Sentenza del 05/05/2021 n. 11687 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. D. AUTOMATICA s.r.l. ricorre, con tredici motivi, per la cassazione della sentenza, indicata in epigrafe, di accoglimento (parziale) dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate ("A.E.") avverso la sentenza n. 6820/28/2014 emessa dalla CTP di Roma.

2. Il Giudice di primo grado, per quanto ancora rileva ai fini del presente giudizio, aveva accolto l'impugnazione di tre avvisi di accertamento anche in materia di IVA (per gli esercizi 2005, 2006 e 2007) emessi (anche) per il recupero di imposta indetraibile in quanto inerente fatturazioni per operazioni soggettivamente inesistenti inseritesi in un sistema di c.d. "frodi carosello" realizzato anche mediante l'utilizzo di M. s.r.l..

2.1. In particolare, la CTP ritenne che il comportamento della contribuente fosse "esente da censure in ordine alla diligenza richiesta nella scelta del proprio fornitore, considerato che da tutti gli elementi" agli atti emerse "che la soc. Marvin era dotata di una struttura commerciale ragguardevole, con un proprio apparato organizzativo ed una struttura amministrativo-finanziaria idonea a sostenere un giro d'affari di cento milioni di Euro ed un proprio deposito di stoccaggio delle merci..". "Per cui" il Giudice di primo grado ritenne ragionevole escludere "in capo ai responsabili della Dedem stessa la conoscenza dell'eventuale sistema fraudolento", risultante "non provato nello schema proposto dall'Amministrazione finanziaria".

3. Quanto alla ripresa a fini IVA e con riferimento a tutte le annualità in contestazione (2005, 2006 e 2007), la CTR, in accoglimento dell'appello proposto dall'A.E., riformò la statuizione di primo grado con sentenza oggetto di attuale ricorso per cassazione.

Essa, in particolare, dopo aver riepilogato i principi governanti la materia anche in considerazione della giurisprudenza di legittimità, ritenne raggiunta la prova tanto dell'insussistenza soggettiva delle operazioni di cui alle fatture contestate quanto del sistema fraudolento (tale da integrare "associazione a delinquere") in seno al quale aveva operato, tra le altre, la società Marvin, per il tramite anche della D. AUTOMATICA s.r.l. (quale "società filtro").

La Commissione ritenne altresì provata la consapevolezza della contribuente circa il detto sistema fraudolento e, comunque, la mancanza di diligenza della stessa. In particolare, la CTR, argomentò in forza degli atti processuali e, nel dettaglio, esplicitamente, anche in virtù del PVC a carico della stessa contribuente fondante gli avvisi di accertamento alla stessa notificati (PVC recepito integralmente dagli avvisi di accertamento, come dichiarato anche dalla stessa contribuente nel ricorso - in particolare a pag. 15).

Con particolare riferimento anche alla consapevolezza della contribuente dell'"evasione d'imposta realizzata dalla Marvin (e, comunque, della grave mancanza di diligenza della società appellata...)", il Giudice di secondo grado motivò diffusamente. Esso, in sintesi, valorizzò non solo la mancanza di contratti tra le due società, la non ricomprensione dei beni commercializzati nell'attività della contribuente, il ridotto margine di profitto della stessa, e la mancanza di documentazione a supporto dalle operazioni commerciali, ma, soprattutto, dalle modalità di consegna della merce, ed in particolare da mail. "...Fra i clienti più significativi della M.", precisò difatti la Commissione, "vi era anche Ariel Tecnica s.p.a., controllante della D. e già amministrata dalla stessa persona, il sig. R.R., il quale, fra l'altro inviava e-mail del seguente tenore: "vista la situazione di credito IVA della Dedem, potremmo pensare di fare queste operazioni su qualche altra società"; "i prezzi della Marvin non debbono essere troppo al di sotto di quelli di mercato"". In particolare, per la CTR, l'espressione ""i prezzi della Marvin non debbono essere troppo al di sotto di quelli di mercato"" esprime la "preoccupazione circa il possibile accertamento dell'illecito". Fermo restando quanto innanzi circa la consapevolezza in capo alla contribuente della frode in atto, la CTR, ritenne che, comunque, gli elementi obiettivi di cui innanzi, fossero tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto in ordine all'inesistenza soggettiva delle dette operazioni.

4. Contro la sentenza d'appello la contribuente ricorre con tredici motivi, sostenuti con memoria, e l'A.E.. si difende con controricorso (prospettando anche profili di inammissibilità di taluni motivi).

Agli atti del presente processo vi sono altresì l'istanza di definizione agevolata D.L. n. 50 del 2017, ex art. 11 presentata dalla contribuente con riferimento agli avvisi di accertamento più volte citati ma limitatamente agli anni d'imposta 2005 e 2006, nonchè istanza dell'Avvocatura generale dello Stato di "estinzione parziale del giudizio", sempre con riferimento ai due detti avvisi di accertamento ed in forza dell'intervenuta definizione agevolata di cui innanzi (con annessa relativa documentazione).

All'odierna udienza le parti concludono come riportato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, in ragione dell'intervenuta definizione agevolata di cui al D.L. n. 50 del 2017, art. 11 solo con riferimento agli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta 2005 e 2006, deve dichiararsi cessata la materia del contendere, con conseguente estinzione del processo unicamente in ordine ai detti avvisi (conf. Cass. sez. 5, 19/06/2020, n. 12017, Rv, 657932-01).

1.1. Di conseguenza, peraltro, devono dichiararsi inammissibili, per sopravvenuta carenza di interesse, i motivi di ricorso nn. 8 (e relativa sottonumerazione) e 9. Con essi, difatti, in relazione, rispettivamente, all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 si censura la sentenza d'appello solo laddove essa ritiene legittimi gli avvisi di accertamento relativi ai periodi 2005 e 2006 (con riferimento al rispetto del termine decadenziale) e non anche circa l'avviso di accertamento per l'esercizio 2007.

2. Premesso quanto innanzi, con riferimento all'avviso di accertamento per l'esercizio 2007 il ricorso non merita accoglimento.

3. I motivi nn. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 12 e 13 sono suscettibili di trattazione congiunta, in ragione della connessione delle questioni inerenti i relativi oggetti.

3.1. Con il motivo n. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la nullità della sentenza per essere la motivazione fondata su "affermazioni inconciliabili" (sostanzialmente, con riferimento all'apparato motivazionale sintetizzato al punto 3 della precedente esposizione dei fatti di causa).

Con il motivo n. 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 si deduce la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (di cui all'art. 112 c.p.c.), essendosi la CTR pronunciata in merito ad una nuova fattispecie, sostanzialmente per aver ritenuto la contribuente essere una "società filtro" e non la M. s.r.l. una cartiera.

Con il motivo n. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 4, in relazione al divieto del giudice di modificare la motivazione dell'atto impositivo che, per la ricorrente, si sarebbe sostanziata nell'aver ritenuto la contribuente essere una "società filtro" e non la M. s.r.l. una cartiera.

Con il motivo n. 4 (nelle sue articolazioni 4.1, 4.2, 4.3 e 4.4), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce la "violazione del diritto UE" nell'interpretazione datane dalla Corte di Giustizia, considerata anche dalla giurisprudenza di legittimità, circa i presupposti per il disconoscimento della detraibilità dell'IVA in fattispecie come quella in oggetto).

Con il motivo n. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce la violazione del principio di non contestazione, di cui all'art. 115 c.p.c., "con riferimento alla circostanza pacifica in atti che la società ricorrente svolgeva una effettiva "funzione commerciale"".

Con il motivo n. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., "per avere i giudici di seconde cure erroneamente valutato i documenti prodotti in giudizio, ritenendo che la società ricorrente sarebbe stata connivente nella frode carosello".

Con il motivo n. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (nella sua formulazione, ratione temporis applicabile, successiva alla sostituzione ad opera del D.L. n. 83 del 2012), si deduce l'illegittimità della sentenza per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Nel ritenere la connivenza della contribuente con M. s.r.l. e, comunque, il difetto di diligenza, la CTR, sostiene la contribuente, avrebbe considerato solo le modalità di trasporto dei beni omettendo invece di valutare le prove documentali depositate nel corso del giudizio di merito.

Con il motivo n. 12, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la nullità della sentenza per apparenza motivazionale dovuta a contraddittorietà di argomentazioni. In particolare, la CTR, da un lato, avrebbe ritenuto non applicabile nella specie il D.P.R. n. 633 del

1972, art. 60 bis per diversità dei beni commercializzati da quelli previsti da detta norma, e, dall'altro, avrebbe ritenuto il detto articolo esprimere un principio generale, quindi applicabile anche nella specie, allorchè indica nell'anomalia dei prezzi di vendita un possibile elemento indicante la realizzazione di una frode carosello.

Con il motivo n. 13, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si deduce violazione di legge ed in particolare della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 4, in relazione al divieto per il Giudice di merito di modificare la motivazione dell'atto impositivo. La CTR, in particolare, avrebbe finito con l'integrare la detta motivazione proprio laddove ha ritenuto l'anomalia dei prezzi di vendita (di cui al precedente motivo di ricorso).

3.2. I motivi in esame non meritano accoglimento, oltre ad essere inammissibili nelle parti in cui mirano a sostituire a quelle del Giudice proprie valutazioni di merito e finanche probatorie (tentativo nel quale si esauriscono invero, quasi integralmente, i motivi nn. 4, 5, 6 e 7).

3.2.1. In primo luogo, l'apparato motivazionale della statuizione, come emerge dalla sintesi di cui al n. 3 della precedente ricostruzione dei fatti processuali (da intendersi in questa sede riportata), è tutt'altro che fonda su "affermazioni inconciliabili", tanto da rendere non percepibile il relativo iter logico-giuridico ovvero meramente apparente la motivazione, con conseguente infondatezza della doglianza di cui al motivo n. 1 (per la nullità della sentenza sotto tale profilo si vedano, ex plurimis, Cass. Sez. U., 03/11/2016, n. 22232, Rv. 641526-01; Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, Rv. 629830-01, e n. 8054, inerenti fattispecie ricadenti nella nuova formulazione dell'art. 360 c.p.c. ad opera del D.L. 22 giugno 2012, n. 86, art. 54 conv., con modif., dalla L. 7 agosto 2012, n. 234; Cass. sez. 5, 27/11/2019, n. 30916, in motivazione; Cass. sez. 5, 29/03/2019, n. 8834, in motivazione; Cass. sez. 5, 28/02/2019, n. 5906, in motivazione).

3.2.2. Il chiaro iter logico-giuridico di cui innanzi (n. 3 della precedente ricostruzione dei fatti processuali) evidenzia altresì come la Commissione nè si sia pronunciata in merito ad una fattispecie differente da quella di cui all'atto impositivo nè abbia finito con l'integrare la motivazione di quest'ultimo (con conseguente rigetto dei motivi nn. 2 e 3 del ricorso).

Essa, difatti, all'esito del tipico giudizio avente natura di "impugnazione-merito" (ex plurimis, Cass. sez. 5, 10/09/2020, Rv. 658860-01), qual è quello tributario, ha esaminato nel merito la pretesa riconducendola alla corretta misura, entro i limiti imposti dai motivi d'appello, tali da sindacare in toto la statuizione di primo grado che aveva ritenuto non raggiunta la prova della frode carosello e, comunque, del difetto di diligenza in capo alla contribuente. Quanto innanzi, circa l'accertamento del concreto atteggiarsi della frode, del ruolo in essa svolto anche dalla contribuente oltre che dell'elemento soggettivo caratterizzante la di lei condotta, è poi stato svolto dalla CTR, come peraltro confermato dallo stesso ricorso per cassazione, muovendo proprio dagli elementi probatori di cui al PVC, le cui risultanze sono in toto sposate dall'avviso di accertamento.

3.2.3. Parimenti infondata è quindi anche la nullità della sentenza per l'assunta violazione del principio di non contestazione, di cui all'art. 115 c.p.c., dedotta nel motivo n. 5 "con riferimento alla circostanza pacifica in atti che la società ricorrente svolgeva una effettiva "funzione commerciale"". Trattasi, quest'ultima, nella specie, non di un fatto non specificatamente

contestato dall'A.E., che, comunque, come chiarito, ha posto a fondamento dell'atto impositivo il citato PVC valutato dalla CTR, bensì di una valutazione del Giudice diretta alla pronuncia in merito ad uno specifico motivo d'appello.

La nullità della sentenza per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. è invece dedotta con il motivo n. 6 in termini inammissibili in quanto prospettata alla stregua di una presunta erronea valutazione, da parte della CTR, di documenti agii atti ai fini della connivenza.

3.2.4. L'assenza di contraddittorietà nella motivazione, tale da rendere non percepibile il relativo iter logico-giuridico, come anche l'assenza di una sostanziale integrazione pretoria della motivazione dell'atto impositivo si registrano poi anche in merito a quanto, rispettivamente, dedotto con i motivi nn. 12 e 13.

Dopo aver accertato le modalità esecutive della frode carosello oltre che il ruolo in essa assunto dalla contribuente, finanche consapevolmente, la CTR difatti argomenta ulteriormente in merito al perchè rilevi, ai fini dell'accertamento di cui innanzi ed insieme ai molteplici elementi dalla stessi valorizzati, la riscontrata anomalia dei prezzi di vendita dei beni oltre che il ruolo assunto anche dalla contribuente.

3.2.5. Il descritto iter motivazionale, peraltro, si fonda su una corretta sussunzione del fatto accertato nel diritto anch'esso correttamente individuato come applicabile nella specie ed interpretato alla luce dei principi sanciti da questa Corte, in considerazione anche del diritto sovranazionale come letto dalla Corte di Giustizia (con conseguente rigetto dei motivi nn. 4 e 7).

E' in merito sufficiente ricordare che qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione come inerente operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. Ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (ex plurimis, limitando i riferimenti solo alle più recenti: Cass. sez. 5, 20/07/2020, n. 15369, Rv. 658429-01, oltre che Cass. sez. 6-5, 28/02/2019, n. 5873, Rv. 653071-01, con particolare riferimento tanto all'elemento soggettivo quanto alla rilevanza della prova per presunzioni).

Nella specie, come già più volte evidenziato, correttamente la CTR ha ritenuto accertata la frode carosello, specificandone anche le modalità di esecuzione, in forza della valutazione di plurime circostanze, oltre che, addirittura, non il mero difetto di diligenza bensì la consapevolezza della contribuente del detto meccanismo fraudolento.

4. I motivi nn. 10 e 11 sono suscettibili di trattazione congiunta, in ragione della connessione delle questioni inerenti i relativi oggetti.

4.1. Con il motivo n. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, si deduce la violazione dell'art. 112 per omessa pronuncia in merito all'eccepita violazione del principio del contraddittorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

Con il motivo n. 11, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in via subordinata rispetto all'accoglimento del motivo n. 10, si deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non con riferimento al rispetto del termine dilatorio ma per aver la CTR non ritenuto violato il principio del contraddittorio endoprocedimentale nonostante l'A.E non avesse preso posizione in merito alle osservazioni ricevute dal contribuente ai sensi del detto comma 7.

4.2. Entrambi i motivi non meritano accoglimento.

La CTR ha difatti pronunciato in merito alla paventata violazione (anche) della L. n. 212 del 2000, art. 12 ritenendola esplicitamente insussistente a pag. 11 (par. 5), come peraltro affermato dalla stessa ricorrente nell'articolazione del motivo 10.

Nello statuire sul punto il Giudice di merito ha infine fatto corretta applicazione di consolidato principio di diritto sancito da questa Corte, dal quale non vi sono motivi per discostarsi.

In tema di IVA (oltre che di imposte dirette), in particolare, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente L. n. 212 del 2000, ex art. 12, comma 7, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (ex plurimis: Cass. sez. 6-5, 31/03/2017, n. 8387, Rv. 643641-01; Cass. sez. 5, 24/02/2016, n. 3583, Rv. 639031-01, nonchè Cass. sez. Cass. sez. 6-5, 06/06/2018, n. 14667, Rv. 649018-01).

5. Non è infine nella specie pertinente la deduzione della contribuente (di cui alla memoria depositata in vista dell'udienza) relativa all'applicabilità, con riferimento al trattamento sanzionatorio, quale ius superveniens, del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, comma 4, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, comma 1, in ragione del nuovo minimo edittale (novanta per cento della maggiore imposta) inferiore al precedente minimo edittale (pari invece al cento per cento).

Nella specie, difatti, la ricorrente si limita esclusivamente ad evidenziare l'applicazione della sanzione in oggetto in ragione del previgente minimo edittale senza dedurre alcunchè in ordine all'applicabilità, in concreto, di una sanzione tributaria inferiore rispetto a quella effettivamente irrogata. Essa, in particolare, non ha esplicitato quali sarebbero nella specie le particolari condizioni esistenti in fatto, le modalità della condotta ed altri elementi tali da influire sulla determinazione del minimo edittale.

Deve difatti trovare applicazione il principio, ormai consolidato nella giurisprudenza di questa Corte e dal quale non vi sono motivi per discostarsi, per cui, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15 al D.Lgs. n. 471 del 1997 non operano in modo generalizzato in senso favorevole al reo, con la

conseguenza che la mera affermazione di uno ius superveniens migliorativo non rende automaticamente la sanzione irrogata illegale, in mancanza della specifica deduzione dell'applicabilità - in concreto - di una sanzione tributaria inferiore a quella comminata (ex plurimis: Cass. sez. 5, 16/09/2020, n. 19286, Rv. 658994-02; Cass. sez. 6-5, 11/11/2019, n. 29046, Rv. 651117-01; Cass. sez. 5, 30/11/2018, n. 31062, Rv. 651772-01).

6. In conclusione, deve dichiararsi cessata la materia del contendere, con conseguente estinzione del processo, solo con riferimento agli avvisi inerenti i periodi d'imposta 2005 e 2006, nonchè rigettato per il resto il ricorso. Segue la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali, inerenti il presente giudizio di legittimità ed in favore della controricorrente, che si liquidano, in considerazione dei parametri ratione temporis applicabili oltre che dell'estinzione parziale di cui innanzi, in Euro 11.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

6.1. Stante il tenore della pronuncia, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater (aggiunto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17), deve darsi atto della sussistenza dei presupposti, processuali, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto (circa i limiti di detta attestazione, da riferirsi esclusivamente al presupposto processuale della tipologia di pronuncia adottata e non al presupposto sostanziale della debenza del contributo del cui raddoppio trattasi, si veda Cass. Sez. U, 20/02/20, n. 4315).

P.Q.M.

dichiara cessata la materia del contendere ed estinto il processo solo con riferimento agli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta 2005 e 2006, rigetta per il resto il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali, inerenti il presente giudizio di legittimità ed in favore della controricorrente, che si liquidano, in Euro 11.000,00, oltre alle spese prenotate a debito, dando atto, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater della sussistenza dei presupposti, processuali, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 12 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 5 maggio 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza