sez. 5, Sentenza n. 7654 del 16/05/2012, e Sez. 5, Sentenza n. 2614 del 10/02/2016).

In quest'ottica, il D.Lgs. n. 32 del 2001, artt. 1 e 2, dispongono che "se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale".

La ricorrente, in osservanza al principio di autosufficienza del ricorso, ha riprodotto, alle pagine 4 e 5 dello stesso, gli ampi stralci del processo verbale di constatazione redatto dalla GdF di

Carpi riportati nell'avviso di accertamento.

Per quanto il motivo si riveli fondato, occorre altresì analizzare il secondo, atteso che la decisione nella presente sede impugnata è, all'evidenza, fondata su due distinte rationes decidendi, l'una di carattere formale (appunto la mancata allegazione all'avviso di accertamento del pvc della GdF di Finanza) e l'altra di tipo sostanziale (l'infondatezza nel merito della violazione contestata dall'ufficio finanziario).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia l'insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso per il giudizio (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per aver erroneamente, a suo dire, la CTR escluso l'inesistenza soggettiva ed oggettiva delle operazioni poste alla base delle fatture.

2.1. Il motivo è fondato.

In tema d'IVA, l'Amministrazione finanziaria, che contesti la cd. "frode carosello", deve provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (la sua natura di "cartiera", l'inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni, mentre spetta al contribuente, che ha portato in detrazione l'IVA, la prova contraria di aver concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni, non essendo a tal fine sufficiente la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti (Sez. 5, Ordinanza n. 12258 del 18/05/2018). In definitiva, 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 (Sez. 5, Sentenza n. 9851 del 20/04/2018).

Orbene, l'Ufficio finanziario, al fine di dimostrare la natura soggettivamente inesistente delle operazioni, ha dedotto a) la mancanza di idonea struttura commerciale in capo alla cedente FI , b) l'applicazione da parte della OC di un margine di ricarico irrisorio e c) l'esistenza di un rapporto fiduciario tra le due società.

La CTR, al di là dell'avvenuto pagamento delle fatture a mezzo di bonifico bancario (che rappresenta, nel contesto di una ipotetica frode cd. carosello, un elemento di per sè meramente indiziario a favore del contribuente; cfr. Sez. 5, Sentenza n. 15228 del 03/12/2001), ha posto in rilievo:

1) l'esistenza di una ordinaria struttura organizzativa facente capo alla OC (la quale si avvaleva di due dipendenti e di un amministratore ed utilizzava beni strumentali, un autosalone di 140 mq. e un punto vendita in San Benedetto del Tronto; cfr. pagg. 2 della sentenza qui impugnata e 10 del ricorso);

2) l'avvenuta registrazione nella contabilità della OC delle operazioni di passaggio di proprietà delle autovetture.

Premesso che occorre far riferimento, ratione temporis, all'art. 360 c.p.c., n. 5, nella formulazione precedente all'intervento riformatore, la motivazione insufficiente è configurabile qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione (Sez. U, Sentenza n. 24148 del 25/10/2013).

Non è revocabile in dubbio, quindi, che la CTR non abbia preso posizione sugli elementi indiziari indicati dall'Agenzia delle Entrate a fondamento della propria tesi, essendosi limitata a valorizzare una circostanza irrilevante (vale a dire, l'incontestato carattere reale della società intimata) ed una circostanza di per sè neutra (la regolarità sul piano contabile delle operazioni) ed avendo genericamente ed apoditticamente richiamato (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata), quanto al profilo soggettivo, la giurisprudenza comunitaria in tema di "frodi carosello".

In tal guisa operando, ha altresì violato il principio generale secondo cui, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca "attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate", è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti (Sez. 5, Sentenza n. 2847 del 07/02/2008; conf. Sez. 5, Sentenza n. 15195 del 26/06/2009).

3. In definitiva, il ricorso deve essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa, anche ai fini del governo delle spese della presente fase di giudizio, alla CTR di Ancona in differente composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche ai fini del governo delle spese della presente fase di giudizio, alla CTR di Ancona in differente composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile della Corte di Cassazione, il 4 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 luglio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza