Sentenza del 07/02/2019 n. 3591 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Conegliano, notificò alla G. M. S.R.L. U., in persona del legale rappresentante p.t., (d'ora in avanti, breviter, " G."), un avviso di accertamento relativo ad I.V.A. per l'anno 2004, contestualmente irrogando le relative sanzioni, contestando alla stessa l'erronea applicazione del regime del margine, nonchè la partecipazione ad una "frode carosello" nella compravendita di autovetture dall'estero, con il compimento di operazioni soggettivamente inesistenti;

2. Avverso tale provvedimento la G. propose ricorso innanzi alla C.T.P. di Treviso che, in accoglimento dello stesso, annullò l'avviso di accertamento impugnato, riconoscendo il diritto della ricorrente alla detrazione IVA e negando la sussistenza di prove atte a dimostrare che la G. fosse consapevole di partecipare ad una frode carosello;

3. Tale decisione fu impugnata, ad opera dell'Agenzia delle Entrate, innanzi alla C.T.R. del Veneto che, con sentenza n. 27/24/12, dell'8.3.2012, riformò l'impugnata pronunzia e rigettò l'originario ricorso proposto dalla G..

4. Avverso tale decisione la G. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a 19 motivi. Si è costituta con controricorso l'AGENZIA DELLE ENTRATE.

Motivi della decisione

1. In via del tutto preliminare va disattesa - conformemente a quanto osservato dal P.G. - la difesa svolta dalla parte ricorrente nel corso dell'udienza odierna e tesa a far valere, in relazione al rapporto tributario sotteso al presente giudizio, gli effetti della sentenza 1291/1/15 resa tra le medesime parti dalla C.T.R. del Veneto in data 5.8.2015: tale decisione, infatti, concerne una ripresa I.V.A. relativa all'anno 2007, laddove il procedimento oggi all'esame della Corte origina da un avviso di contestazione afferente un recupero I.V.A. relativo all'anno 2004 2. Con i primi dodici motivi - che, per identità di questioni agli stessi sottese ben possono essere trattati congiuntamente - parte ricorrente si duole, sotto molteplici profili, della decisione assunta dalla C.T.R. in relazione alla ritenuta sussistenza e consapevolezza, ad opera della G., di partecipare ad una cd. "frode carosello", dolendosi: a) della mancanza di prova - e, comunque, della ritenuta irrilevanza di tale prova - di un accordo simulatorio tra la G., quale cessionaria delle autovetture in questione, i singoli soggetti fittiziamente cedenti ed i reali venditori (motivi 1, 2, 3, 4, 5 e 6, articolati in termini di vizio motivazionale di contraddittoria o insufficiente motivazione, ex art.

360 c.p.c., comma 1, n. 5); b) della violazione e falsa applicazione di legge (motivi 7, 8 e 9, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), circa la ritenuta rilevanza, quale indice della consapevolezza di partecipare ad una frode carosello, del "comportamento omissivo del cessionario" in merito ai mancati controlli da questo svolti, onde assicurarsi di non partecipare ad operazioni soggettivamente inesistenti; c) il vizio della motivazione (sotto i diversi profili della sua omissione ed insufficienza - motivo 10 - e contraddittorietà - motivo 11), relativamente alle ragioni complessivamente sottese dalla C.T.R. alla ritenuta sussistenza della frode carosello, nonchè alla partecipazione ad essa della G.; d) della violazione di legge (motivo 12), in relazione alla ritenuta rilevanza, onde escludere la ricorrenza di operazioni soggettivamente inesistenti, di strutture idonee all'esercizio dell'attività di impresa.

2.1. I motivi sono, nel loro complesso, infondati.

Invero, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'onere della prova che grava sull'Amministrazione si incentra su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale e in particolare: a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, nel senso che il soggetto formale non è quello reale; b) il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione Iva: non è necessaria, cioè, la prova della partecipazione all'evasione ma è sufficiente, e necessario, che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole (cfr., da ultimo, Cass., Sez. 5, 20.4.2018, n. 9851, Rv. 647837-01).

2.1.1. L'elemento sub a), in particolare, individua la prova dell'evasione fiscale, la quale ultima si concretizza una volta accertata, anche solo in via presuntiva, la natura di interposto o "cartiera" del soggetto emittente le fatture. In proposito, la prova può ritenersi raggiunta se l'Amministrazione fornisce attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice, non occorrendo dunque la prova "certa" e incontrovertibile di ogni operazione e dettaglio: l'Amministrazione - come detto può assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, come prevede per l'Iva il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2 (analogamente per le imposte dirette: v. D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e mediante elementi indiziari (così Cass. 7.6.2017, n. 14237; Cass. 24.9.2014, n. 20059; Cass. 5.12.2014, n. 25778. Nello stesso senso Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahagèben e David, C-80/11 e C-142/11). E' sufficiente, dunque, che gli elementi forniti dall'Amministrazione si riferiscano anche solo ad alcune fatture o circostanze rilevanti per la qualificazione della società interposta come cartiera (quali ad es. la mancanza di sede, la mancanza di iscrizione o l'omesso versamento delle imposte) ovvero a singole indicazioni significativamente riferibili alla sfera di conoscenza o conoscibilità dell'imprenditore.

2.1.2. Quanto, invece, all'elemento sub b), secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia, la circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva non comporta ineludibilmente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, in quanto è configurabile una esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, il quale non può essere sanzionato, con il diniego del diritto di detrazione, se "non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'Iva" (Corte di Giustizia

6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahagèben e David, C-80/11 e C-142/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14). Sicchè, l'Amministrazione tributaria è tenuta a provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, 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, con l'emissione della relativa fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, "a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (Corte di Giustizia 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C-277/14, par. 50). Sicchè, in ultima analisi, in ordine alla prova sull'elemento soggettivo del cessionario/committente, non è poi ipotizzabile un automatismo probatorio a suo detrimento: la Corte di Giustizia (22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14) ha infatti espressamente escluso la compatibilità con il diritto unionale di una previsione di legge nazionale che consideri inesistente, in base a criteri predeterminati, il soggetto emittente la fattura e, conseguentemente, neghi al destinatario il diritto a detrazione. La citata decisione ha evidenziato che "il criterio dell'esistenza del fornitore dei beni o del suo diritto ad emettere fatture (...) non figura tra le condizioni del diritto alla detrazione", rilevando esclusivamente che egli abbia "la qualità di soggetto passivo"; nè, in ogni caso, possono essere individuate, in termini aprioristici, circostanze oggettivamente preclusive del diritto di detrazione (ossia che consentano di "pervenire automaticamente alla conclusione dell'assenza di un'attività economica" ovvero "dell'assenza della qualità di soggetto passivo") ben potendo esse, di per sè, rinvenire anche altra e congrua giustificazione. E' necessario, dunque, tenere conto della concreta vicenda e delle circostanze di volta in volta presenti, spettando all'Amministrazione dimostrare, ed al giudice verificare, "alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'Iva".

2.1.3. Sulla scorta di tale pronuncia, questa Corte ha ritenuto che in alcuni casi "l'onere probatorio dell'amministrazione finisce con l'appesantirsi, in quanto, di norma, non è possibile esigere che il cessionario/committente, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni nella catena delle cessioni, verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi ne disponesse e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o che disponga dei relativi documenti" (Cass. 2.12.2015, n. 24490; Cass. 13.7.2017, n. 17290), rimarcando, tuttavia, che continua a prospettarsi un obbligo di verifica in capo al cessionario a fronte di indizi che gli consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione. Va peraltro rilevato che l'orientamento unitario e consolidato della Corte di Giustizia individua al centro del sistema il principio della neutralità dell'Iva, che esige, qualora siano rispettati i requisiti sostanziali, che la detrazione dell'imposta pagata a monte sia riconosciuta, e da cui deriva, sul piano logico e giuridico, l'impossibilità di fissare in via astratta e preventiva circostanze che ostino al riconoscimento del diritto di detrazione, esclusa, dunque, ogni predeterminata ed astratta inversione dell'onere della prova (cfr. Corte di Giustizia 7 settembre 2017, Equiom, C-6/16, che, seppure con riferimento ad una diversa questione, precisa che "le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali

predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, a un esame complessivo dell'operazione interessata").

2.2.3. L'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario va dunque ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obbiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione all'Iva e che tale conoscibilità era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione. Sicchè se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo.

2.2.4. In tale ottica prospettica, costituiscono elementi di rilevanza sintomatica dell'operazione soggettivamente fittizia: l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore di mercato; la limitatezza dell'eventuale ricarico; la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione; la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato (che esige una più attenta e approfondita valutazione dei propri interlocutori, proprio per verificarne l'effettività), poco importa se giustificata da esigenze di accelerazione e di margini produttivi; la tempistica dei pagamenti, in ispecie se incrociati od operati su conti esteri a fronte di interlocutori nazionali, ovvero se effettuati cash; la qualità del concreto intermediario con il quale sono state intrattenute le operazioni commerciali; il numero, la qualità e la durata delle transazioni, in ispecie a fronte di rapporti contigui e frequentazioni reiterate con i titolari della cartiera, ovvero nel caso in cui il contribuente abbia rapporti commerciali con una pluralità di soggetti aventi la quantità di cartiera.

2.2.5. Refluisce in questa stessa considerazione anche l'ipotesi di operazione triangolare cd. "semplice", rispetto alla quale la sentenza n. 24426 del 2013 (cui hanno dato seguito Cass. n. 10120 del 21.4.2017 e Cass. n. 3474 del 13.2.2018) aveva ritenuto che "l'onere probatorio dell'amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sè, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poichè l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente". Esclusa, infatti, una connotazione aprioristica e generalizzante di idoneità probatoria sul piano soggettivo alla sola qualità oggettiva di cartiera del soggetto interposto (in ciò superando il rigore dei citati precedenti), non può peraltro escludersi che l'effettività, suffragata da obbiettivi riscontri, dell'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti possa rientrare nel novero degli elementi, afferenti alla sfera del destinatario, su cui assolvere l'onere probatorio dell'Amministrazione.

2.3. Raggiunta tale prova, è quindi onere del contribuente dimostrare - oltre all'effettività del suo interlocutore - la propria buona fede, ossia, mutuando i principi affermati da Sez. U, n. 21105 del 2017 e propri della giurisprudenza della Corte di Giustizia, "di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto", non permettendo una diversa conclusione neppure gli accertamenti eventualmente effettuati ed attesa l'inesigibilità di ulteriori e più approfondite verifiche".

2.3.1 L'onere probatorio incombente sul destinatario può, invero, essere articolato su una pluralità di livelli: esso può investire sia l'asserito carattere di anomalia degli elementi posti in evidenza dal Fisco, sia l'attività conoscitiva preventiva eventualmente posta in essere da cui emergeva, in ordine all'effettività ed operatività dell'impresa interposta, un esito tranquillizzante, mentre non potevano essere esperibili, nè tantomeno esigibili, accertamenti più incisivi. In via meramente esemplificativa, può rilevare, a fronte della contestata carenza di una sede compatibile con l'attività, che essa era utilmente svolta in luoghi diversi dalla sede sociale, e ciò, in ispecie, in caso di esercizio dell'attività in forma dematerializzata o con modalità e-commerce (v. anche Corte di Giustizia 15 novembre 2017, Rochus e Finanzamt, C-374/16 e C-375/16). E' invece priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture, quanto sulle evidenze contabili dei pagamenti quanto, infine, sull'inesistenza di un dimostrato vantaggio perchè i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato. Si tratta, invero, di circostanze, le prime, già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente (e relative a dati e documenti facilmente falsificabili), e, l'ultima, perchè riferita ad un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica ed inidoneo di per sè a dimostrare l'estraneità alla frode (v. Cass. n. 20059 del 2014 cit.; Cass. n. 428 del 14/01/2015; Cass. n. 29002 del 05/12/2017; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14, che precisa che "in circostanze del genere il soggetto passivo deve essere considerato (...) partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle").

2.4. Tanto premesso in linea generale, va osservato come, attenendosi ai principi suddetti e correttamente distribuendo tra le parti l'onere della prova, la gravata decisione (cfr. pp. 15 e 17 della motivazione) ha ampiamente e sufficientemente motivato - facendo, peraltro, corretta applicazione dei paradigmi normativi invocati dalla società ricorrente a sostegno delle proprie censure e sia pure facendo ricorso a presunzioni (come consentito, d'altra parte, dalla giurisprudenza interna e sovranazionale e senza che occorra la prova certa dell'accordo simulatorio. Cfr. supra) - in ordine alle ragioni sottese alla ritenuta sussistenza tanto della natura fittizia dei cedenti (cfr. p. 15, ult. cpv. e p. 16), quanto della consapevolezza, ad opera della G., di partecipare a frodi carosello (cfr. p. 17), consapevolezza ascrivibile ad un comportamento non solo omissivo (mancati controlli) ma anche commissivo (in relazione al notevole volume di affari con la Thelma, stigmatizzato dalla C.T.R.) della predetta società.

3. Con il tredicesimo motivo parte ricorrente si duole della violazione, ad opera della C.T.R., dell'art. 112 c.p.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non essersi pronunziata

sull'eccezione di giudicato (interno) sollevata dalla G. in grado di appello rispetto alla parte di motivazione della pronunzia di prime cure relativa alla violazione del principio di neutralità dell'I.V.A. (cfr. ricorso, p. 70, sub 13.1).

3.1. Il motivo, sì come formulato, è inammissibile, censurandosi con esso l'omissione di pronunzia non già su una ratio decidendi della originaria pronunzia della C.T.P., quanto su una mera considerazione giuridica (discendente dall'impianto motivazionale del giudice di prime cure e) relativa alla circostanza per cui, ove non fosse stata riconosciuta la detrazione, si sarebbe verificata (come conseguenza) una violazione del principio di neutralità dell'IVA. 4. Con i motivi dal quattordicesimo al diciannovesimo - da trattare congiuntamente, stante l'identità delle questioni agli stessi sottese - la G. si duole, della violazione, sotto molteplici profili, del D.L. n. 41 del 1995, art. 36 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto insussistenti gli estremi per l'applicazione del regime del margine (motivi 14, 15, 16 e 19), nonchè dell'insufficiente, omessa o contraddittoria motivazione (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), in relazione alla ritenuta superfluità della prova articolata dalla G. e volta, per l'appunto, a giustificare l'applicazione del regime del margine (motivi 17 e 18).

4.1. Premesso che i motivi 17 e 18 peccano specificità (art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6), non avendo la ricorrente trascritto il contenuto delle dichiarazioni in commento, così precludendo al Collegio di valutarne la rilevanza e decisività ai fini della positiva delibazione dei motivi di ricorso e che il motivo 19 appare inammissibile, per la superfluità della statuizione che involge, trattandosi di motivazione ad abundantiam e meramente rafforzativa delle conclusioni già raggiunte, per altra strada dalla C.T.R. (cfr. p. 19, penultimo cpv. della gravata decisione), in relazione alle ulteriori doglianze si è definitivamente consolidata l'interpretazione giurisprudenziale secondo la quale, in tema di IVA, il regime del margine - previsto dal D.L. n. 41 del 1995, art. 36, conv. con modif. in L. n. 85 del 1995, per le cessioni da parte di rivenditori di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato - costituisce un regime speciale in favore del contribuente, facoltativo e derogatorio rispetto al sistema normale dell'imposta, la cui disciplina deve essere interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi. Pertanto, qualora l'amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito di tale regime, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto (Cass., Sez. 5, 6.7.2018, n. 17844, non massimata).

4.1.1. Con particolare riferimento alla compravendita di veicoli usati, dunque, rientra nella detta condotta diligente l'individuazione dei precedenti intestatari dei veicoli, nei limiti dei dati risultanti dalla carta di circolazione, eventualmente integrati da altri elementi di agevole e rapida reperibilità, al fine di accertare, sia pure solo in via presuntiva, se l'IVA sia già stata assolta a monte da altri senza possibilità di detrazione. Nel caso di esito positivo della verifica, il diritto di applicare il regime del margine deve essere riconosciuto, anche quando l'amministrazione dimostri che, in realtà, l'imposta è stata detratta. Nell'ipotesi, invece, in cui emerga che i precedenti proprietari svolgano tutti attività di rivendita, noleggio o leasing nel settore del

mercato dei veicoli, opera la presunzione (contraria) dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assolta a monte per l'acquisto dei veicoli, in quanto beni destinati ad essere impiegati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, con conseguente negazione del trattamento fiscale più favorevole (Cass. Sez. U, 12.9.2017, n. 21105, che si uniforma, in parte qua, a Corte di Giustizia 18 maggio 2017, causa C-624/15, Litdana e che rende pertanto superflua la richiesta di rinvio pregiudiziale formulata alla p. 87 del ricorso. Per l'irrilevanza di analoga questione cfr. anche Cass. Sez. 5, 5.12.2014, n. 25757).

4.1.2. Orbene, nella specie, dalla gravata decisione emerge con chiarezza che "dai libretti di circolazione risultano solo soggetti passivi che detraggono l'imposta in via ordinaria" e che "il contribuente non si è attivato per produrre ulteriore documentazione a fondamento del suo diritto" (cfr. p. 19): dunque, non vi è ragione per non applicare l'insegnamento delle Sezioni Unite e ritenere operante la presunzione dell'avvenuto esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA a monte per l'acquisto dei veicoli, con conseguente negazione del trattamento fiscale più favorevole.

5. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con condanna della G. al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese della presente fase di giudizio, che si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la G. M. S.R.L. U., in persona del legale rappresentante p.t., al pagamento, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 10.200,00 (diecimiladuecento/00) per compenso professionale, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Civile Tributaria, il 3 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza