Sentenza del 22/06/2022 n. 20080 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società B. Grafiche s.r.l. ed ai soci M.A., M.A. e A.G. un avviso di accertamento, relativo all'anno 2010, con il quale aveva contestato l'effettuazione di cessioni intracomunitarie di beni in esenzione iva nei confronti di una società rumena in quanto le stesse erano da considerarsi inesistenti; avverso l'atto impositivo la società ed i soci avevano proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Potenza; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società ed i soci avevano proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Basilicata ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: l'attribuzione del numero identificativo iva costituiva mero requisito formale, che, tuttavia, non può essere ostativo al riconoscimento del diritto alla non imponibilità dell'iva qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione comunitaria; nel caso di specie, la cessione intracomunitaria doveva essere ritenuta non imponibile in quanto era stata effettuata a titolo oneroso e risultava che i beni erano stati trasferiti in altro stato membro tra soggetti passivi d'imposta risultanti dalla iscrizione al Vies, non assumendo rilevanza le ulteriori vicende avvenute successivamente alla vendita tra il cedente nazionale e il cessionario; non era, infine, fondata la contestazione relativa alla fittizietà dell'operazione.

L'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a sette motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui hanno resistito la società ed i soci depositando controricorso, illustrato con successivo ricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott.ssa F.P., ha depositato le proprie conclusioni scritte con le quali ha chiesto l'accoglimento del quarto motivo di ricorso.

Motivi della decisione

Per ragioni di ordine logico sistematico si ritiene di dovere esaminare unitariamente il primo, secondo e terzo motivo del ricorso.

Con il primo motivo del ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, n. 4), dell'art. 132 c.p.c., n. 4), per avere reso una motivazione apparente.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che il giudice del gravame, dopo avere fatto riferimento alla non rilevanza della iscrizione al Vies e del possesso del codice identificativo iva da parte

dell'operatore economico cessionario in caso di cessione intracomunitaria ed al relativo onere probatorio, ha affermato che le operazioni in esame erano connotate da tutti i requisiti richiesti per potersi ritenere che le stesse fossero state correttamente realizzate, cioè che le stesse fossero onerose, che l'acquirente fosse un effettivo operatore economico e che fosse avvenuto il trasferimento fisico della merce in altro stato dell'Unione.

Sotto tale profilo, lamenta parte ricorrente che non risulta in alcun modo espresso il ragionamento logico secondo cui il giudice del gravame è pervenuto al suddetto convincimento, essendosi limitato ad esaminare solo la questione relativa alla non rilevanza della successiva cancellazione dal Vies della società cessionaria e senza avere, invece, argomentato in ordine a quella che era l'effettiva materia del contendere, come prospettato nell'avviso di accertamento e come contestato dalla società ed i soci sia con il ricorso introduttivo che con il successivo atto di appello avverso la pronuncia del giudice di primo grado" Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione e falsa applicazione dell'art. 112, c.p.c., in quanto le considerazioni espresse in motivazione non sono riferibili al reale thema decidendum che era stato portato alla cognizione del giudice del gravame.

Evidenzia, in particolare, parte ricorrente che le questioni di fondo della controversia riguardavano la natura fittizia o meno della cessione di merci nei confronti della società rumena Fastkol, atteso il ruolo di "missing traider" della medesima, del comportamento di diligenza della cedente e dell'effettivo trasferimento della merce, ma, su tali questioni, il giudice del gravame non si sarebbe pronunciato. Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 138, par. 1, Direttiva 2006/112/Ce e del D.L. n. 331 del 1993, artt. 41 e 50, per avere erroneamente ritenuto che la regolarità delle operazioni di cessione intracomunitaria derivasse dalla circostanza della irrilevanza della successiva perdita del codice identificativo iva della società cessionaria, mentre, nel caso di specie, avrebbe dovuto accertare l'effettività delle operazioni, al di là del dato meramente formale consistente nella perdita della partita iva, cioè l'effettività del trasporto e la effettiva operatività della cessionaria.

I motivi sono fondati.

Si evince, in primo luogo, dalla sentenza censurata che la ragione della pretesa impositiva consisteva nella ritenuta imponibilità ai fini iva delle cessioni intracomunitarie compiute dalla società nei confronti di una società rumena in quanto le stesse erano da considerarsi inesistenti.

Inoltre, si evince dal ricorso che il giudice di primo grado aveva rigettato l'impugnazione proposta dalla società e dai soci in quanto aveva ritenuto che mancava la prova dell'effettivo trasferimento dei beni presso la società cessionaria nonchè dei pagamenti e, avverso la suddetta pronuncia, la società ed i soci avevano proposto appello prospettando le seguenti ragioni di censura: omessa valutazione dei documenti prodotti al fine di provare l'effettività del trasporto presso la società comunitaria e per contrastare la tesi dell'amministrazione finanziaria secondo cui la cessionaria non era una società realmente esistente; omessa valutazione della effettività dei pagamenti; illegittimità della sentenza in quanto il giudice di prima grado aveva erroneamente ritenuto che la società cessionaria estera non fosse un soggetto passivo iva, sia in quanto non rilevava la mancata iscrizione al Vies sia in quanto non era corretta la prospettazione

secondo cui la stessa fosse un missing trader; illegittimità della sentenza per avere ritenuto irrilevante l'assenza di vantaggi economici per la società nell'ambito della prospettazione della ritenuta partecipazione ad una frode; omessa motivazione relativa alla eccezione di contraddittorietà della motivazione.

Dai suddetti elementi si evince, quindi, che la pretesa dell'amministrazione finanziaria si fondava, essenzialmente, sulla ritenuta inesistenza della società cessionaria, ritenuta missing trader, dunque fittizia, e, a tal fine, si era prospettato che la fittizietà della cessione era riconducibile, oltre al fatto che la società cessionaria era stata cancellata nel corso del 2010 dal Vies, anche alla mancanza di prova in ordine alla effettiva esistenza della stessa, nonchè alla effettività dei trasporti e dei pagamenti.

Gli stessi motivi di appello della società e dei soci erano orientati a ribaltare la pronuncia del giudice di primo che, invece, aveva ritenuto mancanti i presupposti per potere ritenere che le operazioni fossero non imponibili, cioè la soggettività passiva della società cessionaria e l'effettivo trasferimento della merce.

In questo quadro ricostruttivo del thema decidendum, dunque, il giudice del gravame avrebbe dovuto orientare la decisione accertando, in fatto, se, nonostante la mancanza del codice identificato iva, la società cessionaria fosse comunque esistente, cioè un reale soggetto economico cui attribuire la soggettività passiva iva, e, in questo ambito, verificare se la merce fosse stata effettivamente ad essa trasportata, tenuto conto della complessiva prospettazione, posta a fondamento della pretesa impositiva, della natura fraudolenta dell'operazione.

La pronuncia del giudice del gravame ha incentrato la disamina su di un profilo, quello relativo alla non rilevanza del venire meno dell'iscrizione al Vies che non attiene al thema decidendum che era stato posto alla sua cognizione.

Quel che, come detto, il giudice del gravame avrebbe dovuto accertare era se, a prescindere dal venire meno dell'iscrizione al Vies, la società ed i soci avevano effettivamente dato la prova dell'effettività dell'operazione, cioè del trasporto della merce presso la società cessionaria estera e della qualificabilità della stessa quale soggetto passivo ai fini iva, dunque della sua effettiva operatività quale soggetto economico.

Va precisato, a tal proposito, che la Corte di giustizia (causa c-21/16) ha precisato che l'art. 131 e l'art. 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro neghi l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una cessione intracomunitaria per il solo motivo che, al momento di tale cessione, l'acquirente, domiciliato sul territorio dello Stato membro di destinazione e titolare di un numero di identificazione di imposta sul valore aggiunto valido per le operazioni in tale Stato, non è iscritto al sistema di scambio di informazioni in materia di imposta sul valore aggiunto e non è assoggettato ad un regime di tassazione degli acquisti intracomunitari, allorchè non esiste alcun serio indizio che lasci supporre l'esistenza di una frode ed è dimostrato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali dell'esenzione.

In sostanza, se è pur vero che, al fine di negare l'imponibilità della cessione intracomunitaria, non è rilevante la mancata iscrizione al Vies, salvo che sussistano elementi presuntivi che inducano a ritenere che le operazioni siano state realizzate al fine di perseguire un intento fraudolento e purchè sia dimostrato che sussistano le condizioni sostanziali che devono essere a fondamento del riconoscimento della non imponibilità dell'iva.

La stessa Corte di giustizia evidenzia sulla base di quali specifici elementi deve essere valutata la sussistenza della soggettività passiva, in particolare ha evidenziato che la definizione di soggetto passivo, enunciata all'art. 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, riguarda esclusivamente la persona che compie, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, quali che siano gli scopi e i risultati di tale attività, senza subordinare detta qualità al fatto che il soggetto possieda un numero di identificazione IVA (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 49 e giurisprudenza ivi citata), eventualmente specifico alla realizzazione di operazioni intracomunitarie, oppure che tale persona sia iscritta al sistema VIES. Dalla giurisprudenza della Corte risulta, inoltre, che il soggetto passivo agisce in tale qualità quando effettua operazioni nell'ambito della propria attività imponibile (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

In particolare, per quanto riguarda i requisiti sostanziali che devono essere soddisfatti affinchè un'operazione possa essere qualificata come cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 28 quater, punto A, lett. a), comma 1, della sesta direttiva (aggiunto dalla Direttiva 16.12.91, n. 91/680), va osservato che dalla giurisprudenza comunitaria risulta che rientrano in tale nozione, e sono pertanto esentate dall'IVA, le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o dall'acquirente, o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro, ma all'interno dell'Unione, effettuate per un altro soggetto passivo di imposta che agisce in quanto tale in altro Stato membro, e che si traducono nel trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario (cfr. C. Giust. CE, 7.12.10, C-285/09, C. Giust. CE, 27.9.12, cit.).

La giurisprudenza comunitaria ha precisato, inoltre, che spetta al fornitore di beni provare che sono soddisfatte le condizioni di applicazione dell'art. 28 quater, punto A, lett. a), comma 1, della sesta direttiva, comprese quelle imposte dagli Stati membri per una corretta e semplice applicazione delle esenzioni e per prevenire ogni possibile frode, evasione fiscale o condotta concretante abuso del diritto (v. C. Giust. CE, 7.12.10, cit.).

Questa Corte, anche di recente, ha precisato che, in caso di cessioni intracomunitarie, il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività del trasporto della merce nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario; in mancanza, deve emergere la sua buona fede, cioè che egli non sapesse o non avrebbe dovuto sapere che l'operazione effettuata rientrava in un'evasione posta in essere dall'acquirente e, ciò nonostante, non avesse adottato tutte le misure ragionevoli per evitare di parteciparvi, così come stabilito da CGUE 6 settembre 2012, in C-273/11, Mecsek (Cass. n. 26062 del 30/12/2015; Cass. n. 4636 del 26/02/2014. Si veda, da ultimo, anche CGUE 17 ottobre 2019, in causa C-653/18, Unite/).

Ed è stato, inoltre, affermato il seguente principio di diritto: "in tema di IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti l'imponibilità di cessioni relative a merci che si ritengano

fittiziamente esportate in altro Paese membro della UE, grava sul cedente l'onere di provare l'effettività del trasporto nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario".

Dunque, l'attribuzione del numero identificativo e la sua conferma da parte dell'autorità dello Stato di destinazione della merce forniscono la prova dello status fiscale del soggetto passivo dell'operazione ed agevolano il controllo tributario della stessa, ma la loro concreta assenza assume un specifico rilievo, ai fini di negare la non imponibilità della cessione, qualora tale violazione formale abbia l'effetto di impedire la dimostrazione certa che i requisiti sostanziali dell'operazione intracomunitaria erano stati soddisfatti (C. Giust. CE, 27.9.07, C- 146/05).

In altri termini, se la mancata indicazione, da parte del fornitore, del numero di identificazione del cessionario, o l'omessa richiesta di conferma della validità di tale numero, al momento in cui la cessione viene compiuta, non possono di per sè giustificare il diniego di non imposizione dell'operazione effettuata, è pur sempre necessario che il fornitore medesimo fornisca indicazioni idonee a dimostrare che l'acquirente è un soggetto passivi) che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione di cui trattasi (C. Giust. CE, 27.9.12, C587/10).

In difetto di tale dimostrazione" invero, anche il mancato compimento dei suddetti adempimenti formali, richiesti dalla normativa nazionale (D.L. n. 331 del 1993, art. 50) e comunitaria (Direttive CE in materia), assume uno specifico rilievo, ai fini di negare il diritto alla non assoggettabilità ad imposta dell'operazione di cessione intracomunitaria, in quanto si traduce in un impedimento alla dimostrazione certa di uno dei requisiti sostanziali di tale cessione, costituito dallo status fiscale di soggetto passivo IVA del cessionario intracomunitario (cfr. Cass. 3603/09).

In tale prospettiva, se è certamente irrilevante ai fini dell'esclusione di tale diritto il fatto che il numero di identificazione dell'acquirente, valido al momento dell'esecuzione dell'operazione, sia stato, successivamente al suo compimento, cancellato dall'autorità del Paese di destinazione della merce con efficacia retroattiva (è la fattispecie presa in esame da C. Giust. CE, 6.9.12, cit.), a conclusione ben diversa deve pervenirsi laddove tale numero sia del tutto inesistente, ovvero fornisca indicazioni in contrasto con il riconoscimento della qualità di soggetto passiva IVA del cessionario, o la sua validità non sia stata confermata dall'autorità dello Stato di appartenenza dell'acquirente. E ciò, laddove il cedente dei beni non sia stato in grado di fornire la dimostrazione della sussistenza dei presupposti di fatto che possano giustificare la deroga al normale regime impositivo, provando che, al di là delle violazioni formali, sussistano le caratteristiche sostanziali di affidabilità della controparte, sotto il profilo dello status fiscale di soggetto passivo IVA nello Stato di appartenenza, che legittimano la non assoggettabilità ad imposta della cessione intracomunitaria di cui si tratti (cfr. Cass. 3603/09, 13457/12).

In sostanza, al di là del profilo formale relativo alla esistenza o meno del codice identificativo iva, ove la amministrazione finanziaria, come nel caso in esame, prospetti la natura fraudolenta dell'operazione e, in particolare, la natura di società cartiera della cessionaria comunitaria, il cedente ha l'onere di provare l'effettività della cessione e, dunque, che il trasporto è effettivamente avvenuto, nonchè la sostanziale qualità di soggetto passivo del cessionario, secondo i requisiti sopra precisati.

Con riferimento al caso di specie, la pronuncia censurata ha limitato la propria considerazione sul solo profilo della irrilevanza della successiva cancellazione della cessionaria dal Vies, ma non ha in alcun modo provveduto ad accertare, sulla base delle stesse deduzioni difensive prospettate dalla società e dai soci, che l'operazione non aveva alcun intento frodatorio, che il trasporto era effettivamente avvenuto e che il cessionario fosse un soggetto qualificabile quale soggetto passivo.

Nè può avere rilievo l'affermazione, contenuta in sentenza secondo cui "Nel caso di specie si è in presenza di una cessione comunitaria non imponibile iva dal momento che la stessa è stata effettuata a titolo oneroso, risulta che i beni sono stati trasferiti in altro stato membro tra soggetti passivi d'imposta comunitari risultanti dalla iscrizione al Vies".

In realtà, con il suddetto passaggio motivazionale il giudice del gravame non risulta avere compiuto alcun accertamento in fatto in ordine alle specifiche questioni che erano state poste alla sua attenzione, cioè l'effettività del trasferimento e la qualificabilità del cessionario come soggetto passivo.

Quest'ultima affermazione, in particolare, risulta riferita alla mera circostanza della precedente iscrizione al Vies ed alla successiva considerazione che: "Le ulteriori vicende avvenute successivamente alla vendita tra operatore italiano e operatore bulgaro non possono influire sulla detraibilità o meno dell'iva da parte dell'operatore italiano".

Manca, quindi, un preciso ragionamento logico in ordine alle diverse ed ulteriori questioni che erano state poste alla sua attenzione, cioè la ragione della sussistenza dei presupposti sostanziali per potere ritenere effettive le operazioni, sia sotto il profilo della verifica dell'avvenuto trasporto che dell'effettiva qualificabilità della cessionaria quale soggetto passivo ai fini iva.

Ciò, tenuto conto che questa Corte a Sezioni Unite (Cass. 22232/2016; Cass. 8053/2014) ha invero affermato che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture".

Nè può darsi rilievo al successivo passaggio motivazionale con il quale il giudice del gravame ha ritenuto di dovere escludere la natura fittizia delle operazioni.

La affermazione del giudice del gravame è basata su mere ed astratte considerazioni, senza alcuna verifica in concreto della natura fittizia delle operazioni.

Il giudice del gravame, invero, ha escluso la fittizietà dell'operazione ragionando: ora, sulla inverosimiglianza del fatto che il cedente possa avere realizzato un'operazione fittizia senza che gli sia stata contestata la mancanza di strutture o l'inesistenza di idonea capacità produttiva; ora, sul fatto che il venditore può indursi all'emissione di fatture per operazioni inesistenti solo se questo non incida sul proprio volume di affari, essendo l'iva una imposta neutra; ora sulla

richiesta di archiviazione del pubblica ministero, che si esprime in termini di sospetti e non di indizi e, comunque, qualifica come cartiere le società estere, quindi non riferibile alla società interna, ora al fatto che la stessa prospettazione dell'amministrazione finanziaria avrebbe confermato l'esistenza delle operazioni.

Si tratta, tuttavia, di profili non conferenti con l'accertamento che il giudice del gravame avrebbe dovuto compiere nel caso di specie, secondo quanto rilevato.

Ne consegue che la pronuncia censurata è viziata per violazione dell'art. 112, c.p.c., non avendo pronunciato sulle specifiche questioni che erano state poste alla sua attenzione, in relazione al thema decidendum delineato dagli stessi atti difensivi delle parti, nonchè per motivazione apparente, avendo solo in astratto affermato che le operazioni di cessione intracomunitarie fossero non imponibili ai fini iva, senza, tuttavia, esporre il ragionamento logico seguito per pervenire alla considerazione finale; la stessa, inoltre, è viziata da violazione di legge, non avendo correttamente applicato i principi sopra riportati in ordine alla verifica dell'effettività dell'operazione.

L'accoglimento del primo, secondo e terzo motivo di ricorso comporta l'assorbimento dei restanti motivi, in particolare: del quarto, don il quale si censura la sentenza si sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5),, per omessa valutazione circa un fatto decisivo per il giudizio relativo alla fittizietà della società cessionaria; del quinto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e 17, nonchè del D.L. n. 331 del 1993, artt. 41, 45 e 46, per avere escluso la fittizietà dell'operazione di cessione intracomunitaria; del sesto, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione e falsa applicazione degli artt. 498, 411 e 654, c.p.p., per avere escluso la fittizietà dell'operazioni sulla base di una automatica applicazione del decreto di archiviazione; del settimo, con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e dell'art. 132 c.p.c., n. 4), per non avere motivato sulle ragioni per le quali ha ritenuto rilevante il decreto di archiviazione.

In conclusione, sono fondati il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, assorbiti i restanti, con conseguente cassazione della pronuncia censurata e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo, secondo e terzo motivo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 giugno 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza