Sentenza del 13/02/2020 n. 3591 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 69/06/12 del 19 ottobre 2012 la Commissione tributaria regionale di Torino respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza con la quale la Commissione tributaria provinciale di Torino, in accoglimento del ricorso di AM P. s.r.l., annullava l'avviso di accertamento impugnato, ritenendo che non era stato provato in maniera esaustiva il coinvolgimento della ricorrente in operazioni commerciali finalizzate al conseguimento di un'indebita detrazione dell'Iva.

Osservava la CTR che era onere dell'Ufficio provare non solo che le ditte fornitrici fossero società fantoccio e la natura fittizia delle operazioni ma, soprattutto, la consapevolezza della frode da parte della ricorrente e che, in ogni caso, ne avesse tratto un beneficio. Gli elementi addotti al riguardo dall'Ufficio non risultavano supportati da circostanze tali da comprovare quanto affermato per cui non poteva ritenersi dimostrata la provenienza fittizia delle fatture, la tesi del coinvolgimento nella frode della società ricorrente e neppure che fosse a conoscenza della medesima.

Quanto al recupero a tassazione anche ai fini delle imposte dirette dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, osservava che le operazioni contestate non erano assoggettabili a tassazione non essendo messa in discussione la sussistenza della merce ma esclusivamente l'identità del venditore.

Quanto, infine, alle prestazioni ritenute dall'Ufficio non inerenti e riportate nella fattura emessa dalla Euroconsulting Valutation Company Inc. con sede negli Stati Uniti, la CTR osservava che la documentazione prodotta era idonea a documentare l'inerenza del costo, essendo stato prodotto l'accordo contrattuale, la corrispondenza e le fatture relative all'attività di intermediazione nella vendita di pneumatici; l'Ufficio, del resto, nemmeno aveva indicato gli elementi di prova dai quali doveva desumersi l'assenza dei requisiti di inerenza, competenza e certezza; e la CTP, sebbene non fosse suo compito prendere in considerazione analiticamente tutte le argomentazioni delle parti, comunque aveva esposto sufficienti elementi di fatto e di diritto tali da far ritenere implicitamente disattesi gli argomenti non espressamene esaminati.

Il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle entrate è affidato a 12 mezzi. Resistono AM P. s.r.l. e SA M. Explorer, evocata in giudizio dall'Agenzia a titolo cautelativo ex art. 2495 c.c., mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo lamenta la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 e del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 41, anche in combinato con l'art. 2697 c.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), giacchè, in ordine al capo relativo al recupero dell'Iva indebitamente detratta per fatture soggettivamente ovvero oggettivamente inesistenti, la CTR avrebbe disatteso la normativa relativa alla distribuzione dell'onere della prova in materia di frodi carosello in quanto, nel caso in cui sia contestata l'inesistenza dell'operazione sotto il profilo soggettivo, il cessionario, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, ha l'onere di provare non solo la propria estraneità alla frode ma anche la totale inconsapevolezza della falsità delle fatture. Tale principio sarebbe stato trascurato dalla CTR che, pur prendendo atto della sussistenza della frode carosello, ha posto a carico dell'Ufficio l'onere di provare la consapevolezza della frode, anzichè chiamare la società a dimostrare la propria inconsapevolezza o di aver adottato tutte le misure necessarie ad evitare di rimanere coinvolta nella frode.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Secondo il costante orientamento di questa Corte, "Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto (...) il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode" (in tal senso v. da ultimo Cass. n. 5873 del 2019).

1.3. Inoltre, secondo Cass. n. 13803/2014 "In tema di IVA, in virtù del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 e della Direttiva UE 17 maggio 1977, n. 388, art. 17, osta al riconoscimento del diritto alla relativa detrazione da parte del cessionario, non soltanto la prova del suo coinvolgimento nella frode fiscale, ma anche quella della mera conoscibilità dell'inserimento dell'operazione in un fenomeno criminoso, volto all'evasione fiscale, la quale sussiste ove il cessionario, pur essendo estraneo alle condotte evasive, ne avrebbe potuto acquisire consapevolezza mediante l'impiego della specifica diligenza professionale richiesta all'operatore economico, avuto riguardo alle concrete modalità e alle condizioni di tempo e di luogo in cui si sono svolti i rapporti commerciali, mentre non occorre anche il conseguimento di un effettivo vantaggio" (cfr. altresì Cass. n. 13545/2018).

1.4. Applicando tali principi al caso in esame, deve osservarsi che la sentenza impugnata ha particolarmente insistito sul fatto che l'Ufficio non avrebbe offerto alcuna prova riguardo alla diretta consapevolezza, da parte della ricorrente, della partecipazione all'operazione fraudolenta e che non sussisterebbero sufficienti elementi, concordanti indizi e tanto meno prove che potessero giustificare il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva da parte della società.

1.5. In particolare, la Commissione regionale ha osservato che "gli elementi addotti al riguardo dall'Ufficio non risultano supportati da circostanze tali da comprovare quanto affermato per cui non può ritenersi provata la tesi del coinvolgimento nella frode della società ricorrente e neppure che fosse a conoscenza della medesima", aggiungendosi poi che non è sufficiente che il soggetto sia inserito in alcuno dei passaggi rilevati perchè da ciò possa desumersi automaticamente una sua responsabilità.

1.6. Nessun riguardo è stato tuttavia riservato all'alternativo requisito della conoscibilità e cioè al fatto che il contribuente, al momento dell'acquisto del bene o del servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscrivesse in un'evasione o in una frode, per cui, a fronte del materiale probatorio acquisito dall'Ufficio (che del resto, tenendo conto di quanto emerge dal ricorso, nemmeno appare di scarsa entità), la CTR avrebbe dovuto farsi carico di spiegare perchè, attraverso l'uso della normale diligenza, la società non avrebbe potuto non accorgersi della partecipazione all'operazione fraudolenta.

1.7. Per altro, il richiamo operato dalla CTR alla necessità di verificare l'uso, da parte del contribuente, della normale diligenza, è stato svolto in via del tutto astratta, semplicemente mediante il rinvio ad una massima giurisprudenziale, senza però operare alcuno specifico accertamento nel caso concreto.

1.8. In definitiva la CTR dovrà farsi carico di verificare se, dal materiale probatorio prodotto dall'Ufficio, sia concretamente emersa la prova della conoscibilità della frode secondo l'ordinaria diligenza.

2. L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento dei seguenti ulteriori motivi: del secondo e del terzo (riguardanti la mancata valorizzazione da parte della CTR delle numerose prove raccolte dall'Ufficio); del quarto (nel quale si censura il ragionamento svolto dalla CTR che ha escluso il raggiungimento della prova che dall'operazione fosse conseguito per la ricorrente un vantaggio da una presunta spartizione dell'Iva non versata); del quinto e sesto (con i quali l'Amministrazione lamenta che la CTR avrebbe posto a fondamento della prova della buona fede, alcuni documenti in realtà mai depositati); del settimo ed ottavo (con i quali la ricorrente si duole del fatto che la CTR avrebbe riconosciuto i costi relativi ad operazioni inesistenti in modo del tutto automatico, senza tenere conto dei requisiti della certezza, della determinabilità e dell'assenza di un fatto di reato).

3. Con il nono motivo, l'Agenzia lamenta la violazione e/o falsa applicazione del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 41 (conv. con modif. dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, art. 1, comma 1), nonchè dell'art. 28 - quater, lett. a), della Sesta Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, in combinato con l'art. 2697 c.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

4. Il decimo motivo evidenzia l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4.1. Attraverso tali motivi, che in quanto connessi possono essere congiuntamente trattati, l'Agenzia si duole che, in relazione alle cessioni intracomunitarie senza applicazione dell'Iva, la contestazione, effettuata dall'Ufficio, ritenendo la società partecipe della frode, sarebbe stata disattesa dalla CTR sulla base della sola dichiarazione effettuata della società e sull'assunto della mancanza di una prova contraria da parte dell'Ufficio.

4.2. I predetti motivi sono fondati.

4.3. Secondo il condivisibile orientamento espresso da Cass. n. 15871/2016, "In tema d'IVA, le cessioni intracomunitarie, a norma del D.L. n. 331 del 1993, art. 50, commi 1 e 2, conv. in L. n. 427 del 1993, sono effettuate senza applicazione d'imposta nei confronti dei cessionari e dei committenti che abbiano comunicato il numero d'identificazione attribuito dallo Stato di appartenenza a condizione che il soggetto attivo dello scambio dia impulso ad una apposita procedura di verifica, richiedendo al Ministero la conferma della validità attuale del numero d'identificazione attribuito al cessionario; in assenza di tali adempimenti, legittimamente l'Ufficio finanziario può ritenere che lo scambio abbia carattere nazionale e procedere al recupero dell'IVA, restando onere del contribuente provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo".

4.4. La CTR si è immotivatamente discostata da tale condivisibile orientamento e, basandosi unicamente sulla dichiarazione della società, ha erroneamente posto a carico dell'Ufficio l'onere di provare l'esistenza dello scambio intracomunitario.

5. L'undicesimo motivo lamenta la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 e dell'art. 2697 c.c. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) in quanto, pur avendo l'Ufficio, disconosciuto i costi portati da una fattura emessa dalla società statunitense Euroconsulting per asserita attività di intermediazione sul mercato Europeo nel commercio degli pneumatici, la CTR avrebbe disatteso tale ricostruzione ritenendo che l'Ufficio, gravato dall'onere di dimostrare la non inerenza dei costi, non avrebbe indicato gli elementi a sostegno del proprio convincimento.

5.1. Il motivo è inammissibile: la CTR, infatti, lungi dal porre l'onere della prova della non inerenza a carico dell'Ufficio, ha osservato come la prova (dell'inerenza) fornita dal contribuente dovesse considerarsi satisfattiva in quanto pienamente fondata sui documenti prodotti in giudizio (contratti, corrispondenza e fatture).

6. Il dodicesimo motivo lamenta l'insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), in quanto la circostanza evidenziata dalla CTR (e cioè che la documentazione prodotta era idonea a comprovare l'inerenza del costo, essendo stato prodotto l'accordo contrattuale, la corrispondenza e le fatture relative all'attività di intermediazione nella vendita di pneumatici) non imponeva all'Ufficio di riconoscere automaticamente l'esistenza e la deducibilità dei costi, non potendo la prova essere fornita mediante mere rappresentazioni contabili e dovendo essere particolarmente rigorosa.

6.1. Il motivo è inammissibile, risultando censurata una valutazione, espressa dal giudice di merito, circa l'attendibilità, la concludenza delle prove e la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione.

6.2. Del resto, quanto all'asserito difetto di motivazione, va ricordato che, secondo Sez. U. n. 8053/2014, "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione".

7. Le considerazioni che precedono impongono, dunque, l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso, sicchè la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale di Torino che provvederà, in diversa composizione, anche in relazione alle spese della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale di Torino, in diversa composizione, anche per le spese della presente fase di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 5 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 13 febbraio 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza