Sentenza del 04/10/2018 n. 24285 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza gravata, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia (in seguito, CTR) accoglieva l'appello proposto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE nei confronti della società A. S.R.L. (in seguito, la contribuente), riformando la decisione di primo grado. L'appello censurava la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano (in seguito, CTP) n. 246/21/2008 nella parte in cui era stato parzialmente accolto il ricorso del contribuente, di impugnativa di un avviso di accertamento emesso in relazione all'anno 2003 con cui era stata contestata l'indebita detrazione IVA in dipendenza di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

2. La contribuente ricorreva alla CTP deducendo, oltre ad un'errata quantificazione dell'IVA contestata, la regolarità delle operazioni di acquisto di autovetture di provenienza infracomunitaria, materialmente comunque acquistate dalle ditte italiane Auto Multimarche di H.F. e Alpicar di F.C.; l'Agenzia resisteva e la CTP accoglieva il ricorso. L'Agenzia proponeva appello, censurando l'errata applicazione della disciplina inerente la ripartizione dell'onere della prova ex art. 2967 c.c., e la non corretta valutazione delle risultanze istruttorie, idonee a fondare presunzioni gravi, precise e concordanti a fondamento della ripresa. La CTR accoglieva l'appello, ritenendo che la contribuente fosse a conoscenza del fatto che la ditta intermediaria delle importazioni fosse un soggetto fittizio, e riteneva illegittimo il beneficio fiscale ottenuto dalla contribuente per effetto dell'intermediazione.

3. Avverso questa sentenza propone ricorso la contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a quattro motivi, cui replica con controricorso l'Agenzia delle Entrate. Nelle more, la difesa della contribuente ha depositato nota di rinuncia alla procura alle liti e, con nota di deposito dell'8.6.2018, si è costituto il nuovo difensore.

Motivi della decisione

6. Con il primo motivo, si deduce l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa interpretazione dell'art. 329 c.p.c. e il vizio di ultra petizione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver la CTR confermato che non era dovuta la decurtazione dell'importo di Euro 10.200,00, a dire della contribuente importo conteggiato due volte in relazione alla medesima fattura, circostanza in fatto sulla quale, secondo la contribuente, l'Agenzia avrebbe prestato quiescenza.

7. Il motivo è inammissibile, per più ragioni. Innanzitutto è pacifico che tanto la decisione della CTP quanto quella della CTR si sono incentrate solo sulla sussistenza o meno dell'inesistenza delle operazioni contestate, senza riferimento alcuno al presunto errore materiale, di calcolo,

indicato nel motivo. Era onere della parte interessata, nella specie la contribuente, riproporre nel giudizio di appello, attraverso una specifica deduzione nell'atto di costituzione, il motivo di ricorso non scrutinato dalla CTP, circostanza di cui non vi è evidenza. Inoltre, la stessa prospettazione dell'esistenza, del giudicato, dedotta nel motivo, non è autosufficiente, come si coglie dalla lettura del mezzo di impugnazione e, comunque, il giudicato riguarda una domanda, identificata da soggetti, petitum e causa petendi e non semplicemente il quantum.

8. Con il secondo motivo, si censura l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa o insufficiente motivazione su un fatto fondamentale per la decisione, la sussistenza di un'ipotesi di inesistenza soggettiva delle operazioni in contestazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver la CTR ritenuto dimostrato che il fornitore indicato in fattura non fosse quello che realmente aveva venduto la merce, sulla base di una valutazione di convenienza economica dell'operazione da parte del venditore dipendente dal meccanismo della detrazione IVA sugli acquisti.

Con il terzo motivo si deduce l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa o insufficiente motivazione su un fatto fondamentale per la decisione, la cosciente partecipazione alla frode della società ricorrente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; a dire della contribuente, la CTR avrebbe deciso per il tramite di una motivazione omessa o assolutamente insufficiente, su un fatto fondamentale controverso, quale la consapevolezza del ricorrente delle attività - illecite - dei suoi fornitori e la conseguente indebite detrazione IVA in riferimento alle operazioni con essi intrattenute.

Con il quarto motivo si denuncia l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 19, 21 e 54, letti ed interpretati in coerenza con i principi affermati dalla Corte di Giustizia UE e dalla Corte di Cassazione, e dell'art. 2729 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver la CTR ritenuto l'esistenza della consapevolezza da parte della contribuente di essere parte di un'operazione triangolare diretta ad evadere l'IVA.

9. I tre motivi, sia pure sotto i due angoli del vizio motivazionale e della violazione di legge, possono essere scrutinati congiuntamente, in quanto centrati sulla ratio decidendi che ha affermato gli estremi delle operazioni soggettivamente inesistenti e della consapevolezza di ciò da parte della contribuente.

Va preliminarmente accolta l'eccezione di inammissibilità formulata in controricorso, limitatamente al secondo motivo, generico, in quanto diretto ad un riesame degli elementi di fatto posti a base della decisione, senza far valere una prova contraria, ritualmente introdotta nel processo, decisiva e non esaminata dalla CTR; nel resto, i motivi sono infondati.

10. La Corte rammenta che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, come quelle in contestazione nel caso di specie, la singola operazione è effettiva ed esistente, ma la fattura risulta emessa da un soggetto diverso da quello che ha effettivamente effettuato la cessione in essa rappresentata, e della quale il cessionario è stato il reale destinatario. L'IVA, per l'effetto, non è, in via di principio, detraibile perchè è stata versata ad un soggetto che non ha titolo alla rivalsa, nè è assoggettato all'obbligazione di pagamento dell'imposta, e non trova pertanto

applicazione dell'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112 CE. In altri termini, non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, senza che rilevi che le stesse fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti (Cass. 7 ottobre 2015 n. 20060).

11. In tali casi, vi è da un lato l'esigenza di tutela della buona fede del contribuente e, dall'altro, non può essere consentito un uso fraudolento o abusivo delle norme del diritto dell'Unione. Pertanto, allorchè un soggetto passivo era a conoscenza o avrebbe dovuto conoscere che, con il proprio acquisto, stava partecipando ad un'operazione evasiva dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, parte di tale evasione, indipendentemente dal fatto che egli tragga o meno un vantaggio dalla rivendita dei beni nell'ambito delle operazioni soggette ad imposta da lui effettuate a valle (Cass. 28 febbraio 2017 n. 5173). In tema di riparto dell'onere della prova poi, è stato anche di recedente ribadito da questa Corte che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, pure nell'ambito di una frode carosello quali sono quelle in contestazione, in cui le operazioni sono sempre effettive, l'Amministrazione ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ossia la sua non operatività, oltre che la consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, anche in via presuntiva in quanto avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, essendo irrilevante la regolare contabilità, la regolarità dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. 20 aprile 2018 n. 9851).

12. Orbene, nel caso di specie, la CTR sulla base delle evidenze probatorie ricostruisce sotto il profilo oggettivo la fattispecie nei seguenti termini: "la ditta fornitrice italiana sostanzialmente cedeva alla A. S.r.l. le auto, acquistate all'estero in regime di non imponibilità, a circa il medesimo prezzo di acquisto Iva Compresa", e fornisce anche un'esemplificazione della logica evidentemente antieconomica dell'operazione, a sostegno della conclusione dell'illegittimo risparmio di imposta per effetto del mancato versamento all'erario dell'IVA a debito. Già questo è un elemento idoneo a fondare presunzioni in quanto la vendita alla contribuente delle autovetture contestate a prezzo inferiore o uguale a quello di acquisto, pacifico, è un elemento di macroscopica antieconomicità. Tale importante elemento trova inoltre riscontro in ulteriori elementi di prova in quanto, tra l'altro, si legge in sentenza che la contribuente, da un lato, anticipava agli intermediari le somme occorrenti per l'acquisto delle autovetture i quali, dunque mancavano della necessaria provvista e, dall'altro, mancavano i documenti di trasporto della venditrice, che, dunque,non ha dato evidenza di aver materialmente avuto la disponibilità degli autoveicoli.

13. Le contestazioni della contribuente, si legge sempre in sentenza, sono state circoscritte al fatto che le operazioni in questione sarebbero state una parte minima del complessivo fatturato e che, comunque, le cessioni dalla venditrice alla contribuente sarebbero state effettive. Si tratta in realtà di elementi neutri secondo i canoni giurisprudenziali sopra richiamati, il primo in quanto è ciascuna operazione che dev'essere valutata nella sua individualità ai fini dell'esistenza o meno, ed il secondo in quanto nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, come già affermato dalla Corte nelle sentenze sopra richiamate, le operazioni sono sempre effettiva.

Complessivamente, gli elementi di prova valorizzati nella motivazione sono ampiamente idonei a fondare presunzioni gravi, precise e concordanti sull'esistenza tanto dell'elemento oggettivo sulla fittizietà dell'interposto, quanto dell'elemento soggettivo, in particolare la circostanza pacifica e valorizzata in motivazione dell'anticipo all'intermediario del prezzo per l'acquisto delle autovetture dall'estero, indice di chiara consapevolezza che la ditta venditrice era un mero soggetto interposto nell'acquisto delle vetture contestate dall'estero.

14. Assolto l'onere della prova gravante sull'Amministrazione, alla luce del canone indicato più volte da questa Corte e sopra riassunto, era la contribuente a dover provare di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, onere non assolto nemmeno a livello di allegazioni. Conseguentemente, non sussistono le violazioni di legge nè i vizi motivazionali denunciati.

15. Dalla reiezione integrale del ricorso, discende il regolamento delle spese di lite secondo soccombenza, poste a carico della ricorrente.

P.Q.M.

la Corte:

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente a rifondere alla controricorrente le spese di lite, liquidate in Euro 7.200,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 19 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 4 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza