Sentenza del 05/05/2021 n. 11685 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 270/4/2012, depositata in data 19.7.2012, la Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di C. s.r.l., facente parte del gruppo "M. C." operante nel settore della distribuzione di mobili e complementi di arredo, avverso la sentenza n. 216/2/19 della Commissione tributaria provinciale di Roma la quale aveva accolto il ricorso della contribuente su controversia avente ad oggetto un avviso di accertamento, emesso sulla base di un pvc, a seguito di verifica condotta ai fini dell'imposta sul reddito, in relazione all'anno 2003. L'ufficio aveva contestato l'utilizzo di fatture emesse dalla società P. s.r.l., risultata essere una "cartiera", a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti.

La CTR con la sentenza in epigrafe riteneva legittimo il rilievo dell'ufficio relativo alla indebita detrazione dell'Iva sul presupposto che, avendo l'ufficio fornito validi elementi per ritenere che le fatture emesse da P. G. s.r.l. fossero soggettivamente inesistenti e avendo utilizzato dette fatture, la contribuente fosse gravata dell'onere di conoscere che il venditore - prestatore era autore di una operazione in frode all'Iva e di avere l'onere derivato di dimostrare che era incolpevole la sua ignoranza di avere partecipato a detta frode.

La contribuente ricorre per la cassazione della sentenza affidando il suo mezzo a tre motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la contribuente deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia; violazione e falsa applicazione dell'art. 1697 c.c., nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21.

Lamenta che la CTR aveva assunto la sua decisione su presunzioni fondate non su fatti e circostanze oggettivamente riscontrabili, bensì su enunciazioni sfornite di qualsiasi fondamento probatorio.

La censura è fondata per quanto di ragione.

Questa Corte ha costantemente affermato (da ultimo Cass. 2483/2020; Cass. 5873/2019) che, 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 servizio al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. Vero è, afferma la Cassazione, che la circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva non comporta automaticamente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, essendo configurabile un'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" (cfr. Corte di giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; 21 giugno 2012, Mahageben e David, C-80/11 e C-142/11 e 22 ottobre 2015, Ppuh, C277/14).

Ma, come detto, tale conseguenza (l'indetraibilità) si verifica comunque se l'amministrazione prova, anche solo in base a presunzioni, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene o 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 (cfr. Corte di giustizia 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11 e Ppuh, C277/14, paragrafo 5).

Raggiunta tale prova, pertanto, è onere del contribuente dimostrare la propria buona fede, dimostrando di avere operato con la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. Prova che può, ad esempio, riguardare l'attività conoscitiva preventiva eventualmente posta in essere, dalla quale fosse emerso un esito tranquillizzante circa l'effettività e l'operatività del soggetto interposto.

E' comunque a tal fine irrilevante la prova sia della regolarità formale della contabilità e dei pagamenti, sia della effettiva consegna della merce, sia dell'assenza di un vantaggio derivante dalla rivendita delle merci o dei servizi. Ciò in quanto le prime due circostanze sono insite nella nozione stessa di operazione soggettivamente inesistente (oltre che relative a dati e a documenti facilmente falsificabili), e l'ultima riguarda un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica e inidoneo a dimostrare l'estraneità alla frode (cfr Cassazione nn. 13803/2014, 3474/2018 e 27566/2018).

Nel caso in esame la Commissione tributaria regionale ha rilevato che "l'ufficio ha indicato chiaramente nell'avviso di accertamento quali erano gli elementi che facevano ritenere che la P. G. s.r.l. fosse una società cartiera: costituzione della società nel 2002 e messa in liquidazione della stessa nel 2005; mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali e mancato pagamento di imposte; assenza di dipendenti e di strutture idonee alla produzione o al deposito del materiale pubblicitario; acquisto del materiale presso la R. s.r.l.; fatturazione dello stesso materiale alla

società appellata con un ricarico di circa il 900%; spedizione diretta del materiale dalla R. s.r.l. alla destinataria del prodotto: Quest'ultima circostanza è stata direttamente accertata dai verbalizzanti (vedi p.v.c.) in sede di accesso presso la ditta ricevente e non è mai stata contestata specificamente negli scritti difensivi".

Quanto alla consapevolezza, tuttavia, la CTR ha osservato che, poichè l'ufficio aveva fornito validi elementi per ritenere che le fatture emesse da P. G. s.r.l. erano soggettivamente inesistenti e avendo la contribuente utilizzato le succitate fatture, era gravata dell'onere di conoscere che il venditore prestatore era autore di una operazione in frode all'Iva ed aveva l'onere derivato di dimostrare che era incolpevole la sua ignoranza di avere partecipato a detta frode, ponendo erroneamente a carico del contribuente di provare di non sapere o potere sapere di partecipare ad una frode IVA.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia; violazione e falsa applicazione del L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42.

Lamenta che l'amministrazione aveva effettuato le proprie contestazioni sulla base di elementi indiziari rivenienti da altro accertamento fiscale, condotto nei confronti della P. di cui non aveva conoscenza e che non era stato allegato all'avviso.

La censura non è fondata.

Infatti, si deve rilevare che, secondo un consolidato orientamento di questa Corte, anche recentemente ribadito (Cass., 13/02/2019, n. 4176, in motivazione), è consentito adempiere l'obbligo legale di motivazione degli atti tributari per relationem, tramite il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass., 25/03/2011, n. 6914), o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione (Cass., 25/07/2012, n. 13110).

Nella specie la CTR ha rilevato che l'ufficio aveva chiaramente indicato nell'avviso di accertamento quali erano gli elementi che facevano ritenere che la P. G. fosse una società cartiera, sicchè il diritto di difesa, peraltro compiutamente esercitato, non è stato violato.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 12 del 2000, art. 12, comma 7, per avere la CTR ritenuto che l'emissione ante tempus dell'avviso di accertamento fosse giustificato e che non determinava la nullità attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di costatazione.

La censura è fondata per quanto di ragione.

3.1. La previsione dello Statuto del contribuente, dalla cui violazione, ad avviso della CTR, deriverebbe la nullità del provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, con cui è stato disposto un recupero IVA a seguito di accesso presso i locali destinati all'esercizio dell'attività d'impresa, è la seguente: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7).

3.2. Ritiene il Collegio di dare continuità all'insegnamento giurisprudenziale ormai prevalente (v. Cass. Sez. U., n. 24823 del 2015) ed ampiamente illustrato in Cass. n. 22786 del 2015, secondo cui "In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le ragioni di urgenza che" ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicchè non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa" (conf., tra le più recenti, Cass. n. 8749/2018; Cass. n. 5149 del 2016 e 17202 del 2017).

La decisione della CTR è sotto questo profilo errata.

3.3. Occorre, tuttavia, distinguere le ipotesi di verifica con accesso presso i locali della azienda o di controllo cd "a tavolino".

Nella giurisprudenza di questa Corte in materia di contraddittorio endoprocedimentale, sono due le sentenze che costituiscono il punto di riferimento.

Con una prima decisione, la 29 luglio 2013 n. 18184, le Sez. unite hanno statuito che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio".

Ulteriore chiave interpretativa è stata poi fornita per i controlli c.d. a tavolino dalla sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, secondo la quale: "In tema di diritti e garanzie del contribuente

sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"". La medesima decisione ha inoltre sancito la necessità di operare, per i tributi armonizzati, una "prova di resistenza" ai fini della valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, in determinati casi: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito".

In coerenza con gli arresti richiamati questa Corte ha recentemente affermato i seguenti principi di diritto (Cass.701/2019): 1) la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non;

2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario;

3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità.

Escluso che le ragioni di urgenza dedotte dall'Agenzia possano essere desunte dall'imminenza della scadenza del termine, la CTR non ha accertato se si vertesse in ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività o di indagini cd. a tavolino. A tanto provvederà il giudice di rinvio applicando i principi di diritto sopra richiamati.

I motivi 1 e 3 devono essere, pertanto accolti, per quanto di ragione e la sentenza cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie per quanto di ragione i motivi uno e tre, rigettato il secondo, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 12 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 5 maggio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza