Sentenza del 15/09/2022 n. 27250 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società C. s.r.l., operante nel settore della produzione di valvole per impianti industriali, ha impugnato, con nove motivi, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, di cui in epigrafe, con la quale è stato rigettato l'appello della società in controversia riguardante l'impugnazione di due avvisi di accertamento, per maggiori imposte Ires, Iva ed Irap, oltre interessi e sanzioni, relativi alle annualità di imposta anni (---) (avviso n. (---)) e (---) (avviso n. (---)). Tali avvisi di accertamento, furono emessi a seguito di una verifica fiscale che, iniziata nei confronti della società MBM di M.B. e proseguita, con controlli incrociati, nei confronti di Carraro s.r.l., che ipotizzò l'inesistenza oggettiva di prestazioni di servizi (mano d'opera per la manutenzione di apparati industriali elettromeccanici) fatturate da MBM di M.B. nei confronti della C. s.r.l.

2. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

3. Nelle more del presente giudizio, la società contribuente ha presentato istanza di sospensione del giudizio, per l'avviso di accertamento relativo all'annualità (---) (n. (---)), dichiarando di aver perfezionato la procedura di definizione agevolata delle controversie tributarie, ai sensi del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11 conv., con modificazioni, in L. 21 giugno 2017, n. 96; ha allegato all'uopo, telematicamente, la relativa domanda di definizione agevolata.

4. L'Agenzia delle entrate, dal canto suo, dando atto che la Direzione provinciale della Lombardia aveva comunicato, con nota del 6 agosto 2018, che il contribuente aveva presentato domanda di definizione della lite, ai sensi del D.L. n. 50 del 2017, art. 11 conv. in L. n. 96 del 2017 ed aveva provveduto pagamento previsto per la definizione dei carichi pendenti, ha chiesto l'estinzione parziale del giudizio, in relazione all'avviso di accertamento per l'anno (---), mentre per l'avviso di accertamento relativo all'annualità (---), ha chiesto fissarsi l'udienza di discussione.

La società contribuente ha presentato, ex art. 378 c.p.c., memoria telematica.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va dichiarata l'estinzione del giudizio originato dall'impugnazione dell'avviso di accertamento, per l'anno (---), n. (---). La documentazione allegata dalla difesa di parte ricorrente, in una all'adesione dell'Agenzia delle entrate, comprova la definizione della controversia ai sensi del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11 convertito con modificazioni dalla L. 21 giugno 2017, n. 96.

1.1. Le spese di lite relative a tale parte del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate (D.L. n. 50 del 2017, art. 6, comma 10).

1.2. Il giudizio prosegue, dunque, per la parte in cui residua l'interesse, ovvero per la controversia originata dall'impugnazione dell'avviso di accertamento n. (---) relativo all'anno (---), riguardante maggiori imposte Ires, Irap ed Iva, per Euro 230.180,00, oltre sanzioni ed interessi.

2. Col primo motivo di ricorso la società ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "la violazione e falsa applicazione del principio di obbligatoria instaurazione del contraddittorio preventivo" nella parte in cui la CTR ha respinto la relativa eccezione proposta dalla società affermando l'inesistenza di un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio, invece, sancito, specie in materia di Iva, dalla giurisprudenza comunitaria e dalla giurisprudenza nazionale.

2.1. Il motivo non supera lo scrutinio di ammissibilità, ex art. 360 bis c.p.c., n. 1, avendo le Sezioni Unite di questa Corte, già con la sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013, affermato a chiare lettere che la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, determina di per sè, in caso di inosservanza e salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus" a carico di quei contribuenti "nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività". Tale principio è stato ribadito da numerose successive pronunce, tra cui quella, sempre delle Sezioni Unite, n. 24823 del 9 dicembre 2015, che ha precisato che "la previsione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale" in quanto le garanzie ivi fissate "trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente" (Sez. U. cit., par. IV, p. 1). Quanto all'Iva, sebbene sussista un obbligo generale di contraddittorio, trovando applicazione diretta il diritto dell'Unione, con la conseguenza che, in tal caso, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, ciò vale alla specifica condizione che "in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (Sez. U. n. 24823 del 2015 cit.; sulla cd. prova di resistenza, ex multis, cfr. Cass., 25/01/2017, n. 1969).

2.2. Nel caso di specie è pacifico, oltre a risultare dalla sentenza impugnata, che la società contribuente non ha subito alcun tipo di accesso, ispezione o verifica da parte degli organi di controllo nei locali ove esercita l'attività, essendo la verifica consistita in un accertamento di tipo documentale (c.d. a tavolino) che non impegnava l'amministrazione finanziaria neppure a redigere un p.v.c. da notificare alla società contribuente; inoltre la società non ha neppure allegato di aver fornito la prova di resistenza, il che conferma l'inammissibilità del mezzo.

3. Col secondo mezzo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione di legge (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 e L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7) in cui sarebbero incorsi i secondi giudici nel rigettare l'eccezione di invalidità dell'avviso di accertamento per insufficienza della motivazione e per mancata allegazione degli atti in esso richiamati in quanto afferenti a verifica fiscale condotta nei confronti di altra società, la MBM - fornitrice delle prestazioni considerate inesistenti - e le cui risultanze non erano riportate in motivazione. La difesa della società ricorrente richiama, in memoria, la sentenza della Corte di Giustizia 19/10/2019, C-189/18, Glencore Agricolture Hungary, nonchè l'ordinanza di questa Corte del 21/02/2022 n. 65586, sostenendo che i principi ivi affermati, in punto di motivazione dell'avviso di accertamento e delle garanzie a difesa del contribuente, sarebbero stati violati dal Fisco prima e dalla CTR poi.

3.2. Col terzo motivo di gravame, la società denuncia nuovamente l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati, per violazione e falsa applicazione del cd. "principio di parità delle armi", sancito dalla Costituzione italiana, dall'ordinamento comunitario e dalla Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo, per non aver avuto la società contribuente piena contezza degli elementi utilizzati dal Fisco per formulare la pretesa erariale.

3.3. Tali mezzi, che si esaminano congiuntamente per connessione di censure, sono inammissibili perchè non offrono argomenti per superare il consolidato indirizzo di questa Corte - cui va data ulteriore continuità - che, per regolare l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, ha fissato i seguenti i principi a tutela del contribuente:

(i) nel regime introdotto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione 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 necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consenta 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 (v. Cass., 25/03/2011, n. 6914; Cass., 25/07/2012, n. 13110; Cass., 15/04/2013, n. 9032; Cass., 11/04/2017, n. 9323; Cass., 11/09/ 2017, n. 21066; Cass., 23/02/2018, n. 4396; Cass., 5/10/2018, n. 24417; Cass., 15/12/2020, n. 28574; Cass., 9/02/2021, n. 3183).

(ii) L'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare tutti gli atti citati nell'avviso deve essere inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 3, con la conseguenza, quindi, che all'avviso di accertamento vanno allegati i soli atti aventi contenuto integrativo della motivazione dell'avviso medesimo e che non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale, ma non anche gli altri atti cui l'Amministrazione finanziaria faccia comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva (v., Cass., 05/10/2018, n. 24417; Cass., 15/12/2020, n. 28574; Cass., 09/02/2021, n. 3183).

(iii) Anche per l'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria ometta di allegare all'atto impositivo documenti della cui allegazione sia stata fatta ivi espressa menzione, qualora il relativo contenuto (almeno per le parti rilevanti e salienti) sia stato comunque riprodotto (in forma integrale o sintetica) in motivazione, non tale omissione non arreca al contribuente alcuna menomazione del diritto di difesa, trattandosi di un adempimento superfluo rispetto alla motivazione dell'atto impositivo, che è già integrata dalla riproduzione o dalla sintesi del documento richiamato, ma non allegato (Cass., 21/09/2021, n. 25588).

3.4. Nella specie, non solo, come rilevato dalla CTR, è stato trasfuso negli avvisi di accertamento il contenuto essenziale della segnalazione della Direzione provinciale di Bergamo a carico della società Carraro riguardante la fatturazione di operazioni oggettivamente inesistenti (inesistenza delle prestazioni di manutenzione dei macchinari industriali fornite da MBM presso lo stabilimento produttivo della Carraro), segnalazione, peraltro, debitamente allegata e, quindi, parte integrante degli stessi avvisi, ma le difese svolte dalla società nei giudizi di merito non hanno lasciato alcun dubbio circa la conoscenza, da parte della contribuente, del contenuto della pretesa fiscale di cui agli avvisi impugnati.

4. Col quarto mezzo, la società ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, là dove, in relazione all'avviso di accertamento per l'anno (---), emesso in data 17 settembre 2012 e notificato in data 4 ottobre 2012, la CTR non ha accolto l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere accertativo, definitivamente spirato il 31 dicembre 2011. Reitera, sul punto, le difese circa l'insussistenza dei presupposti per l'estensione dei termini di accertamento per violazioni che comportino l'obbligo di denuncia di uno dei reati previsti dal D.Lgs. del 10 marzo 2000, n. 74 in quanto, all'atto di emissione dell'avviso di accertamento (17 settembre 2012), non era stata avviata alcuna azione penale nei confronti del legale rappresentante della Carraro con riguardo ai fatti oggetto degli avvisi impugnati, essendo la denuncia di reato datata il 27 settembre 2012. In memoria, la difesa della società ricorrente rileva che, in ogni caso, la disciplina del raddoppio dei termini non troverebbe applicazione per l'Irap, indicando, a sostegno, la pronuncia di questa sezione dell'8/04/2022 n. 11552.

4.1. La doglianza va accolta solo in parte e, segnatamente, con riguardo al tributo Irap. Sul raddoppio dei termini di decadenza del potere di accertamento fiscale in ipotesi di seri indizi di reato, questa Corte ha enunciato i seguenti principi:

(i) il raddoppio dei termini previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 per l'Irpef e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57 per l'Iva, nella versione applicabile "ratione temporis", in forza delle modifiche introdotte con il D.L. 4 luglio 2003, n. 223, art. 37, comma 24, presuppone unicamente l'obbligo di presentazione di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come peraltro stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247, con la conseguenza che ove il contribuente denuncia il superamento dei termini di accertamento da parte del fisco, è tenuto a contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia senza poter mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (ex

pluribus, v. Cass., 02/07/2020 n. 13481; Cass., 28/06/2019, n. 17586; Cass., 13/09/2018, n. 22337; Cass., 05/06/2018, n. 14440).

(ii) "[N]non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza", applicabile in ipotesi di sussistenza di seri indizi di reità, che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'Ufficio tributario ma che deve essere accertato dal giudice; tale raddoppio non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, nè dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando "nè l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'art. 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, nè la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (Cass. 15/05/2015, n. 9974).

(iii) Su tale assetto nessun effetto spiega la sequenza di modifiche che hanno riguardato la disciplina dei termini prescritti per l'accertamento (L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi da 130 a 132, nonchè D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 2) in quanto, qualora gli avvisi di accertamento relativi a periodo d'imposta precedenti a quello in corso alla data 31 dicembre 2016 siano stati già notificati - come nel caso in esame, in cui l' atto impositivo riguardante l'annualità del (---) risulta notificato in data 17/09/2012 - si applica la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 (che non è stato modificato dalla successiva legge n. 208 del 2015), che fa espressamente salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data di entrata in vigore del predetto decreto (Cass., 09/08/2016, n. 16728).

(iv) Qualora si tratti di pretesa fiscale su tributi Irap, giacchè le violazioni delle disposizioni che prevedono e disciplinano tale tributo non sono presidiate da sanzioni penali, a differenza di quanto accade per l'Irpef e per l'Iva, non è applicabile il raddoppio dei termini di cui all'art. 43 D.P.R. cit. (Cass., 3/05/2018, n. 10483; Cass., 08/04/2022, n. 11552).

4.2. Calando tali superiori principi nella fattispecie in esame - che riguarda avviso di accertamento per l'anno (---) emesso e notificato nell'anno 2012 - se alcun errore può essere imputato alla CTR per aver ritenuto legittimo il raddoppio del termine di decadenza per l'esercizio dell'azione impositiva con riguardo ai tributi Iva ed Ires, rimanendo del tutto indifferente la data in cui è stata effettuata la comunicazione di notizia di reato, viceversa, con riguardo al tributo Irap, non essendo le violazioni delle disposizioni che riguardano tale tributo presidiate da sanzioni penali, la CTR avrebbe dovuto dichiarare decaduto il Fisco dall'azione impositiva e annullare la relativa ripresa a tassazione. In parte qua, dunque, il ricorso va accolto e non essendo necessari ulteriori accertamento di fatto - e in ossequio al principio di ragionevole durata del processo - la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, u.p., con accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente sul raddoppio dei termini per il tributo Irap.

5. Con il quinto motivo, la ricorrente deduce la violazione dell'art. 113 c.p.c., e quindi, l'errata formulazione di un giudizio non conforme alle regole di diritto, in quanto la CTR avrebbe "acriticamente" recepito l'erronea tesi dell'Ufficio sull'ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, senza che nella fattispecie risultassero integrati gli elementi costitutivi di tale fattispecie, quali la mancata effettuazione delle operazioni indicate in fattura, giacchè le

prestazioni di manutenzione straordinaria degli impianti e delle attrezzature dello stabilimento industriale di Segrate erano state oggettivamente eseguite. La ricorrente accompagna l'esposizione del motivo, richiamando una serie di elementi di fatto riguardanti i rapporti commerciali tra essa contribuente e la società Masoneilan Dressere Inc. e la società MBM di M.B., rapporti che, a suo dire, se presi in considerazione e giudicati secondo diritto, ex art. 113 c.p.c., avrebbero portato, al più, a qualificare le operazioni in essere come soggettivamente inesistenti, ossia come operazioni realmente effettuate ma riferite, nelle relative fatture, a soggetti diversi da quelli effettivi (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. a), secondo periodo). Deduce in particolare che:

a) Nel (---), la società C. s.r.l. - società operante dal 1924 nel settore della produzione di valvole per impianti industriali e, segnatamente, di valvole di regolazione meccanica, cosiddette auto azionate e la società Masoneilan Dresser Inc. - leader sul mercato internazionale della produzione di valvole di controllo cd. pneumatiche - redigevano un Memorandum di intenti (Memorandum of understanding, allegato ai giudizi di merito, v. nota 1, di pag. 2 del ricorso e nota 39 di pag. 45 del ricorso) per instaurare una partnership commerciale che avrebbe consentito a C. s.r.l. di divenire il fornitore privilegiato, di lungo periodo, per la produzione delle suddette valvole auto azionate.

b) A pagina 2 del Memorandum era stato pattuito che la Carraro soddisfacesse specifici standards qualitativi di produzione e di organizzazione, verificati dalla Masoneilan Dresser Inc. (di seguito, Dresser) mediante specifiche ispezioni/audit presso lo stabilimento di (---) della C. s.r.l. (v. allegati indicati in nota 1, di pag. 2 del ricorso ed in nota 40 di pag. 45 del ricorso);

c) Al fine di eseguire gli interventi di manutenzione straordinaria delle apparecchiature produttive site nello stabilimento di (---) per renderle conformi agli standards qualitativi richiesti da Dresser, C. si rivolse alla società MBM di M.B., esercente, dal 1998, attività di installazione e riparazione di apparati elettromeccanici (vedi visura camerale che la ricorrente indica, alle pagg. 3 e 46 del ricorso, come prodotta sub D ai ricorsi di primo e secondo grado), la quale provvedeva ad inviare la propria manodopera presso lo stabilimento di (---), ivi effettuando le prestazioni richieste.

d) I rapporti commerciali tra Carraro s.r.l. e MBM di M.B. si svolgevano con emissione da parte di quest'ultima di regolari fatture nei confronti della ricorrente, la quale versava i relativi corrispettivi e l'Iva ad esse afferenti tramite il canale bancario (v. note nn. 4, 5 e 45 del ricorso ove è indicata la produzione di fatture, ordinativi e ricevute bancarie agli allegati da 1 a 12 del ricorso di primo grado e da 1A- 12A del giudizio di primo grado, nonchè da 1B-12B della produzione in appello).

e) In esecuzione al Memorandum, al fine di verificare la conformità ai propri standard qualitativi della struttura produttiva di Carraro, Dresser effettuò le ispezioni concordate, presso lo stabilimento in (---), tramite il proprio auditor, sig. C.V., il quale redigeva i reports attestante l'esito positivo di tali verifiche (v. allegato sub I depositato da Carraro, unitamente ricorsi di primo e di secondo grado, come indicato alla nota 6 e 45 del ricorso).

f) Considerato l'esito favorevole delle ispezioni effettuate, Carraro divenne produttrice di valvole auto-azionate per conto di Dresser e successivamente per contro del gruppo multinazionale General Elettric che, nel 2010, acquistava la succitata società americana e che a tutt'oggi è il principale partner commerciale di C. (v., allegati indicati in nota 45 di pag. 47 del ricorso).

g) Solo all'esito delle verifiche fiscali e della ricezione degli avvisi di accertamento, la difesa della società C. s.r.l. aveva appurato che MBM di M.B. potesse aver fornito, di fatto, le prestazioni di manutenzione straordinaria in contestazione servendosi della struttura e dei dipendenti di un soggetto terzo, Automazione s.r.l. società quest'ultima anch'essa posseduta ed amministrata dal M. (v. nota 47 di pag. 47 del ricorso ove la ricorrente indica la documentazione allegata nei gradi merito - sub doc. B, C, D dei ricorsi di primo e secondo grado - attestante l'operatività di MBM per il tramite di Automazione s.r.l. e Albe s.r.l.; oltre alle visure camerali delle tre società la difesa della Carraro evidenzia che dal sito internet di Automazione s.r.l., amministrata dal signor M., operante nel settore dell'installazione e manutenzione di impianti civili ed industriali, era emerso l'utilizzo dei medesimi recapiti di telefono e fax presso i quali Carraro contattava MBM di M.B., in quanto riportati sulle fatture emesse da quest'ultima società).

5.1. Tale motivo di ricorso non può essere accolto.

Ritiene il Collegio che la verifica e la valutazione compiuta dalla CTR (v., in particolare, pagine 4 e 5 della sentenza) fuoriesce del tutto dal perimetro di applicazione dell'art. 113 c.p.c., considerato che, invece, il principio iura novit curia, di cui alla disposizione in parola, fa salva la possibilità per il giudice di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti ed ai rapporti dedotti lite, individuando le norme applicabili alla concreta fattispecie sottoposta al suo esame e ponendo a fondamento della sua decisione principi di diritto diversi da quelli (erroneamente) richiamati dalle parti, fermo rispettando il limite di cui all'art. 112 c.p.c..

E' del tutto fuori centro, dunque, la prospettata violazione di tale norma (art. 113 c.p.c.) rientrando, semmai, l'apprezzamento del giudice di merito sulla sussistenza di operazioni oggettivamente inesistenti, nei generali poteri conferiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c., con la conseguenza che la relativa decisione, rimessa alla sua prudente discrezionalità, è suscettibile di controllo in sede di legittimità soltanto sotto il profilo della carenza o inadeguatezza della corrispondente motivazione. Inoltre, considerato che il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prove che ritenga più attendibili ed idonee alla formazione dello stesso (ex plurimis, cfr. Cass., 21/01/2015, n. 961), non è tenuto a prendere in considerazione tutti gli elementi di fatto portati al suo esame, potendosi senz'altro limitare a porre in luce quelli che, in base al giudizio effettuato, risultano gli elementi essenziali ai fini del decidere, purchè tale valutazione risulti logicamente coerente, l'odierna censura del ricorrente - secondo cui gli elementi, i dati e le notizie poste a sostegno della pretesa fiscale, se presi in esame, avrebbero determinato una diversa qualificazione della fattispecie - non pare sottrarsi a profili di inammissibilità là dove stigmatizza una censura del merito della decisione, esulante dai poteri di controllo del giudice di legittimità.

6. Col sesto mezzo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione delle regole di riparto dell'onere probatorio e, segnatamente, dell'art. 2967 c.c., per non aver la CTR considerato che, in ambito tributario, grava sull'Ufficio, in qualità di attore in

senso sostanziale, l'onere di provare il fondamento della pretesa erariale avanzata nei confronti del contribuente e che l'onere a carico del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa tributaria scatta solo quanto l'Ufficio abbia compiutamente assolto l'onere posto a suo carico. Deduce che, anche in ipotesi di contestazione di un' operazione inesistente, è, innanzitutto, necessario che l'Amministrazione finanziaria fornisca riscontri attendibili, seppur indiziari, sulla inesistenza delle operazioni fatturate e che solo dopo aver soddisfatto tale onere, scatta, poi, l'onere del contribuente di dimostrare la legittimità delle operazioni commerciali; il percorso logico giuridico seguito dalla CTR sarebbe, dunque, errato in quanto non ha valutato se l'Amministrazione abbia fornito adeguati riscontri probatori in merito alla legittimità della pretesa erariale e , quindi, alla inesistenza delle prestazioni rese da MBM di M.B. a C. s.r.l.

6.1. La doglianza è fondata nei termini di cui di seguito.

La CTR, ha accolto la tesi dell'Ufficio, rigettando l'eccezione di parte contribuente sull'errata applicazione delle regole di riparto dell'onere probatorio, ritenendo che: a) "[›] quando il fisco, anche in base alle risultanze istruttorie della Guardia di finanza contesti il carattere fittizio di determinate operazioni la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni deve essere fornita dal contribuente" ; b) "il contribuente non può limitarsi ad esibire i mezzi di pagamento con i quali avrebbe provveduto acquistare beni e servizi dal momento che questi strumenti vengono normalmente utilizzati fittiziamente (...)" c) "(...) se l'amministrazione finanziaria fornisce validi elementi (...) per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente fittizie), passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (Cass. sent. n. 8748/2010, 15395/2008 e 1057/2008)"; d) "La società ricorrente, quale utilizzatrice di dette fatture, non è stata in grado di provare l'effettività, soggettiva ed oggettiva, delle prestazioni ricevute, per cui i recuperi dei costi e delle detrazioni effettuati dall'Ufficio sono legittimi".

6.2. Preliminarmente si osserva che la sentenza è incorsa nell'errore logico-concettuale - invero sovente prima dell'introduzione della nuova disciplina in materia di costi da reato introdotta dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, commi 1, 2 e 3 (convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44), che ha modificato sensibilmente il previgente regime di cui alla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, - di non distinguere tra fatture per operazioni "oggettivamente" o "soggettivamente" inesistenti, come delineati dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 1, comma 1, lett. a). Detta distinzione ha, infatti, conseguenze rilevanti sia in merito alla corretta individuazione del thema probandum della controversia, sia in relazione agli effetti sostanziali della violazione contestata, in termini di deducibilità del costo e detraibilità dell'Iva afferente.

6.3. Posto che per inesistenza oggettiva si intende l'assoluta mancanza, nella realtà fenomenica, dell'operazione documentata (c.d. inesistenza assoluta) oppure una divergenza in termini quantitativi tra la realtà e la rappresentazione documentale (c.d. inesistenza relativa), mentre per inesistenza soggettiva si ha riguardo ad operazioni realmente avvenute tra soggetti diversi rispetto a quelli indicati nella fattura, ciò che manca nella verifica della CTR è proprio l'indagine sul dato fattuale della obiettiva inesistenza delle operazioni e, quindi, degli elementi indiziari addotti dalla società contribuente per l'eventuale riqualificazione della fattispecie. Ed invero,

l'adesione, da parte della CTR, alla prospettazione dell'Ufficio, con la conferma di "rilievi contenuti negli avvisi di accertamento di utilizzo di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti" (v. la parte in fatto della sentenza impugnata), imponeva ai giudici di secondo grado di verificare se l'Amministrazione fiscale avesse assolto all'onere probatorio preventivo su di essa incombente.

7. Costituisce ius receptum che, in merito all'onere della prova in caso di fatture per operazioni inesistenti, "la fattura (...) è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21" (Cass., 25/03/2011, n. 6943), sicchè in ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, è quest'ultima che ha il preventivo onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere, potendo avvalersi, a tal fine, anche dell'utilizzo di presunzioni semplici (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), e art. 40, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2), purchè siano gravi, precise e concordanti (cfr. Cass., 06/06/2012, n. 9108; Cass., 12/12/2013, n. 27840; Cass., 27/06/2014, n. 14704; Cass., 18/06/2014, n. 13806).

7.1. Da tali principi ne consegue che, ai sensi dell'art. 2697 c.c., solo dopo che il giudice tributario abbia ritenuto, motivando al riguardo, che gli elementi offerti dall'Amministrazione finanziaria siano dotati dei caratteri di gravità precisione e concordanza, viene per ciò stesso a ricadere sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.

7.2. I suddetti principi risultano in linea anche con quelli più volte ribaditi dalla Corte di Giustizia europea con diverse sentenze (Cfr. Corte Giust. UE causa C-324/11 del 2012, pp. 39-44, cit.; Corte Giust. UE, sez. III, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, Stroy Trans, p. 49; Corte Giust. UE causa C-643/11 del 2013, p. 61, cit.; e Corte Giust. UE causa C-18/13 del 2014, pp. 31 e 32, cit.) con le quali è stato sottolineato, tra l'altro, che l'Amministrazione finanziaria non può esigere dal destinatario della fattura verifiche alle quali non sia tenuto, nè deve attendersi da quest'ultimo verifiche che non gli incombono, con l'ulteriore conseguenza che la mancanza presso il fornitore di personale, di risorse materiali e di spese per l'operazione non sono circostanze di per sè sufficienti a disconoscere la detrazione dell'IVA in capo al cessionario, non essendo elementi idonei a dimostrare automaticamente che quest'ultimo sapesse o dovesse sapere della frode altrui. Viceversa, sulle circostanze al ricorrere delle quali l'operatore commerciale deve ragionevolmente sospettare della correttezza dell'operato della controparte, la Corte di Giustizia europea (così Corte Giust. CE causa C-384/04 del 2006, p. 31, cit.) ha affermato che è lecito presumere "che un soggetto abbia ragionevoli motivi per sospettare la sussistenza di tale fattispecie (i.e., evasione o frode della controparte, n.d.r.) se il prezzo ad esso richiesto era inferiore al prezzo minimo che questi poteva ragionevolmente aspettarsi di pagare sul mercato per detti beni, ovvero era inferiore al prezzo richiesto per precedenti cessioni dei medesimi beni". Tale ultimo criterio è del resto quello previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 60-bis (23), inserito dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 386, in attuazione dell'art. 205 della Direttiva 2006/112/CE, che ha previsto la solidarietà del cessionario per il pagamento dell'Iva in relazione a taluni beni, al fine di combattere le frodi all'Iva.

8. Calando tali principi nella fattispecie in esame, è evidente come la sentenza impugnata risenta dell'errore di diritto imputato dalla censura in esame, là dove, in violazione dell'art. 2697 c.c., non ha indagato circa la prova (presuntiva) dei fatti ipotizzati dall'accertamento fiscale (inesistenza oggettiva delle operazioni), e là dove, nel valutare il contrappeso degli oneri probatori, non ha indagato gli elementi indiziari addotti a discarico dal ricorrente (v., supra, par. 5), la cui possibile valenza indiziaria, nell'ambito di una valutazione presuntiva del quadro probatorio, non è affatto limitabile alla regolarità dei documenti amministrativi, così come sinteticamente ritenuto dalla CTR: "l'inesistenza di una struttura organizzativa" (v. sentenza pag. 1) non è circostanza di per sè sufficiente a disconoscere la detrazione dell'Iva in capo al cessionario, non costituendo elemento sufficiente a dimostrare automaticamente che quest'ultimo sapesse o dovesse sapere della frode altrui.

8.1. Nella fattispecie in esame, non foss'altro che per i reports di Dresser Inc. attestante l'esito positivo delle verifiche sul raggiungimento degli obiettivi commerciali da parte di C. s.r.l. con la conseguente diffusione delle valvole cd. autozionate nel mercato nazionale e internazionale, nonchè per il controllo (documentato) effettuato dalla Carraro sull'operatività della società fornitrice anche attraverso soggetti terzi ad essa riconducibili (v. par. 5, dal punto a) al punto g)), si sono insinuati scenari fattuali che avrebbero dovuto spingere il giudice di merito ad indagare sulla possibile effettuazione delle operazioni medesime da parte di un soggetto diverso da quello indicato in fattura.

Vieppiù, a fronte di tali dati fattuali che attestano oggettivamente l'avvenuta effettuazione delle opere di manutenzione straordinaria nello stabilimento di (---) della C. s.r.l. - dato incontestato a fronte delle scarne quanto inconsistenti difese erariali contenute in controricorso - il giudice di merito avrebbe dovuto indagare anche se, come sostenuto da Carraro s.r.l. nelle sue difese, l'Iva fosse stata pagata dalla società fornitrice.

8.2. Tali accertamenti risultano indispensabili per la decisione della controversia in esame, sicchè la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla CTR, in diversa composizione, affinchè proceda ad un nuovo accertamento di merito nei termini appena riferiti.

9. Con il settimo motivo, la ricorrente deduce la violazione del principio di neutralità dell'Iva, là dove la CTR ha negato alla ricorrente il diritto alla detrazione di imposta versata al proprio committente MBM ed indicata nelle fatture emesse da quest'ultima nei confronti di essa ricorrente. Deduce che la decisione d'appello ha violato i principi comunitari sulla neutralità dell'Iva in quanto ha negato tout court in capo al cessionario/committente il diritto alla detrazione senza accertare i due presupposti della (i) consapevolezza del cedente al disegno criminoso e (ii) del rischio di perdita del gettito fiscale. In memoria richiama a sostegno della censura la sentenza della CGUE 8 maggio 2019, causa C-712/17, sulla detraibilità dell'Iva anche in ipotesi di operazioni "non effettivamente poste in essere", nonchè la sentenza di questa Corte del 30/09/2021 n. 26515 che, conformandosi ai principi eurounitari, "ha confermato il diritto alla detrazione in capo al committente, in caso di intervenuto versamento dell'Iva da parte del fornitore, addirittura con riferimento ad una fattispecie avente ad oggetto operazioni pacificamente inesistenti" (v. memoria pag. 11). In via di subordinata, chiede di sospendere il procedimento e di rimettere gli atti alla Corte di giustizia ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul

funzionamento dell'Unione Europea al fine di sottoporre alla Corte il seguente quesito pregiudiziale: "Se osta i principi comunitari di neutralità dell'Iva e diritto alla detrazione la normativa dello Stato membro (Italia) come interpretata nel senso di consentire la negazione del diritto alla detrazione in capo al cessionario committente (i) a prescindere dalla verifica della sua partecipazione/consapevolezza rispetto alla condotta fraudolenta perpetrata dal cedente/prestatore e (ii) a prescindere dalla verifica del mancato versamento all'erario da parte del cedente prestatore dell'Iva addebitato al cessionario/committente e quindi della sussistenza di un rischio di danno l'erariale".

9.1. Con l'ottavo mezzo la società ricorrente si duole dell'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso l'applicazione della L. 24 dicembre 1997, n. 537, art. 14, comma 4 bis, commettendo un errore di qualificazione del fatto, trattandosi di operazioni soggettivamente inesistenti e non oggettivamente inesistenti, riguardando costi che non erano stati "direttamente" utilizzati per la commissione di reato e per le quali non era stata esercitata l'azione penale nei confronti del legale rappresentante della società contribuente.

9.2. Con il nono motivo di ricorso la ricorrente denuncia l'erroneità della sentenza impugnata per aver confermato le sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento in violazione del principio comunitario di proporzionalità nonchè del principio di neutralità dell'Iva. In particolare, deduce che la sanzione irrogata in capo alla C., pari ad Euro 199.020, risulterebbe sproporzionata sia sotto il profilo oggettivo, in quanto eccedente lo scopo perseguito dalla Stato di assicurare la regolare riscossione dell'Iva nella specie ammontante ad Euro 132.219, anche in quanto "la legislazione interna prevede comunque la responsabilità del cedente/prestatore (i.e. MBM di M.B.) per il pagamento dell'intero importo, oltre interessi, dell'Iva contestata nonchè una distinta sanzione a suo carico compresa tra il 100% ed il 200% dell'imposta", sia sotto il profilo soggettivo là dove l'Ufficio ha proceduto all'irrogazione della sanzione "prescindendo in toto dalla valutazione della condotta dello stesso soggetto sanzionato" (v. ricorso, pag. 65). Deduce, altresì, che l'irrogazione della sanzione superiore al 100% dell'Iva già ripresa a tassazione (per euro 132.219), violerebbe il principio di neutralità in quanto eccede l'obiettivo delle misure che gli Stati, in forza dell'art. 273 della Direttiva 2006/112, possono adottare per assicurare la riscossione dell'imposta (la difesa della ricorrente richiama CGUE 20/06/2013, causa C-259/12, Rodopi - M91OOD, punto 32), ed in quanto irroga una sanzione di importo sostanzialmente equivalente a quello dell'imposta detraibile in contrasto con i principi della giurisprudenza comunitaria (la difesa della ricorrente richiama in ricorso CGUE 12/07/2012, causa C- 284/11, EMS Bulgaria Transport, punto 76). In via di subordinata, chiede di sospendere il procedimento e di rimettere gli atti alla Corte di giustizia ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea al fine di sottoporre alla Corte il seguente quesito pregiudiziale: "Se osta i principi comunitari di proporzionalità delle sanzioni e di neutralità dell'Iva la normativa dello Stato membro (Italia) ove interpretata nel senso di consentire l'applicazione in capo al cessionario committente di una sanzione qualora detta sanzione sia irrogata (i) senza tenere conto della condotta del cessionario committente e, segnatamente, della sua buona fede (ii) in misura superiore all'imposta di cui si nega la detraibilità in capo allo stesso cessionario/committente e (iii) nonostante la legislazione dello Stato membro (Italia) preveda altresì la responsabilità nel cedente/prestatore per il pagamento dell'Iva non versata e dei

relativi interessi e l'irrogazione in capo a quest'ultimo di una distinta stazione compresa tra il 100 e il 200% per conto dell'imposta dovuta".

9.3. L'esame di tali motivi rimane assorbito dall'accoglimento del sesto mezzo, riguardante questione meritale ed assorbente.

10. In conclusione, rigettati i motivi di ricorso dal primo al terzo ed accolti, il quarto motivo, con riguardo alla ripresa Irap, ed il sesto motivo integralmente, la sentenza deve essere cassata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, affinchè proceda ad un nuovo esame del merito della controversia nei termini indicati al paragrafo nn. 6, 7 e 8.

La CTR, in sede di rinvio è tenuta a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Ai sensi del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11 convertito con modificazioni dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, dichiara l'estinzione parziale del giudizio relativamente all'avviso di accertamento, per l'anno (---), n. (---). Spese a carico della parte che le ha anticipate.

Per la parte di lite residuata (annualità (---)), accoglie il quarto motivo di ricorso limitatamente al tributo Irap, accoglie integralmente il sesto motivo di ricorso, assorbiti il settimo, l'ottavo ed il nono e rigettati i restanti. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere an che in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in riconvocazione, nella camera di consiglio della sezione Quinta civile della Corte di Cassazione, il 14 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 15 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza