Sentenza del 03/02/2022 n. 3305 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Pavia notificava per l'anno 2010 (o 2011) a fini IVA alla società (XXXXX) s.r.l. allora in bonis l'atto impugnato con il quale recuperava l'IVA su operazioni non imponibili in quanto realizzate in difetto dei presupposti di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. C), relativi ai requisiti necessari per la realizzazione legittima di operazioni di esportazione quindi non imponibili a fini IVA perchè poste in essere nei confronti di esportatori abituali.

(XXXXX) impugna il provvedimento impositivo di fronte alla CTP di Milano, che rigettava il ricorso. Proponeva dunque appello la società odierna controricorrente; la CTR con la sentenza qui gravata accoglieva l'impugnazione.

Ricorre a questa Corte di Cassazione l'Agenzia delle Entrate con atto affidato a due motivi; il FALLIMENTO (XXXXX) s.r.l., essendo intervenuto - medio tempore - il fallimento della società contribuente, resiste con controricorso e ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

All'udienza pubblica del 10 gennaio 2019 questa Corte rinviava la causa a nuovo ruolo stante l'istanza D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6, depositata dalla contribuente società.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso dedotto l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, dell'art. 2697 c.c., e del combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 19, e artt. 21, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che - sia pur a fronte degli evidenti indizi che deponevano in senso opposto - fosse onere dell'Ufficio dimostrare che la contribuente società risultasse a conoscenza della frode.

Il motivo è fondato.

Dalla lettura della sentenza impugnata si evince come la CTR abbia unicamente gravato l'Amministrazione di provare la sussistenza della frode, quando essa scrive che "l'Ufficio non ha fornito la prova che la società contribuente era a conoscenza della frode che i concessionari avevano posto in essere nè che era consapevole della falsità delle dichiarazioni d'intento". Tal affermazione costituisce ratio decidendi della pronuncia impugnata, della quale i seguenti ordini

di "motivi" (secondo e terzo, come li definisce il giudice meneghino) costituiscono mero elemento di specificazione e illustrazione, quindi mero obiter dictum.

Tale perentoria affermazione della CTR è effettivamente erronea in diritto e da essa ne discende un altrettanto erroneo governo dei principi in tema di ripartizione dell'onere probatorio.

Questa Corte ancora di recente ha confermato il proprio stabile orientamento sul punto, secondo il quale (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 14979 del 15/07/2020) in tema di IVA, nelle cessioni all'esportazione in regime di sospensione d'imposta D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, se la dichiarazione d'intenti si riveli ideologicamente falsa, perchè emessa da soggetto privo del requisito di esportatore abituale, al cedente non è consentito l'esercizio fraudolento del diritto di valersi del limite di esecutività correlato alla suddetta qualità di esportatore abituale qualora, anche in base ad elementi presuntivi, disponga di elementi tali da sospettare l'esistenza di irregolarità, gravando sul medesimo un onere di diligenza mediante l'adozione di tutte le ragionevoli misure in proprio potere.

Nelle cessioni all'esportazione rese nel regime di sospensione d'imposta D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 8, se la dichiarazione d'intenti si rivela ideologicamente falsa (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9586 del 05/04/2019) il cedente deve dimostrare l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione di detto regime o di non essersene potuto rendere conto, pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in proprio potere.

Pertanto, la non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, comma 1, lett. c), non può essere subordinata alla sola formale specifica dichiarazione d'intento dell'esportatore ove questa sia ideologicamente falsa, occorrendo in tale ipotesi che il contribuente cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione del regime di non imponibilità o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in suo potere.

Orbene, la CTR ha qui attribuito l'onere probatorio tout court all'Agenzia delle Entrate, onerandola - così si evince dalla motivazione - dell'onere di dar prova e prova diretta del coinvolgimento della società contribuente nella frode; essa ha anche poi ritenuto bastevole, per escludere ogni responsabilità della (XXXXX) s.r.l., l'adempimento dei soli obblighi formali (la ricezione e l'invio delle dichiarazioni di intenti) senza approfondire, come era necessario, l'adempimento della contribuente società all'onere ulteriore di adottare anche tutte le misure ragionevoli idonee a evitare il realizzarsi della frode o a impedirne il suo coinvolgimento.

Era invero necessario, alla luce degli elementi di fatto presuntivi dedotti dall'Ufficio (riportati nell'avviso di accertamento debitamente trascritto a pagg. 9-10 del ricorso per cassazione e consistenti nell'emissione delle fatture quasi totalmente nei confronti di società missing trader, con un progressivo incremento degli ammontari oggetto delle fatturazioni di anno in anno; il conseguente aumento del credito IVA e fronte della riduzione del volume di affari e dell'imponibile; la mancanza di corrispondenza commerciale con tali soggetti circa i beni compravenduti, i tempi e le modalità di trasporto e consegna, le modalità di pagamento "in

contanti anticipato"; quanto ai rapporti con la società PIRAMIDE s.r.l. la circostanza consistente nella completa diversità del suo oggetto sociale rispetto al settore di attività dei beni oggetto delle operazioni contestate; la distanza geografica con tali destinatari delle fatture, che omettevano il deposito dei bilanci - fatto questo come è noto di immediata percezione da parte di chiunque, con semplice verifica in CCIAA - e la presentazione delle dichiarazioni tributarie che improvvisamente operavano rilevanti acquisti di merci in sospensione d'imposta) che il giudice dell'appello prendesse in esame le opposte circostanze di fatto offerte dalla società contribuente per dimostrare non solo il rispetto degli obblighi formali di cui si è detto, ma anche l'adozione di ulteriori ancorchè ragionevoli ed esigibili cautele atte a impedire il coinvolgimento in operazioni fraudolentemente non assoggettate ad IVA. A fronte del compendio indiziario proposto dall'Ufficio, era onere diversamente da quanto ritenuto in diritto dalla CTR - della società dar quindi prova, anche presuntivamente, di aver agito con prudenza e diligenza nei limiti di quanto esigibile da un imprenditore ordinariamente attento ai propri affari; nel presente caso, appare chiaro come il contribuente disponesse di indizi idonei ad avvalorare sospetti di frode che avrebbero dovuto porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla natura fraudolenta delle operazioni; pertanto, proprio in capo al contribuente dovevasi porre l'onere di fornire la prova contraria (Cass. n. 23560 del 20/12/2012; Cass. n. 25775 del 05/12/2014) rispetto agli elementi indiziari dedotti e provati dall'Ufficio. Alla luce della decisione che precede, il secondo motivo è assorbito; in accoglimento quindi primo motivo di ricorso, la sentenza è integralmente cassata con rinvio al giudice dell'appello.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 3 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza