Sentenza del 29/11/2021 n. 37210 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

R. s.r.l. in liquidazione impugnava due avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2005 e 2006, con i quali l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione costi indeducibili e Iva non detraibile, emessi sulla base di due verifiche fiscali effettuate nei confronti della R. s.r.l. e della Rer s.p.a..

All'esito della prima verifica era emerso che la R. s.r.l. aveva venduto alla R. s.r.l. barre di alluminio tonde e fucinate fittiziamente acquistate da società cartiere, operazioni conseguentemente qualificate come inesistenti.

All'esito della seconda verifica era emerso che la Rer s.p.a. aveva fatturato alla contribuente la cessione di barre di alluminio tonde (soggette ad Iva) ma aveva effettivamente ceduto alla R. s.r.l. billette di alluminio la cui commercializzazione soggiace, al pari dei rotami ferrosi, al regime del reverse charge (da fatturare quindi senza Iva).

La CTP di Frosinone, riuniti i ricorsi li accoglieva.

Impugnata la pronuncia, con sentenza n. 5730/39/14 depositata il 25.9.2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Avverso la sentenza del giudice di appello la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidando il suo mezzo a otto motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, per non avere la CTR tenuto conto della elaborazione del ciclo produttivo prodotto dalla società dalla quale si evinceva che le operazioni non potevano reputarsi inesistenti.

2. Con il sesto motivo deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, nonchè dei principi ribaditi nelle sentenze della Corte di Giustizia 21.6.2012 e 13.2.2014 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che la CTR si era posta in evidente contrasto con la norma invocata e i principi sanciti dalla Corte di giustizia in tema di buona fede del contribuente.

3. Con il settimo motivo deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 633 del 1972, art. 54 comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, nonchè dell'art. 2729 c.c., relativamente alla natura presuntiva dell'accertamento in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che la CTR aveva accolto l'appello considerando (implicitamente per avere omesso ogni motivazione sul punto) legittimo il metodo di accertamento adoperato dall'Ufficio per rettificare la dichiarazione resa dalla società.

Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta.

Esse sono fondate per quanto si va a precisare.

"In tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, 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, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili" (Sez. 5, Sentenza n. 428 del 14/01/2015, Rv. 634233 - 01). La prova dell'inesistenza delle operazioni può ben consistere in presunzioni semplici, poichè la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. n. 9108 del 2012, cit.).

Pertanto, nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, cioè sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno o siano intercorse tra soggetti che non siano le genuine controparti, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una "cartiera", quali ad es. la mancanza di sede, la mancanza di iscrizione, l'omesso versamento delle imposte) o è stata emessa da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

In relazione al tema delle fatture per operazioni (solo) soggettivamente inesistenti, sorge, tuttavia, l'esigenza della tutela della buona fede del contribuente, anche in applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea (cfr. sentenze 6 luglio 2006, Kittei e Recolta Recycling, C- 439/04 e C440/04; 21 giugno 2012, Mahagè ben e David, C- 80/11 e C- 142/11; 6 settembre 2012, Toth, C- 324/11; 6 dicembre 2012, Bonik, C285/11; 31 gennaio 2013, Stroy Trans, C- 642/11).

In applicazione della citata giurisprudenza, questa Corte ha avuto occasione recentemente di affermare che "in tema di Iva, l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta".

"La prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente".

"Incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi".

La CTR non ha in alcun modo esaminato gli elementi presuntivi offerti dall'Ufficio, nè ha esaminato la circostanza, rilevante per giudizio, dedotta dalla società circa l'impossibilità di ottenere la stessa produzione senza l'acquisto della materia prima ritenuta dall'ufficio come inesistente. La CTR, premesso un richiamo alla giurisprudenza di questa Corte si è limitata ad affermare "Alla luce di quanto argomentato non si ravvisa l'ottemperanza del contribuente al dettato normativo e giurisprudenziale innanzi enunciato. Tra l'altro alla insufficienza degli elementi prodotti, si rileva anche un comportamento omissivo, visto che a fronte di una verifica rilevante e complessa, successivamente alla consegna del PVC il contribuente non ha ritenuto di dover presentare alcuna memoria difensiva, formulare una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione per adesione ove, nel corso del contraddittorio che si sarebbe realizzato avrebbe avuto modo e tempo per meglio contestare le conclusioni a cui erano pervenuti i militari verificatori", adottando una motivazione che non fornisce alcuna valutazione degli elementi presuntivi o di prova forniti dalle parti e fonda la propria decisione su una circostanza sostanzialmente irrilevante (la mancata presentazione, in sede di accertamento con adesione, di una memoria per sollecitare il contraddittorio).

Nessun cenno viene fatto poi agli elementi da cui si sarebbe tratta la consapevolezza della contribuente della partecipazione a una operazione soggettivamente inesistente, elemento per nulla valorizzato.

4. Con il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., e degli artt. 24 e 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Lamenta che la CTR aveva accolto l'appello dell'Ufficio limitandosi a fare delle affermazioni prive di significato adottando una motivazione meramente apparente.

La censura non è fondata.

Come chiarito dalla giurisprudenza di questa Corte (Cass., sez. un., n. 19881 del 2014; Cass., sez. un., n. 8053 del 2014) la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, ratione temporis applicabile, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione; è pertanto denunciata in cassazione solo l'anomalia motivazionale che, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un "error in procedendo" che comporta la nullità della sentenza solo nel caso di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili", di "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", non essendo invece più consentita la formulazione di censure per il vizio di insufficiente o contraddittoria motivazione (Cass., sez. un., n. 14477 del 2015; ex multis, tra le sezioni semplici, Cass. n. 31543 del 2018). - E' stato, inoltre, precisato che di "motivazione apparente" o di "motivazione perplessa e incomprensibile" può parlarsi laddove essa non renda "percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice" (Cass. SS.UU. n. 22232 del 2016).

Nella specie la sentenza impugnata, si sottrae alla censura.

5. Con il quarto motivo deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 comma 5, in tema di motivazione dell'avviso di accertamento nonchè dell'art. 2697 c.c., in tema di onere della prova, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che la CTR aveva erroneamente ritenuto insussistente la eccepita carenza di motivazione dell'accertamento.

Il motivo è inammissibile.

La censura incorre in una indebita sovrapposizione dei profili della motivazione e della prova della pretesa tributaria.

La CTR ha rilevato che il giudice di primo grado aveva errato nel confondere la prova della pretesa impositiva con la motivazione dell'atto che nella specie era stata correttamente adottata per relationem al processo verbale di constatazione.

Nel procedimento tributario, la motivazione dell'avviso di accertamento assolve ad una pluralità di funzioni e cioè garantire il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa.

In altri termini, la motivazione dell'avviso è compiuta laddove emerga una fedele e chiara ricostruzione di tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, così da consentire una adeguata, efficace e piena difesa in giudizio.

La trattazione del secondo motivo del quinto e dell'ottavo deve ritenersi assorbita.

Il ricorso deve essere, pertanto, accolto per quanto in motivazione e la sentenza cassata con rinvio alla CTR del Lazio anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i motivi uno, sei e sette per quanto in motivazione; rigettati il terzo e il quarto e assorbiti il secondo, il quinto e l'ottavo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio anche per le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 27 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza