Sentenza del 23/04/2020 n. 8065 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con distinti avvisi di accertamento, l'Agenzia delle Entrate, basandosi su un processo verbale di constatazione della GDF, recuperava a tassazione l'IVA assolta sugli acquisti della S.p.a. B., relativamente agli anni d'imposta 2001 e 2002, oltre a sanzioni ed interessi, ritenendo trattarsi di operazioni soggettivamente inesistenti, poste in essere da società costituite al solo scopo di frodare l'IVA, interponendosi tra i reali fornitori e gli acquirenti nazionali.

2. I ricorsi proposti dalla contribuente sono stati, previa riunione, in parte accolti dalla CTP; tale decisione veniva, quindi, confermata dal giudice d'appello.

3. Questa Corte con sentenza n. 11944/2012, accoglieva il gravame interposto dall'Agenzia delle Entrate e per l'effetto rinviava la causa al giudice di secondo grado.

4. A seguito di riassunzione da parte della contribuente, il giudizio veniva definito dalla CTR della Toscana che, con la sentenza n. 1149/1/14, depositata il 5/6/2014, respingeva l'appello proposto dalla società.

5. In particolare, per quanto qui rileva, la CTR osservava che, la pretesa impositiva dell'Ufficio si fondava su elementi indiziari conducenti e comprovati, tali da attestare, inequivocabilmente, l'assenza di buona fede in capo al contribuente.

6. Avverso tale pronuncia ricorre la B. S.p.a., affidandosi a quattro motivi.

7. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e ricorso incidentale articolato su un unico motivo.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale viene denunciata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza perchè fornita di motivazione apparente, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61, dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., in combinato disposto con il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 e dei principi generali sulla motivazione dei provvedimenti giurisdizionali sanciti dall'art. 111 Cost., commi 6 e 7, anche in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 63 ed all'art. 384 c.p.c., comma 2.

2. Con il secondo motivo parte ricorrente lamenta in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, "sintomatici" della buona fede della Società: 1) insussistenza di vantaggi economici ritratti dagli acquisti contestati, siccome avvenuti a prezzi di mercato; 2) fatti attestanti un'effettiva organizzazione aziendale in capo ad almeno alcune delle presunte "cartiere"; 3) abitualità dei modi di acquisto, trasporto e pagamento ritenuti "anomali" dall'Agenzia delle Entrate pure nei rapporti di Brain con fornitori estranei agli addebiti erariali.

3. Con il terzo motivo viene dedotta in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21, dell'art. 11 Cost. e dell'art. 117 Cost., comma 1, della Direttiva del Consiglio n. 77/388/CE, art. 17 e ss. e della direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE, art. 168 e ss., come interpretati dalla Corte di Giustizia UE. 4. Con il quarto motivo viene denunciata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., per avere la CTR inficiato il ragionamento presuntivo in relazione al mancato esame della circostanza, del tutto pacifica in causa, che le transazioni fossero tutte avvenute per prezzi in linea con i valori di mercato.

5. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Ufficio lamenta la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere il giudice di secondo grado omesso di motivare sull'appello incidentale in tema di sanzioni.

6. il ricorso principale risulta fondato entro i termini dappresso indicati.

7. Va, innanzitutto, disatteso il primo motivo concernente la prospettata motivazione apparente della sentenza impugnata.

8. La nuova formulazione del vizio di legittimità, introdotta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito con modificazioni nella L. 7 agosto 2012, n. 134 (recante "Misure urgenti per la crescita del Paese"), che ha sostituito l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (con riferimento alle impugnazioni proposte avverso le sentenze pubblicate, come quella in disamina, successivamente alla data dell'11 settembre 2012), ha limitato la impugnazione delle sentenze in grado di appello o in unico grado per vizio di motivazione alla sola ipotesi di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", con la conseguenza che, al di fuori dell'indicata omissione, il controllo del vizio di legittimità rimane circoscritto alla sola verifica della esistenza del requisito motivazionale nel suo contenuto "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6 ed individuato "in negativo" dalla consolidata giurisprudenza della Corte - formatasi in materia di ricorso straordinario- in relazione alle note ipotesi (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4) e che determinano la nullità della sentenza per carenza assoluta del prescritto requisito di validità (Cass. n. 23940/2017).

9. Ciò posto, nel caso di specie, non è ravvisabile tale carenza assoluta del requisito motivazionale, atteso che seppure con assetto argomentativo essenziale e sintetico, la CTR ha, comunque, individuato gli elementi dai quali inferire il carattere fittizio delle società fornitrici

(mancanza di una propria struttura commerciale e di una effettiva organizzazione aziendale; natura di meri prestanome dei loro rappresentanti; modalità anomale dei rapporti di acquisto intrattenuti con esse dalla contribuente con particolare riferimento ai trasferimenti delle merci e ai pagamenti; il contesto in cui le transazioni in oggetto si collocavano, caratterizzato dal sistematico ricorso all'evasione fiscale; le specifiche risultanze dell'indagine penale.

10. Vanno congiuntamente esaminati il secondo ed il terzo motivo del ricorso principale in quanto strettamente connessi, avendo entrambi problematiche comuni, attinenti la prova della partecipazione o almeno della consapevolezza, in capo alla ricorrente, delle condotte fraudolente poste in essere dai propri fornitori, e la correlata questione concernente la detrazione dell'IVA e la corretta applicazione della disciplina comunitaria ad essa riferibile.

11. I motivi di gravame s'appalesano fondati entro i termini dappresso indicati.

12. Secondo il principio già, più volte, affermato nella giurisprudenza di questa Corte, cui qui si intende dare continuità, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini IVA e di imposte dlirette, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/committente che richiede la detrazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili per pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass. n. 967/2016 - Cass. n. 428/2015 - Cass. n. 28683/2015).

13. Su tale tema la Corte Europea ha più volte ribadito che se - tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura o, comunque, a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione - tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza, peraltro, esigere dal destinatario della fattura verifiche (circa la qualità di soggetto passivo IVA in capo al fatturante o la disponibilità dei beni di cui trattasi) alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto; circostanza, questa, che, secondo la Corte di Lussemburgo, spetta al giudice del rinvio verificare (Corte giustizia 06/12/2012; 31/01/2013).

14. Sempre sul punto, la Corte di giustizia ha chiarito che "le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale che neghi ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un

soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente, e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare" (Corte giustizia 22/10/2015, C-277/14).

15. La giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 30148/17 - Cass. n. 967/16 - Cass. n. 20059/14) ha rimarcato, al riguardo, che, tuttavia, continua a prospettarsi un obbligo di verifica in capo al cessionario/committente a fronte di indizi che gli consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione; indizi, che devono essere allegati e provati dall'amministrazione in base ad elementi oggettivi, anche presuntivi.

16. Sotto questo profilo era stata già affermata la possibilità di valorizzare nel quadro probatorio, anche indiziario, che deve essere fornito dall'Amministrazione anche in merito alla presumibile assenza di buona fede del cessionario o committente: a) la circostanza che la prestazione non sia stata effettivamente resa dal fatturante, perchè sfornito della, sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione (Cass. n. 5912/2010 - Corte giustizia 13/02/2014, causa C-18/13); b) l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente) - a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e ad una non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione (Cass. n. 6229/2013 - Cass. n. 25778/2014); c) l'instaurazione di rapporti diretti tra il cedente/prestatore effettivo interponente ed il cessionario/committente.

17. Tali elementi di fatto, sintomatici, sono, quindi, potenzialmente idonei a consentire al cessionario o committente di rendersi conto o, almeno, di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione.

18. Di conseguenza, in presenza di siffatti elementi, sarà il contribuente a dover provare, in applicazione di principi ordinari sull'onere della prova vigenti nel nostro ordinamento (art. 2697 c.c.) di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'IVA versata (Cass. n. 6229/2013).

19. Alla luce di quanto, dianzi, esposto, le censure dedotte dalla ricorrente si rivelano fondate.

20. La CTR si è infatti limitata, a sostegno delle tesi affermate dall'Amministrazione finanziaria a richiamare, pedissequamente, gli elementi di fatto accertati dalla GDF: "l'insistenza dell'organizzazione aziendale e commerciale della cartiera, la qualità di prestanome dei suoi rappresentanti, la mancanza di idonea documentazione sui trasferimenti delle merci, il pagamento mediante assegni commerciali, l'inesistenza della cartiera come contribuente IVA), attraverso una elencazione, meramente apodittica, e senza approfondire e corredare, concretamente, ogni singolo elemento, rispetto ai dati offerti dalla GDF, procedendo poi alla confutazione di essi, rispetto alle contrapposte deduzioni, su ogni singolo punto, prospettate dalla contribuente, in disparte, inoltre, il fatto che il pagamento mediante assegni, non

costituisce per consolidata giurisprudenza ("ex plurimis", Cass. n. 15691/2011 - Cass. n. 991/2015), pagamento "anomalo".

21. La CTR ha omesso di considerare e motivare sull'insussistenza di vantaggi economici ritratti dagli acquisti contestati, ed effettuati dalla contribuente secondo conformi e correnti prezzi di mercato, elemento, questo che, per quanto esterno alla fattispecie tipica, risulta, comunque, di materiale intraneità alle frodi (Cass. n. 16469/18 - Cass. n. 20059/14 - Cass. n. 428/15 - Cass. n. 29002/17 - Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C- 277/14).

22. E' infine fondato anche l'unico motivo del ricorso incidentale, atteso che la CTR ha omesso di pronunciare sulle censure dedotte dall'Ufficio in merito alle sanzioni amministrative.

23. In definitiva, il ricorso principale merita accoglimento limitatamente al secondo e terzo motivo nei termini sopra indicati, disatteso il primo ed assorbito il quarto; del pari va accolto il gravame incidentale dell'Ufficio, con conseguente cassazione e rinvio della sentenza impugnata alla CTR della Toscana che, in diversa composizione provvederà, anche, alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e quello incidentale, nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla CTR della Toscana che, in diversa composizione provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 aprile 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza