Sentenza del 03/10/2018 n. 24003 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La vicenda processuale trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente di un avviso di accertamento per IVA 2001 con il quale l'Amministrazione Finanziaria recuperava a tassazione l'imposta in oggetto per Euro 990.238 e i conseguenti interessi dovuti irrogando le sanzioni di legge.

Impugnava la società contribuente contestando per quanto qui interessa che l'accertamento fosse integralmente motivato per relationem alle risultanze del PVC della GdF datato 17 marzo 2003 che - a sua volta - tale atto era il risultato di controlli incrociati eseguiti presso il fornitore del fornitore della contribuente, soc. Elettrika, alle quali operazioni la società contribuente era rimasta estranea.

La CTP accoglieva il ricorso e annullava l'atto impugnato.

Impugnava di fronte alla CTR l'Ufficio sostenendo che le operazioni contestate dovessero ritenersi soggettivamente inesistenti e che la contribuente non aveva fornito la fonte che legittimava la detrazione, non assumendo rilievo la buona fede dell'operatore. Resisteva la contribuente, sottolineando la contraddittorietà dell'avversa tesi tenuto conto sia del PVC elevato in data 21 gennaio 2003, a seguito del quale era stato disposto un rimborso di imposte per IVA 2001 e 2002, sia dei provvedimenti - appunto - di rimborso conseguenti a tale accesso.

La CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate e confermava l'avviso di accertamento opposto.

Ricorre la società contribuente con ricorso affidato a cinque motivi. Con il primo motivo si contesta la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, L. n. 241 del 1990, art. 3, art. 24 Cost., comma 2, art. 97 Cost., comma 1 e art. 111 Cost., comma 2, nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, tutti in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 4), per aver l'Erario modificato in corso di causa, segnatamente nelle controdeduzioni depositate in appello, la motivazione dell'atto impugnato sostenendo che le operazioni oggetto della ripresa (documentate dalle fatture emesse nei confronti della ricorrente dalla "elettrica impiantistica s.a.s.") erano riferite a operazioni soggettivamente inesistenti, mentre nell'avviso di accertamento le stesse erano qualificate come oggettivamente inesistenti;

con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 52 e 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere illegittimamente dato

ingresso a nuovi ragioni della pretesa erariale addotte dall'Agenzia per la prima volta nel giudizio di secondo grado;

il terzo motivo si concentra sulla nullità della sentenza impugnata, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 e art. 132 c.p.c., comma 2, nonchè dell'art. 111 Cost., comma 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 4), poichè estromessa dal processo la valutazione delle operazioni come soggettivamente inesistenti, la sentenza stessa risulterebbe priva di ogni motivazione;

il quarto motivo denuncia la carenza di motivazione della sentenza impugnata, in quanto la CTR non avrebbe esaminato il fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti consistente nelle risultanze del PVC della GdF datato 21 gennaio 2003, al quale ha fatto seguito da parte dell'Ufficio l'erogazione dei rimborsi IVA chiesti dalla società contribuente, che è risultata effettivamente e regolarmente operante con le strutture e i beni i cui acquisti hanno generato l'IVA chiesta a rimborso;

il quinto motivo denuncia la violazione dell'art. 2697 c.c. e dei principi di governo dell'onere della prova nel processo e dell'art. 17 della IV direttiva CEE in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non avendo mai l'Agenzia delle Entrate, in alcuno dei gradi di giudizio, prodotto il PVC redatto nei confronti della soc. Elettrika Impiantistica di M.A. & c. s.a.s., emittente nei confronti della ricorrente delle fatture oggetto di recupero, e a sua volta utilizzatrice di fatture delle quali l'Erario ha sostenuto la inesistenza;

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso nel quale si contesta la fondatezza dei motivi di ricorso e si chiede la conferma della sentenza impugnata.

Motivi della decisione

Il primo motivo è fondato, e può esaminarsi per connessione quanto alla censura esposta unitamente al secondo motivo. Dall'avviso di accertamento, come riportato in ricorso, si evince che esso contiene sia la contestazione di oggettiva inesistenza riguarda le operazioni intercorse tra Elettrika Impiantistica di M.A. & c. s.a.s. (alla quale la contribuente ha affidato i lavori di completamento del fabbricato industriale) e "Elettrica impiantistica s.a.s." (il soggetto emittente le fatture oggettivamente inesistenti, il quale ha a sua volta utilizzato, secondo i verificatori, ulteriori fatture per operazioni fittizie emessa da D.B.G.), sia la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti riguarda le relazioni tra "Elettrica impiantistica s.a.s." (soggetto emittente le fatture oggettivamente inesistenti) il quale a sua volta, in altre circostanze, avrebbe utilizzato diverse fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse formalmente da Stegia s.a.s. e dalla ditta individuale C.P..

A fronte di tali elementi, la CTR motiva ritenendo che le fatture oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate siano, come si evince dalla sentenza, soggettivamente inesistenti. I soli passaggi motivazionali del provvedimento impugnato che qualificano le operazioni, infatti, le identificano come sopra senza ulteriori precisazioni ma in modo del tutto chiaro.

E tanto si ritrova infatti anche nel testo dell'atto di appello dell'Agenzia delle entrate, puntualmente riportato in ricorso.

E' inoltre altrettanto documentalmente chiaro che la contestazione contenuta nel PVC della GdF del 17.3.200 come nell'avviso di accertamento impugnato si fonda invece sulla radicalmente diversa natura di oggettiva inesistenza delle fatture stesse, ritenuta dall'Erario.

Orbene, da ciò si evince che la giustificazione e la motivazione della pretesa, così come la delimitazione del perimetro di causa anche ai fini di identificare sia il thema probandum, che l'autonomo e connesso thema decidendum è stata mutata nel corso del processo.

Risulta corretto pertanto quanto eccepito dal ricorrente, sul punto: la CTR ha quindi dato ingresso, nel giudizio svolto di fronte a sè, a nuove ragioni di motivazione della pretesa erariale, contemporaneamente imponendo al contribuente di difendersi fornendo nuove prove, e quindi illegittimamente basato su tali ragioni e prove (fornite o meno che siano state, non rileva) la propria decisione.

Deve quindi farsi applicazione di quella giurisprudenza ben nota di questa Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22932 del 14/11/2005 (Rv. 585561 - 01) che ha con efficacia espositiva affermato il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto; ciò non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale, nè l'esercizio di poteri cognitori d'ufficio, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità. Nel presente caso, invero, la prospettazione del Fisco non consente diversa qualificazione nel senso e nella direzione in cui si è mossa la CTR, stante la contraddittorità radicale sussistente tra operazioni oggettivamente inesistenti (dove non esiste la prestazione o il bene oggetto della fatturazione, in tutto o in parte) e soggettivamente inesistenti (dove la prestazione o il bene esistono ma sono svolti o ceduti da un soggetto diverso da quello che pone in essere la fatturazione). In tema sono conformi sul punto anche più recenti decisioni (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10585 del 13/05/2011; e Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7393 del 11/05/2012) che consentono di ritenere l'orientamento del tutto consolidato.

La fondatezza, all'evidenza, del primo motivo di ricorso, comporta l'assorbimento delle residue censure che risultano in questa sede irrilevanti ai fini del decidere.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo; dichiara assorbili gli altri, rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Calabria in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 23 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza