Sentenza del 20/12/2021 n. 40690 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società contribuente ISIRADIO SAS di C.I. & C., nonchè i singoli soci C.I., C.C., C.E., C.R. e R.A. hanno impugnato diversi avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, con i quali venivano accertate maggiori IRPEF, IRAP per indeducibilità dei costi e IVA per indebita detrazione. Gli avvisi traevano origine da un PVC della Guardia di Finanza del 16 marzo 2010, dal quale emergeva che la società contribuente avesse preso parte a una "frode carosello". In particolare, si contestava alla società contribuente di avere rivestito il ruolo di soggetto interposto in una catena di operazioni soggettivamente inesistenti, la quale coinvolgeva a monte fornitori privi di organizzazione, considerati cartiere o società missing traders; tale circostanza avrebbe consentito alla società contribuente, secondo i verbalizzanti, di godere di una indebita detrazione IVA conseguente all'acquisto di telefoni cellulari in larga scala provenienti da fornitori nazionali, Eurounitari e sanmarinesi in evasione di imposta. I soci, dal canto loro, hanno impugnato gli avvisi di accertamento con cui erano stati sottoposti a ripresa, per trasparenza, i maggiori redditi conseguenti all'accertamento di maggiori ricavi nei confronti della società, in proporzione delle rispettive quote di partecipazione. A questi ricorsi faceva seguito l'impugnazione di analogo avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2008. I contribuenti hanno dedotto, per quanto qui rileva, l'estraneità alla frode contestata dall'Ufficio.

La CTP di Napoli ha rigettato i ricorsi riuniti, ritenendo che la società contribuente fosse compartecipe della frode IVA. La CTR della Campania, con sentenza in data 5 marzo 2015, ha accolto l'appello dei contribuenti, ritenendo provata l'estraneità della società contribuente alla frode carosello. Ha accertato il giudice di appello - così accogliendo il primo motivo di appello dei contribuenti che i pagamenti eseguiti dalla società contribuente avessero data certa successiva alla data di emissione della fattura e che fossero stati effettuati con strumenti tracciabili (bonifici); ha accertato, inoltre, il giudice di appello che i prezzi praticati dalla ricorrente sia in fase di acquisto, sia in fase di rivendita, fossero conformi a quelli di mercato. La CTR ha, inoltre, osservato che la contribuente si fosse premurata di acquisire fatture, lettere di presentazione aziendale, visure camerali e bilanci, allo scopo di conoscere l'effettiva esistenza e operatività dei propri fornitori, così traendo la conclusione che la società contribuente non potesse essere a conoscenza del fatto di essere un anello di una catena di operazioni fraudolente. Sotto quest'ultimo profilo, la CTR ha ritenuto che sarebbe spettato all'Ufficio dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che avrebbero consentito di concludere che il soggetto passivo fosse consapevole di far parte di una evasione IVA e che non fosse sufficiente, in proposito, l'esistenza di un fornitore privo di struttura organizzativa. Ha aggiunto, infine, che si

sarebbe dovuta provare la sussistenza della compartecipazione consapevole della contribuente alle operazioni fraudolente, circostanza che la CTR ha escluso alla luce dell'esame delle dichiarazioni rese da soggetti terzi, riportate nei verbali di constatazione.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a un unico e pluriarticolato motivo; resistono i contribuenti con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

Con istanza in data 27 settembre 2021 i controricorrenti hanno formulato tempestiva istanza di trattazione orale a termini del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis di cui è stata data comunicazione al ricorrente.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione e falsa applicazione degli artt. 2727, 2728 e 2729 c.c., nella parte in cui la CTR ha ritenuto esistente la buona fede da parte della società contribuente. Sottolinea il ricorrente che la sentenza di appello ha privilegiato elementi di carattere puramente formale, senza valutare gli elementi sostanziali posti a sostegno della pretesa tributaria. Censura, inoltre, il ricorrente la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto insufficiente la produzione del PVC, costituente atto pubblico a termini dell'art. 2700 c.c., nonchè nella parte in cui non avrebbe valorizzato altre fonti di prova, dalle quali sarebbe potuto emergere che le società a monte costituivano società filtro (missing traders). Il ricorrente censura, ancora, la sentenza impugnata nella parte in cui avrebbe imposto all'Ufficio l'onere di accertare la compartecipazione della contribuente alla frode carosello, nonchè nella parte in cui avrebbe imposto all'Ufficio di comprovare l'elemento psicologico della società contribuente. Sotto quest'ultimo profilo, il ricorrente osserva che sarebbe sufficiente la prova, attraverso presunzioni, di un comportamento negligente del contribuente, essendo onere di quest'ultimo provare di essersi trovato nell'impossibilità di essere consapevole del coinvolgimento in un meccanismo fraudolento. Riprende, infine, il ricorrente gli elementi indiziari addotti a sostegno della pretesa tributaria, quali le relazioni commerciali con le società filtro, il ruolo della società quale ultimo anello della catena distributiva, l'acquisto di beni a un valore inferiore a quello pagato dai cedenti ai propri fornitori, nonchè l'avere intrattenuto con le società cartiere rapporti commerciali continuativi per più periodi di imposta, contestando la pregnanza degli elementi addotti dal contribuente e valorizzati dalla CTR a sostegno della prova contraria.

2. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso nel suo complesso formulata dai controricorrenti, posto che il ricorso non mira strutturalmente a ripercorrere il ragionamento decisorio in fatto compiuto dal giudice del merito, bensì a colpire lo svolgersi del ragionamento logico-deduttivo che ha fondato il meccanismo presuntivo sulla base del quale è stata decisa la causa, nonchè il corretto esercizio delle regole di riparto dell'onere della prova.

3. Il ricorso è fondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga a operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sull'Ufficio l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione andava ad inserirsi in una evasione di imposta, dimostrando anche in via presuntiva, in base a 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, poi, sul contribuente la prova contraria di avere adoperato - al fine di 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 (Cass., Sez. V, 17 agosto 2021, n. 22969; Cass., Sez. V, 3 agosto 2021, n. 22107; Cass., Sez. V, 20 luglio 2021, n. 20648; Cass., Sez. V, 8 luglio 2021, n. 19387; Cass., Sez. VI, 11 novembre 2020, n. 25426; Cass., Sez. V, 20 luglio 2020, n. 15369; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2019, n. 5873; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., Sez. V, 24 agosto 2018, n. 21104; Cass., Sez. V, 20 aprile 2018, n. 9851; Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9721; Cass., Sez. U., 12 settembre 2017, n. 21105). E' stato, ad esempio, ritenuto assolto l'onere della prova da parte dell'Amministrazione finanziaria nel caso in cui non sia stato verificato, in relazione all'emittente, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale o l'inidoneità allo svolgimento dell'attività economica (Cass. Sez. V, 28 giugno 2018, n. 17173; Cass., Sez. V, 15 dicembre 2017, n. 30148; Cass., Sez. V, 21 aprile 2017, n. 10120), ovvero ove sia stata utilizzata documentazione fiscale non corrispondente alla realtà economica (Cass., Sez. V, 19 agosto 2020, n. 17335).

4. La consolidata giurisprudenza di questa Corte risponde a una altrettanto consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, che configura l'evasione tributaria ai fini IVA anche nel caso in cui un soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi e, in particolare, con il proprio acquisto, a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessione (Corte di Giustizia UE, 18 maggio 2017, Litdana, C624/15, punto 33; Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 e C-164/13, punti 49 e 50; Corte di Giustizia UE, 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punti da 38 a 40; Corte di Giustizia UE, 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punto 54; Corte di Giustizia UE, 21 giugno 2012, Mahagèben e David, C-80/11 e C/142/11, punto 46; Corte di Giustizia UE; 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C- 439/04 e C440/04, punti 45, 46, 56). Nel qual caso, si esige che gli operatori commerciali adottino tutte le misure che si possano loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non conduca loro a partecipare a una evasione di imposte (Corte di Giustizia UE, 17 dicembre 2020, n. Bakati Plus, C-656/19, punto 80; Corte di Giustizia UE, Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 28 marzo 2019, Ving, C-275/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, punto 41; Corte di Giustizia UE, Litdana, cit., punto 34).

5. La giurisprudenza Eurounitaria ritiene, inoltre, che gli operatori che adottino qualsiasi misura che possa essere ragionevolmente pretesa nei loro confronti al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena abusiva o fraudolenta devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro soggetto passivo (Corte di Giustizia UE, 20 maggio 2021, Alti, C-4/20, punto 36; Corte di Giustizia UE, 11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C-384/04, punti 32 e 33).

6. La buona fede dell'operatore che intenda avvalersi della detrazione in un'operazione inserita nell'ambito di una evasione IVA va, pertanto, intesa in termini oggettivi alla stregua di un elevato livello di diligenza, secondo standard esigibili in ragione dell'attività professionale da questi prestata, avuto riguardo al contesto in cui le operazioni si sono svolte, allo scopo di raggiungere la prova che il cessionario non sarebbe stato in grado di sapere, secondo la diligenza a lui richiesta (art. 1176 c.c., comma 2), di partecipare a un'evasione IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena produttiva o distributiva.

7. Parimenti, in tema di accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, si ritiene che - rispettivamente ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 - il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, sia tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, ancorchè non basati su elementi incontrovertibili e definitivi, purchè gravi e precisi (Cass., Sez. V, 22 luglio 2020, n. 15595), dando poi atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono); solo in un secondo momento, ove si ritenga che tali elementi siano dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, si dà ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. c.c. e art. 2697 c.c., comma 2, (Cass., Sez. VI, 7 giugno 2017, n. 14237). Sicchè il giudice dovrà tenere conto del quadro indiziario addotto dall'Ufficio e, una volta ritenutane la pregnanza indiziaria, andrà a valutare gli elementi di prova contraria addotti dal contribuente.

8. Nel caso di specie è stato accertato dalla sentenza impugnata che la società contribuente, avente struttura di società di persone operante nel settore del commercio all'ingrosso di elettrodomestici, ha avuto contatti con imprese filtro per operazioni di vendita di telefoni cellulari ("aveva intrattenuto rapporti commerciali con le imprese note alla Polizia Tributaria per il ruolo di missing trader"), per importi ingentissimi per decine di milioni di Euro e per periodi prolungati ("negli anni 2001, 2002 e 2003 tra i clienti della KAM vi era stata la Isiradio che aveva acquistato telefoni cellulari per un ammontare imponibile complessivo pari a circa 11.500.000,00 Euro"). Gli stessi atti impugnati riguardano i periodi di imposta dal 2003 al 2008, ma individuano per alcuni rapporti commerciali (come si è visto nel caso della fornitrice KAM), anche rapporti risalenti anche a periodi di imposta precedenti quelli di accertamento. Con riferimento a tale complessa e continuativa attività commerciale (rispetto alla quale sono state accertate operazioni imponibili per oltre 100 milioni di Euro), il riscontro effettuato dal giudice di appello circa il fatto che la società contribuente controricorrente avesse verificato alcuni dati commerciali (lettere commerciali, bilanci, visure camerali), non dà contezza della complessità del contesto in cui tali operazioni si fossero inserite (entità e ripetitività delle operazioni commerciali compiute), sia al fine della prova degli elementi indiziari circa la consapevolezza del contribuente di avere avuto rapporti con soggetti privi del requisito organizzativo, sia al fine dell'assolvimento della prova contraria. Parimenti, non può ritenersi sufficiente il riscontro delle modalità e dei tempi di pagamento e la sola inesistenza di antieconomicità (la conformità dei prezzi praticati a quelli di mercato e l'esistenza di ricarichi all'interno della catena distributiva), tenuto conto della struttura della società contribuente (società di persone) in relazione all'imponente volume di vendite e finanziario conseguente alle operazioni commerciali effettuate, che avrebbe richiesto

un approfondito e costante monitoraggio del ruolo avuto dalla società contribuente con i propri fornitori e, conseguentemente, del ruolo assunto dalla contribuente all'interno della catena distributiva. Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto:

"qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga a operazioni soggettivamente inesistenti, per avere la contribuente intrattenuto rapporti con soggetti privi di organizzazione, incombe sull'Ufficio l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione andasse ad inserirsi in una evasione di imposta dimostrando, anche in via presuntiva che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando la diligenza richiesta dalla qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; nel qual caso, insorge l'onere del contribuente di fornire la prova contraria di avere adottato tutte le cautele che siano ragionevolmente esigibili da un operatore professionale, tenuto conto del contesto commerciale in cui le operazioni si siano svolte, avuto riguardo a tipologia, entità e ripetitività delle operazioni commerciali, al fine di assicurarsi, con adeguato monitoraggio, che le operazioni effettuate non lo conducano a partecipare a una evasione di imposte".

9. La sentenza impugnata, nel valorizzare - al fine di ritenere non pregnante il quadro indiziario addotto dall'Ufficio - le modalità di pagamento delle prestazioni (con strumenti di pagamento tracciabili e successivi all'esecuzione delle operazioni), l'inesistenza di antieconomicità (la conformità dei prezzi praticati a quelli di mercato e l'esistenza di ricarichi all'interno della catena distributiva) e la verifica di elementi formali, quali il riscontro delle visure camerali, dei bilanci e delle lettere commerciali, non si è conformata ai superiori principi e va cassata.

10. Il giudice del merito terrà, poi, conto dello ius superveniens circa la deducibilità dei costi da reato di cui al D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8 questione dedotta in appello e ribadita in controricorso e in memoria, rimasta assorbita dalla decisione impugnata.

11. Il ricorso va, pertanto, accolto, con rinvio della causa alla CTR a quo, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza