Sentenza del 11/01/2018 n. 438 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con cinque motivi nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte che ha accolto l'appello della srl N. , esercente il commercio di autovetture, nel giudizio introdotto con l'impugnazione di un avviso di accertamento con il quale per il periodo 2002 veniva recuperata IVA indebitamente detratta su operazioni considerate soggettivamente ed oggettivamente inesistenti e conseguentemente veniva rettificata la dichiarazione annuale.

L'atto impositivo era stato emesso all'esito di una verifica operata nei confronti della M. sas, considerato soggetto interposto fra la contribuente ed il fornitore comunitario.

L'ufficio riteneva, per un verso, che operazioni registrate in capo alla contribuente fossero soggettivamente inesistenti, e, per altro verso, che altre operazioni fossero oggettivamente inesistenti, non essendo stata la contribuente in grado di fornire la documentazione riguardante due acquisti nè di identificare alcune vetture oggetto di registrazione.

Secondo il giudice d'appello era stato denunciato un accordo fraudolento che presupponeva l'intervento di tre soggetti, uno dei quali, il fornitore comunitario, non era stato identificato. Era mancata la dimostrazione della frode, il cui onere gravava sull'ufficio.

La contribuente non ha svolto attività nella presente sede.

Motivi della decisione

Col primo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 101 e 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, l'amministrazione ricorrente censura la decisione "per avere inteso annullare l'avviso sulla scorta di un preteso vizio dell'avviso di accertamento, di lesione del diritto di difesa, per la mancata indicazione nel PVC del soggetto, comunitario, reale venditore delle autovetture e, quindi, partecipante al meccanismo fraudolento di indebita detrazione dell'IVA". Si tratterebbe di una questione, e di un preteso vizio, "rilevati d'ufficio dal giudice d'appello e mai dedotti dal ricorrente in giudizio, nè in primo nè in secondo grado con la conseguenza che la CTR avrebbe deciso su questione mai sottoposta al suo giudizio".

Il motivo è inammissibile, in quanto non coglie nel segno. Nella statuizione censurata non è dato ravvisare vizio di ultrapetizione, avendo invece essa riguardo alla ritenuta, dal giudice d'appello, mancanza di prova dell'esistenza del prospettato accordo fraudolento, il quale avrebbe richiesto

l'intervento di tre soggetti, laddove del terzo era stata omessa l'inclinazione di "alcuni dati essenziali a supporto della tesi di simulazione soggettiva intervenuta nel commercio di autovetture, e cioè le generalità del fornitore comunitario, la partita IVA comunitaria dello stesso, il paese di domicilio fiscale". Ciò, infatti, non avrebbe consentito al contribuente di difendersi dalla pretesa dell'ufficio "in merito all'astratto teorema accusatorio".

Con il secondo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, l'amministrazione ricorrente rileva come la CTR sia giunta ad annullare in toto la sentenza di prime cure, e con essa l'avviso di accertamento impugnato, nonostante la contribuente non avesse mosso alcun motivo specifico di impugnazione (nè avesse riproposto argomenti) in ordine all'indebita detrazione IVA per le operazioni "oggettivamente" inesistenti, contestate dall'ufficio e confermate all'esito della statuizione di prime cure, di rigetto del ricorso, anche su tale distinto e specifico punto della controversia. Rileva infatti che la CTP aveva correttamente, nella statuizione di rigetto del ricorso, distinto la motivazione, in fatto e in diritto, sull'accertamento di indebita detrazione per operazioni "soggettivamente" inesistenti (alle pp. 3-5 e parzialmente 6 della sentenza, riprodotta hel ricorso per cassazione), da quella di conferma dell'accertamento per le operazioni "oggettivamente" inesistenti (alla p. 6 della sentenza). Tuttavia la società contribuente aveva impugnato la sentenza di primo grado sotto quattro specifici motivi, tutti concernenti solo ed esclusivamente la statuizione e la contestazione di indebita detrazione IVA per operazioni "soggettivamente" inesistenti, senza censurare in alcun modo la statuizione di primo grado (e senza nemmeno riproporre argomentazione alcuna) circa l'accertamento dell'indebita detrazione IVA per operazioni "oggettivamente" inesistenti.

Il motivo è fondato, in quanto i motivi di appello della N. sono relativi a quattro profili (sono nella sostanza trascritti nel ricorso per cassazione, a p. 11 e 12) di contestazione della sentenza di primo grado attinenti tutti - e solamente - alle operazioni soggettivamente inesistenti, laddove la sentenza d'appello ora impugnata, riformando quella di primo grado, ha annullato nella sua totalità l'avviso di accertamento, incorrendo perciò nel vizio di ultrapetizione.

L'esame del terzo motivo, con il quale si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ., per avere la CTR annullato in toto l'avviso di accertamento anche nella parte relativa alla conclamata indebita detrazione IVA per operazioni oggettivamente inesistenti, coperta da giudicato, pertanto assorbito.

Con il quarto motivo, denunciando violazione e falsa applicazione D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 19, 21 e 54 nonchè degli artt. 2697 e 2727 cod. civ., con riguardo all'annullamento dell'avviso in relazione alle contestazioni di operazioni soggettivamente inesistenti, censura la decisione della CTR per avere questa affermato non bastare, per la legittimità dell'accertamento, che l'ufficio adduca significativi elementi presuntivi del fatto che le fatture dedotte in detrazione siano state emesse da soggetto che non esercita l'attività d'impresa e non ha realmente venduto i beni o prestato i servizi, occorrendo bensì che l'ufficio provi - con onere probatorio a suo carico - l'esistenza di un preciso accordo fraudolento fra la stessa società che porta in detrazione le fatture, la "cartiera" emittente le fatture ed il reale fornitore dei beni ovvero, sempre con onere a

suo carico, la mala fede del soggetto acquirente, che invochi la detrazione sulla scorta di un conosciuto meccanismo fraudolento.

Il motivo è infondato, non essendo incorsa la sentenza impugnata nell'errore di diritto ad essa addebitato.

Questa Corte ha infatti chiarito come "spetta all'amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio (cd. operazioni soggettivamente inesistenti), provare che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente abbia, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. La relativa prova può essere fornita anche attraverso presunzioni semplici, dimostrando che, al momento in cui pagò l'imposta che successivamente intese portare in detrazione, il contribuente disponeva di elementi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto" (Cass. n. 23560 del 2012, ex multis).

Con il quinto motivo, denunciando omessa motivazione su fatti decisivi e controversi del giudizio, l'amministrazione censura la sentenza di appello per aver annullato l'avviso - per mancata prova dei presupposti dell'atto impositivo (inesistenza delle operazioni riportate in fattura) - senza motivare in alcun modo. La decisione mancherebbe completamente dei termini e dei passaggi, di esame e valutazione dei fatti - attraverso i quali si sia giunti alla convinzione dell'insufficienza probatoria, della infondatezza e dell'illegittimità dell'accertamento e, quindi, al suo conseguente annullamento: prima ancora della mancata esposizione di qualsivoglia passaggio dì un giudizio logico giuridico, mancherebbe persino della disamina o anche solo della semplice menzione stessa delle circostanze controverse, poste a fondamento dell'avviso di accertamento e poi della statuizione di prime cure, disattesa dalla CTR. Il motivo è fondato, in quanto il giudice d'appello, a fronte della decisione di primo grado, secondo la quale erano "emersi in giudizio elementi tali da far ritenere che le fatture che hanno documentato le operazioni di acquisto contestate, formalmente corrette, siano state rappresentative di una transazione commerciale diversa da quella documentata (così la sentenza di primo grado)" - elementi che venivano puntualmente esaminati: tra gli altri, la contabilità dei rapporti d'affari nel 2002 tra la contribuente e la sas M. che evidenziava un elevato fatturato; per contro, la struttura minima, la mancanza di mezzi finanziari, la la gestione da parte di un accomandatario privo di esperienza con quota dell'1%, della sas Martino; le operazioni di acquisto di auto dalla M. che presentano evidenti divergenze fra quanto è avvenuto e quanto documentato; operazioni d'acquisto dalla M. anteriori alla data in cui questa aveva ottenuto l'attribuzione di partita IVA -, si è limitato ad affermare apoditticamente, senza alcun riferimento ai fatti controversi, che "una volta stabilita e non contestata la mancanza di dimostrazione della fraudolenza dovuta alla non individuazione del terzo indispensabile soggetto, l'unico elemento è quello di sostenere l'inesistenza della buona fede da parte della N. , ma (l'ufficio) nulla fa per dimostrarlo".

In conclusione, il secondo ed il quinto motivo del ricorso devono essere accolti, mentre il primo deve essere dichiarato inammissibile, il terzo assorbito dall'accoglimento del secondo, ed il quarto deve essere rigettato, la sentenza deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e la

causa rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in differente composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il quinto motivo del ricorso, dichiara inammissibile il primo motivo, assorbito il terzo, e rigetta il quarto motivo del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in differente composizione.

Così deciso in Roma, il 25 gennaio 2017.

Depositato in Cancelleria il 11 gennaio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza