Sentenza del 17/01/2018 n. 960 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 58 del 21 giugno 2010, notificata in data 1/07/2010, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna accoglieva l'appello proposto da A.F., quale titolare della ditta individuale AF Trasporti di A.F., avverso l'avviso di accertamento ai fini IVA, IRAP ed IRPEF con cui l'Agenzia delle Entrate, accertato il compimento di operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere nell'anno di imposta 2004 dal predetto contribuente, quale soggetto interposto nel commercio di pellets tra due società risultate essere delle "cartiere" - la CO. s.r.l. (di seguito, breviter, CO.), primo cedente, e la XXXX s.r.l. (di seguito, breviter, XXXX), secondo cessionario - rettificava le dichiarazioni presentate dal contribuente, accertando un maggior reddito di impresa in conseguenza della ritenuta indeducibilità dei costi sostenuti per gli acquisti effettuati dalla CO. , e recuperando a tassazione l'IVA relativa sia ai predetti acquisti, che il contribuente aveva portato in detrazione, sia alle cessioni in favore della XXXX , effettuate in sospensione d'imposta sulla base di una falsa dichiarazione di intento rilasciata dalla cessionaria ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 2.

1.1. Sostenevano i giudici di appello che il contribuente aveva dimostrato di essere ignaro della falsità della dichiarazione di intento rilasciategli dalla XXXX , in quanto regolarmente annotate nell'apposito registro e, dopo l'entrata in vigore della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 381, trasmessa per via telematica all'Agenzia delle Entrate che nulla aveva eccepito, così tacitamente confermandone la regolarità; che in presenza di contabilità formalmente regolare, incombeva sull'Agenzia delle Entrate l'onere della prova dei fatti posti a base della pretesa fiscale e che nel caso in esame difettava la prova che il contribuente fosse un "anello consapevole ed attivo di una catena progettata ed avviata da tre società al fine di evadere le imposte"; che, pertanto, quella della inesistenza delle operazioni era ipotesi mai dimostrata, avendo il contribuente anche dimostrato di avere diligentemente effettuato, prima di avviare i rapporti commerciali con le citate società, "visure camerali ed informative, utilizzando la banca dati della Camera di commercio e dell'Agenzia delle Entrate" che attestavano "la effettiva esistenza delle società, la posizione iva ed il regolare deposito dei bilanci".

2. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui replica l'intimato con controricorso e memorie illustrative.

Motivi della decisione

1. Vanno preliminarmente esaminate le due eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate dal controricorrente.

2. Con la prima si sollecita la verifica di ammissibilità del ricorso per difetto della "sommaria" esposizione dei fatti di causa, come imposto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, avendovi la ricorrente provveduto mediante la tecnica dell'assemblaggio degli atti processuali, riproducendo integralmente nello stesso l'avviso di accertamento e gli atti processuali dei precedenti gradi di giudizio, i quali ultimi, peraltro, riferiti ad un avviso di accertamento diverso da quello oggetto di giudizio; tema, questo, oggetto della seconda eccezione preliminare.

2. Orbene, la prima eccezione è infondata e va rigettata.

2.1. Al riguardo, deve ricordarsi il principio giurisprudenziale (cfr. Cass. Sez. U., n. 5698 del 2012) secondo il quale "In tema di ricorso per cassazione, ai fini del requisito di cui all'art. 366 c.p.c., n. 3, la pedissequa riproduzione dell'intero, letterale contenuto degli atti processuali è, per un verso, del tutto superflua, non essendo affatto richiesto che si dia meticoloso conto di tutti i momenti nei quali la vicenda processuale si è articolata; per altro verso, è inidonea a soddisfare la necessità della sintetica esposizione dei fatti, in quanto equivale ad affidare alla Corte, dopo averla costretta a leggere tutto (anche quello di cui non occorre sia informata), la scelta di quanto effettivamente rileva in ordine ai motivi di ricorso"; ne consegue che il ricorso redatto con la tecnica dell'assemblaggio di una serie di documenti è sanzionabile con l'inammissibilità "a meno che il coacervo dei documenti integralmente riprodotti, essendo facilmente individuabile ed isolabile, possa essere separato ed espunto dall'atto processuale, la cui autosufficienza, una volta resi conformi al principio di sinteticità il contenuto e le dimensioni globali, dovrà essere valutata in base agli ordinari criteri ed in relazione ai singoli motivi" (Cass. n. 18363 del 2015 e n. 12641 del 2017)

2.2. Partendo da tali premesse, osserva il Collegio che nel caso in esame il ricorso è così strutturato:

a) alle pagine da 3 a 8 è anastaticamente riprodotto il contenuto dell'avviso di accertamento ma solo nella parte motivazionale dello stesso, peraltro preceduto da una sintetica ma sufficiente premessa sul tipo di pretesa tributaria azionata nella specie ("Con avviso di accertamento (...) l'Ufficio di Carpi dell'Agenzia delle Entrate procedeva a rettificare, ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, nonchè in relazione ai contributi previdenziali da corrispondere, la dichiarazione presentata dal Sig. A.F.");

b) alle pagine da 10 a 17 è riprodotto il ricorso proposto in primo grado dal contribuente, preceduto però, per l'intera pag. 10, da un analitico riassunto delle ragioni di impugnazione suddiviso in numeri ("primo" e "secondo rilievo" dell'avviso di accertamento) e lettere ("a", "b", "c", costituenti i motivi di impugnazione proposti con riferimento al "primo rilievo");

c) alle pagine da 18 a 22 è riprodotto il contenuto delle controdeduzioni depositate in primo grado dall'Agenzia delle entrate, preceduto dall'affermazione che "L'Ufficio di Carpi dell'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, chiedendo il rigetto del ricorso";

d) alle pagine 22 e 23 la ricorrente riproduce i motivi della sentenza di primo grado, ma dopo aver precisato (a pag. 22) che la CTP di Modena aveva respinto il ricorso del contribuente;

e) alle pagine da 24 a 50 è riprodotto il contenuto dell'atto di appello proposto dal contribuente, peraltro con l'inserimento (da pag. 38 a 50) di un atto di appello proposto in analogo giudizio avente ad oggetto un diverso anno di imposta, ma anche in questo caso la riproduzione dell'atto è preceduta (a pag. 23) dalla precisazione che il contribuente aveva proposto appello "eccependo la carenza di motivazione" della sentenza impugnata "e riproponendo, sostanzialmente, le medesime doglianze formulate dinanzi al giudice di prime cure";

f) alle pagine da 51 a 55 è riprodotto il contenuto delle controdeduzioni depositate in appello dall'Agenzia delle entrate, preceduto dall'affermazione che "L'Ufficio di Carpi dell'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, chiedendo il rigetto del gravame avversario";

g) alla pagina 55 vengono riprodotte solo due delle argomentazioni svolte dai nuovi difensori del contribuente nella memoria depositata in data 23/09/2009;

h) infine, alle pagine da 55 a 57 vengono riprodotte le motivazioni con cui la CTR aveva accolto l'appello del contribuente.

2.3. Orbene, dall'analisi della struttura della parte del ricorso dedicata allo svolgimento del processo, come sopra analiticamente descritta, emerge che nel caso di specie la ricorrente ha riprodotto integralmente il contenuto di soli due atti, ovvero del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e dell'atto di appello della parte privata, entrambi però preceduti da una sintesi esplicativa del loro contenuto (più analitica quella che precede il ricorso di primo grado, come si è evidenziato alla lett. b) del precedente punto 3), così da rendere del tutto superflua la lettura di tali atti. Invece, gli atti depositati dall'Agenzia delle entrate (controdeduzioni depositate in primo e secondo grado) sono riprodotti parzialmente, nelle sole parti essenziali per dare conto delle ragioni di contestazione delle argomentazioni svolte dalla parte privata, e di cui, pertanto, proprio perchè parziali, può farsene lettura, dovendosi peraltro evidenziare che entrambe le riproduzioni sono precedute da affermazioni (ovvero che "L'Ufficio di Carpi dell'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, chiedendo il rigetto del ricorso" e "del gravame avversario", rispettivamente per il primo e secondo grado) che devono ritenersi, nonostante la loro evidente sinteticità, comunque idonee a soddisfare il requisito richiesto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3. Analogo discorso deve farsi con riguardo all'avviso di accertamento impugnato, che è stato riprodotto soltanto nella parte motivazionale, mentre nessuna rilevanza può attribuirsi alla riproduzione delle motivazioni della sentenza della CTR, oggetto di vaglio da parte di questa Corte.

2.4. Può quindi pervenirsi alla conclusione che, contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, espunti dal ricorso i due atti processuali ivi riprodotti integralmente, lo stesso "è riconducibile a dimensioni e contenuti rispettosi del canone di sinteticità configurato nel modello legislativo del giudizio per la parte espositiva dello svolgimento del processo" (così in Cass. n. 18363/2015 cit.); dal che discende il rigetto dell'eccezione in esame.

3. Anche con la seconda eccezione il controricorrente chiede dichiararsi l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3, questa volta "per erronea individuazione dei fatti di causa, sostanziali e processuali", in quanto l'Agenzia delle entrate, evidentemente indotta in errore dal fatto che nel frontespizio della sentenza impugnata si indica, quale atto impugnato, l'avviso di accertamento relativo all'anno 2005, mentre in realtà il giudizio riguardava l'atto impositivo emesso con riferimento all'anno di imposta 2004, nel redigere il ricorso "ha fatto sempre riferimento all'accertamento identificato nell'epigrafe della sentenza e non a quello a cui concretamente è riferita la pronuncia impugnata".

3.1. L'eccezione è palesemente infondata atteso che nel ricorso in esame si fa riferimento comunque all'anno di imposta 2004, tant'è che anche l'avviso di accertamento in esso riprodotto alle pagine da 3 a 8 è quello relativo all'anno 2004, ovvero a quello oggetto della sentenza impugnata. E seppure gli atti processuali riprodotti nel ricorso siano quelli relativi all'anno di imposta 2005, deve rilevarsi che il controricorrente ha del tutto omesso di specificare in cosa divergono i fatti che avevano dato origine e causa alla pretesa impositiva dell'amministrazione finanziaria per l'uno e l'altro anno di imposta - da ritenersi sostanzialmente identici, alla stregua di quanto si legge nell'avviso di accertamento riprodotto nel ricorso, secondo cui "il meccanismo fraudolento descritto in precedenza è stato riscontrato anche nei periodi di imposta successivi, compreso l'anno in corso" (2004) - ritiene il Collegio che il paventato pregiudizio, su cui il controricorrente fonda l'eccezione in esame, sia nella specie eliso dal contenuto della sentenza impugnata che espone quei fatti con assoluta chiarezza.

4. Altrettanto infondata è l'eccezione (nuova) sollevata dal controricorrente nella memoria ex art. 378 c.p.c., di inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 360 bis c.p.c., non solo per le ragioni di cui si dirà esaminando i singoli mezzi di cassazione, ma anche perchè genericamente prospettata, senza alcun riferimento specifico all'uno o all'altro dei diversi motivi di ricorso proposti dall'Agenzia ricorrente, atteso che, per principio giurisprudenziale assolutamente condivisibile, lo scrutinio va svolto relativamente ad ogni singolo motivo e con riferimento al momento della decisione (Cass., Sez. U., n. 7155 del 2017).

5. Prima di passare all'esame dei motivi di ricorso, pare opportuno premettere che nella specie, pur non essendo tenuta alla formulazione dei quesiti di diritto o all'esposizione del c.d. momento di sintesi, trattandosi di ricorso proposto avverso sentenza della CTR pubblicata in data 21/06/2010, ovvero successivamente all'abrogazione dell'art. 366 bis c.p.c. (ad opera della L. n. 69 del 2009, art. 47, comma 1, lett. d) con l'efficacia di cui all'art. 58, comma 5 medesima legge), la ricorrente vi ha provveduto ugualmente in evidente ossequio al dovere di chiarezza espositiva dei mezzi di cassazione.

6. Pare opportuno, altresì, premettere, nel merito, che la vicenda attiene ad una operazione fittizia di compravendita di pallets: la A.F. Trasporti di A.F. acquistava tali beni dalla CO. s.r.l. e poi lo rivendeva alla XXXXs.r.l. sulla base di false dichiarazioni d'intento all'esportazione, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, comma 1, lett. c). La prima società operava solo come cartiera, ossia quale soggetto che emetteva le fatture nei confronti della ditta ricorrente senza poi versare l'IVA riscossa; quest'ultima emetteva fatture in sospensione di imposta nei confronti dell'acquirente finale, portando però in detrazione l'IVA esposta nella fatture ricevute dalla CO. s.r.l.

7. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 (ora 109), D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 5 e 25 D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 54, art. 17 della Direttiva 77/388/CEE e 168 della Direttiva 2006/112/CE.

7.1. Sostiene l'Agenzia che i giudici di appello, nell'affermare, con riferimento alla contestata fittizietà delle operazioni passive concluse con la CO. s.r.l., che l'amministrazione finanziaria non aveva fornito "prova documentale certa ed attendibile" dell'inesistenza delle predette operazioni, nè aveva dimostrato la partecipazione del contribuente alla frode commessa dall'apparente fornitore, erano incorsi nelle violazioni delle citate disposizioni, come interpretate dalla costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui l'ufficio finanziario, allorquando contesta l'indetraibilità dell'IVA assolta in relazione ad operazioni commerciali concluse con imprese c.d. "cartiere" e l'indeducibilità dei relativi costi ai fini delle imposte dirette, può fornire la prova anche solo presuntiva dell'inesistenza soggettiva di tali operazioni, gravando sul contribuente la prova della fonte legittima della detrazione e del costo.

8. Con il secondo mezzo di cassazione la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio di insufficiente motivazione della sentenza impugnata in relazione al fatto decisivo e controverso costituito dalla sussistenza, in relazione ad operazioni commerciali poste in essere con la CO. s.r.l. e ritenute soggettivamente inesistenti sulla scorta dei numerosi elementi presuntivi acquisiti, dei presupposti per la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'IVA da parte della ditta contribuente.

8.1. Sostiene, in particolare, la difesa erariale che la CTR aveva ritenuto decisivo, per escludere la legittimità della pretesa fiscale, la regolarità formale e sostanziale delle scritture contabili del contribuente ed il fatto che lo stesso avesse "diligentemente, e prudentemente, provveduto ad effettuare visure camerali ed informative" presso la Camera di commercio e l'Agenzia delle Entrate constatando "la effettiva esistenza delle società, la posizione iva ed il regolare deposito dei bilanci", ritenendo prive di rilievo tutta una serie di circostanze di fatto, pure emergenti dagli atti processuali, che ove congruamente valutate avrebbero condotto a diversa soluzione della vicenda processuale. La ricorrente si riferisce, in particolare, alle risultanze delle verifiche condotte nei confronti delle società partecipanti alla frode (che, tra le altre cose, attestavano la sostanziale non operatività delle stesse per l'assenza di una struttura aziendale, di depositi o magazzini e di adeguato personale, ed il mancato rispetto degli obblighi contabili e fiscali), a quella condotta nei confronti dello stesso contribuente (da cui emergeva, tra le altre cose, che l'Abate, senza alcuna esperienza nel settore del commercio di pallets, nel primo semestre di attività - iniziata nel giugno 2004 aveva realizzato con le predette due società un giro di affari di oltre 700.000,00 Euro; che la merce, senza transitare per il contribuente, che peraltro svolgeva quale attività principale, quella di trasportatore, veniva inviata direttamente all'acquirente XXXX s.r.l. in un luogo dove la stessa non aveva alcuna sede e con documenti di trasporto privi dell'indicazione del trasportatore; che il ricarico applicato alla predetta società acquirente era di molto inferiore a quello normalmente praticato dagli operatori del settore) e alle dichiarazioni rese dallo stesso A., nel verbale interamente riprodotto nel ricorso, da cui emerge con evidenza il ruolo di soggetto interposto nella frode fiscale.

9. I due motivi sopra sunteggiati, in quanto strettamente connessi involgendo entrambi i profili probatori della vicenda processuale, possono essere esaminati congiuntamente.

10. Va preliminarmente rilevato che l'affermazione dei giudici di appello, secondo cui "le ipotesi dei militi verificatori e dell'Ufficio difettano di prova documentale certa ed attendibile, atta a confermare quanto sostenuto", diversamente da quanto intende la difesa erariale, non è il presupposto da cui muovono i giudici di appello, ma la conclusione cui gli stessi pervengono, nonostante l'evidente infelice collocazione anticipata della stessa rispetto all'ordine logico delle argomentazioni svolte. E ciò si desume dal fatto che, dopo aver rilevato la mancanza di "prova documentale certa ed attendibile", la CTR riferisce della tesi sostenuta dall'amministrazione finanziaria, fondata su elementi (invero presuntivi) emersi dall'accertamento della G.d.F., ed afferma che il contribuente aveva "dimostrato di non poter essere consapevole della falsità della dichiarazione di intento rilasciatagli dalla società "XXXX s.r.l."" e, ancora oltre nella motivazione, che era emersa la correttezza formale e sostanziale nella tenuta della contabilità da parte della società contribuente, ritenendo che le predette prove erano tali da non lasciare "spazio ad ipotesi contrarie, che non siano supportate da elementi probatori concreti, la cui constatata assenza, nel caso di specie, non permette di dare corpo" alle tesi dell'amministrazione finanziaria. In definitiva, complessivamente valutando la motivazione della sentenza impugnata, ne discende che la CTR non ha sostenuto che gravava sull'amministrazione finanziaria l'onere di fornire la prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni commerciali oggetto di verifica attraverso una prova documentale, avendo invece affermato che le prove offerte dall'ufficio, non essendo documentali, certe ed attendibili, non erano idonee a suffragare la pretesa fiscale fondata su elementi presuntivi superati dal contribuente. E la conclusione cui si è pervenuti, che rende inammissibile il profilo di doglianza esposto nel motivo in esame, è suffragata dalla precisazione fatta dai giudici di appello là dove, trattando della distribuzione dell'onere della prova in tale fattispecie, sostengono che il principio generale espresso dall'art. 2697 c.c. non andava "inteso" come inversione di quell'onere, ma come "invito" all'amministrazione finanziaria "ad un concreto supporto alle proprie ragioni per dimostrare l'effettività del proprio diritto e la legittimità della pretesa" (sentenza, pag. 4).

11. Ciò posto, osserva il Collegio che il profilo di censura inerente alla prova dello stato soggettivo del contribuente in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti è fondato e va accolto.

12. La, CTR, infatti, ha chiaramente violato le disposizioni censurate là dove ha ritenuto insufficiente a provare l'indeducibilità dei costi e l'indetraibilità dell'IVA relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, "la mera "conoscenza dell'esistenza di operazioni illecite" da parte del fornitore", nella specie la CO. s.r.l., pretendendo, quindi, dall'ufficio la prova dell'effettiva adesione e partecipazione del contribuente alla realizzazione della condotta evasiva.

12.1. Al riguardo va ricordato che "incombe all'amministrazione tributaria provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, gli elementi oggettivi che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad

avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (cfr. Cass. n. 10120 del 2017), spettando invece al contribuente fornire la prova della propria buona fede.

12.2. E' evidente, quindi, la violazione da parte della CTR dell'art. 2697 c.c. che, secondo l'insegnamento assolutamente condivisibile di questa Corte, si configura se il giudice di merito applica la regola di giudizio fondata sull'onere della prova in modo erroneo, cioè attribuendo l'onus probandi a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costituivi ed eccezioni (cfr. Cass., Sez. U., n. 11892 del 2016 e n. 16598 del 2016).

12.3. Ed in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, quale sono quelle che qui vengono in rilievo, è orientamento assolutamente consolidato nella giurisprudenza domestica (cfr., ex multis, Cass. n. 24426 del 2013, n. 25775 del 2014, n. 967 del 2016) e, in materia di IVA, anche in quella unionale (Corte Giust. sent. 22/10/2015, C277/14), il principio in base al quale ove l'amministrazione finanziaria contesti l'inesistenza soggettiva di operazioni assunte a presupposto della deducibilità dei relativi costi e di detraibilità della relativa imposta, ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 40 e art. 54, comma 2, che dette operazioni, in realtà, non sono state poste in essere tra i soggetti indicati nella fattura e che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto "il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (Cass. n. 10120 del 2017), mentre, in presenza di siffatta prova, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili.

13. Orbene, nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria ha fornito, sulla scorta degli elementi desunti dal processo verbale di constatazione, riprodotto nell'atto impositivo, e analiticamente indicati al precedente punto 8.1, oggettivi elementi di prova presuntiva che le operazioni commerciali intercorse tra il contribuente e le altre due società (CO. s.r.l. ed XXXX s.r.l.) si iscrivevano nell'orbita delle operazioni soggettivamente inesistenti, che fanno scolorire del tutto gli elementi probatori di segno contrario addotti dal contribuente ed utilizzati dalla CTR, consistenti nella regolarità formale delle scritture contabili della contribuente (che per la giurisprudenza di questa Corte è circostanza del tutto irrilevante in quanto relativa a dati e circostanze facilmente falsificabili - Cass. n. 428 del 2015, n. 28683 del 2015, n. 967 del 2016) e nella effettuazione da parte della medesima di verifiche soltanto formali ovvero mediante la mera consultazione delle banche dati pubbliche (della Camera di commercio e dell'Agenzia delle Entrate) dell'esistenza e dell'effettiva operatività delle società coinvolte in quelle inesistenti operazioni, tali accertamenti essendo all'evidenza del tutto insufficienti ad attestare la concreta operatività di una società commerciale.

14. Quanto sopra detto fa ritenere altresì fondato anche il secondo motivo di ricorso essendo palese la violazione dell'obbligo di motivazione in cui è incorsa la CTR. Invero, se si considera che è onere del giudice di merito quello di previamente valutare gli elementi presuntivi motivanti l'atto impositivo, esaminandoli sia singolarmente sia nel loro complesso, quindi di confrontarli con quelli di segno contrario addotti dal contribuente, ed infine di esporre l'esito di tale articolata attività nella motivazione della sentenza dando adeguatamente conto del criterio logico-giuridico seguito (arg. da Cass. n. 967/16, cit.), la CTR emiliana nulla di tutto ciò ha fatto, essendo carente nella motivazione della sentenza impugnata sia la disamina degli elementi indiziari offerti dall'amministrazione, sia il giudizio di subvalenza degli stessi rispetto a quelli addotti dal contribuente, nella specie assolutamente doverosa e necessaria stante l'oggettiva concludenza dei primi e l'assoluta irrilevanza dei secondi.

15. In sintesi, per le ragioni sopra esposte, il primo e secondo motivo vanno accolti.

16. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, commi 1 e 2, art. 21 e art. 54, comma 2, art. 21 della Direttiva 77/388/CEE e art. 193 della Direttiva 2006/112/CE.

16.1. Sostiene l'Agenzia che i giudici di appello erano incorsi nella violazione delle citate disposizioni laddove avevano affermato, con riferimento alle operazioni attive concluse con la XXXX s.r.l., che l'amministrazione finanziaria che contesti l'indebita applicazione del regime di esenzione IVA di cui al citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), avrebbe dovuto fornire "prova documentale certa ed attendibile" dell'inesistenza delle operazioni contestate.

17. Il motivo è inammissibile per le ragioni espresse esaminando la prima censura dedotta nel primo motivo di ricorso, al quale, quindi, si rimanda (v. precedente punto 10), pur apparendo necessario precisare che, con riferimento a tali operazioni, la CTR aveva privilegiato, rispetto agli elementi indiziari addotti dall'ufficio finanziario, la circostanza che le dichiarazioni di intenti emesse dalla società acquirente negli anni 2004 e 2005 erano state annotate nell'apposito registro e, quelle del 2005 (emesse nel vigore della L. n. 311 del 2004) inviate telematicamente all'Agenzia delle Entrate, che nulla aveva contestato, affermando che in tal modo il contribuente aveva "dimostrato di non poter essere consapevole della falsità della dichiarazione d'intento rilasciatagli dalla società "XXXX s.r.l."".

18. Con il quarto motivo di ricorso, accompagnato da idoneo quesito di fatto, la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio motivazionale della sentenza impugnata in relazione alla medesima questione posta nel motivo precedente esaminato.

18.1. Sostiene la difesa erariale che la CTR aveva ritenuto decisivo, per escludere la falsità delle dichiarazioni di intento rilasciate dalla XXXXs.r.l., la circostanza che le stesse erano state annotate nell'apposito registro e, quelle del 2005 (emesse nel vigore della L. n. 311 del 2004) inviate telematicamente all'Agenzia delle Entrate che non aveva formulato rilievi di sorta e che il contribuente aveva provveduto a verificare l'iscrizione della società cessionaria nel registro delle imprese e la regolarità delle posizione fiscale, ritenendo prive di rilievo tutta una serie di elementi di fatto dimostrativi della falsità di quelle dichiarazioni, tra cui la documentazione prodotta dallo stesso ricorrente, da cui si evinceva che tutti i clienti della XXXX s.r.l. erano

soggetti nazionali; elementi che, ove congruamente valutati, avrebbero condotto a diversa soluzione della vicenda processuale.

19. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del secondo mezzo di cassazione.

19.1. Al riguardo è sufficiente richiamare quanto si è detto esaminando il secondo motivo di ricorso (punti 13 e 14), in relazione agli elementi presuntivi addotti dall'ufficio finanziario ed alla loro concludenza, per riaffermare, anche con riferimento al mezzo di impugnazione in esame, l'assoluta carenza della motivazione della sentenza impugnata che non è corroborata da una disamina puntuale e criticamente rigorosa non solo degli elementi probatori posti dall'amministrazione finanziaria a fondamento dell'atto impositivo, di cui manca, invero, anche la benchè minima ricognizione identificativa, ma anche dei documenti prodotti dallo stesso contribuente (tra cui la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà sottoscritta da tale Gu., cognato dell' A., da questi indicato come il soggetto che si occupava in via esclusiva ed autonoma delle operazioni commerciali oggetto di contestazione - v. dichiarazioni del Gu. riprodotte per autosufficienza a pag. 98 del ricorso e quelle dell' A. di cui al verbale riprodotto alle pagine da 80 a 84), che stanno chiaramente a dimostrare la falsità delle dichiarazioni di intenti utilizzate nelle predette operazioni commerciali, la oggettiva inesistenza di una serie di operazioni perchè la ditta era risultata priva dei requisiti di esportatore abituale ed evasore totale. Manca, altresì, nella motivazione impugnata, l'esposizione del criterio logico-giuridico seguito dai giudici di appello per attribuire rilevanza a quegli elementi di segno contrario addotti dal contribuente per contrastare la tesi di parte pubblica, meramente formali, quali la registrazione e l'invio telematico delle dichiarazioni di intenti e la verifica della società cessionaria sulle banchi date pubbliche, chiaramente insufficienti ad attestare la veridicità delle prime e a dimostrare la concreta operatività della seconda.

20. Conclusivamente, vanno accolti il primo e secondo motivo di ricorso, assorbito il quarto, e va dichiarato inammissibile il terzo; la sentenza va cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio alla CTR emiliana, in diversa composizione, per nuova valutazione e per la regolamentazione delle spese anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, assorbito il quarto, dichiara inammissibile il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 ottobre 2017.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza