

# Sentenza del 05/06/2023 n. 15640 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La società MB Drink's Srl in liquidazione impugnava tre avvisi di accertamento per Ires, Irap e Iva e relative sanzioni con i quali a seguito di verifica dell'Agenzia delle Entrate di Venezia (erroneamente indicandosi in sentenza l'Agenzia della Dogane) era contestata l'annotazione in contabilità di fatture per acquisti da soggetti interposti ai fini dell'evasione iva, con la pratica di prezzi più bassi rispetto a quelli di mercato per gli anni dal 2007 al 2009.

Il giudice di primo grado rigettava i ricorsi; appellava la società contribuente.

Con la pronuncia impugnata la CTR del Veneto ha accolto parzialmente l'appello della contribuente annullando gli avvisi di accertamento impugnati con riguardo alla deduzione dei costi ai fini dell'imposizione diretta, che ha ritenuto legittima, a fronte della quale ha altresì disposto la corrispondente riduzione delle sanzioni irrogate.

Diversamente, quanto ai rilievi riguardanti l'iva, il giudice dell'appello ha rigettato l'impugnazione della società poichè ha ritenuto la frode ampiamente provata in forza di plurime circostanze: l'omessa dichiarazione e l'omesso versamento dell'iva da parte delle tre ditte fornitrici; l'assenza di attività e locali per una delle società fornitrici e la carenza di prova dell'operatività delle altre due; l'acquisto della merce a prezzi notevolmente più bassi rispetto a quelli di mercato; la ingiustificata cessione del debito da parte della società contribuente a una società americana in compensazione ad un credito vantato nei confronti di una società inglese rispetto alla quale l'istruttoria ha evidenziato forti dubbi in ordine alla operatività effettiva.

Ricorre a questa Corte MB Drink's Srl in liquidazione con atto affidato a dieci motivi. L'Amministrazione Finanziaria è rimasta intimata.

### Motivi della decisione

Il primo motivo di ricorso si duole della erroneità della sentenza di secondo grado per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice di secondo grado erroneamente ritenuto soddisfatto l'obbligo di motivazione in quanto gli atti richiamati nell'avviso d'accertamento sarebbero stati riprodotti nel loro contenuto sostanziale.

Il motivo è infondato.

La CTR, sul punto, ha accertato in fatto che "gli avvisi di accertamento impugnati riproducono il contenuto essenziale di tutti gli atti richiamati e risultano ampiamente motivati, per cui la

società contribuente non ha subito alcuna lesione del diritto di difesa e tale censura è quindi infondata" (pag. 2 della sentenza impugnata, punto n. 1).

Tale affermazione è del tutto corretta in diritto, in quanto perfettamente coerente con la giurisprudenza consolidata sul punto di questa Corte secondo la quale la L. n. 212 del 2000, art. 7, impone l'allegazione all'avviso del PVC, ove essenziale ad integrare la motivazione dell'atto impositivo, ovvero la riproduzione di tutti i suoi elementi essenziali, sempre al fine di integrare la motivazione dell'avviso di accertamento (tra molte, Cass. 04/06/2018, n. 14275; conf.: 17463/2019, 5645/2014, 25296/2014, 16917/2017, 16906/17, 16913/17, 15578/17, 12125/2017, 13904/17, 7850/2017, 6078/17, 3760/2017, 25468/2015, 5389/15, 16914/2017, 1952/2008 8407/2002).

Nè può condividersi la prospettazione di parte ricorrente secondo la quale il rinvio al PVC sarebbe inidoneo a questi fini poichè non contenente l'illustrazione delle modalità di svolgimento delle indagini a carico della ditta fornitrice, l'individuazione dei poteri d'indagine impiegati dai verbalizzanti, i tempi di svolgimento delle indagini e l'individuazione delle prove acquisite.

Va sul punto premesso che l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare gli atti menzionati nell'avviso di accertamento (L. n. 212 del 2000, ex art. 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 3, considerato che il contribuente ha diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti cui si faccia rinvio nell'atto impositivo, e soltanto perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, merci valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto.

Peraltro, in caso di impugnazione dell'avviso di accertamento sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia davvero necessaria ad integrarne la motivazione (tra le tante: Cass., Sez. 5, 18 dicembre 2009, n. 26683; Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2010, n. 22118; Cass., Sez. 6-5, 16 maggio 2012, n. 7654; Cass., Sez. 5, 22 aprile 2015, n. 8152; Cass., Sez. 5, 17 febbraio 2016, n. 3102; Cass., Sez. 5, 15 settembre 2017, nn. 21401 e 21402; Cass., Sez. 5, 27 luglio 2018, n. 19950; Cass., Sez. 5, 3 dicembre 2019, n. 31467; Cass., Sez. 5, 9 luglio 2020, n. 14579; Cass., Sez. 5, 19 novembre 2021, nn. 35640 e 35643).

Sotto questo aspetto, l'articolazione del motivo si rivela contraddittoria in quanto la mancata indicazione degli elementi di cui si è detto non appare certo necessaria a integrare la motivazione: si tratta di elementi che meglio precisano l'attività istruttoria, puntualizzandone l'innescò, il dipanarsi e lo sviluppo, quindi narrandone l'evoluzione, ma che certo non ne disegnano il contenuto essenziale.

Per contenuto essenziale, infatti - la cui presenza nell'avviso di accertamento è fondamentale perchè l'atto possa soddisfare l'obbligo di motivazione che incombe sull'Ufficio - deve infatti 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 consente 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 (così Cass. n. 6914 del 25/03/2011; conf. Cass. n. 13110 del 25/07/2012; Cass. n. 9032 del 15/04/2013; Cass. n. 9323 del 11/04/2017; si veda anche Cass. n. 21066 del 11/09/2017).

Sotto questo profilo, gli elementi che si assumono non presenti negli atti impugnati non costituiscono quindi contenuto essenziale nè del PVC, nè dell'avviso di accertamento, che può fondare la pretesa unicamente sull'indicazione delle - appunto - essenziali risultanze del PVC stesso (oggetto, contenuto, destinatari). Tale essenzialità e idoneità a dar conto della motivazione posta a base dell'atto impugnato - salvo il profilo, che qui non rileva, della prova della pretesa con esso manifestata - è parimenti soddisfatta dalla indicazione delle risultanze delle banche dati in dotazione all'Agenzia delle Entrate.

I ridetti elementi consentono invero una fedele e chiara ricostruzione ai fini motivazionali - di tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, così da garantire al contribuente una adeguata, efficace e piena difesa in giudizio. In altre parole, essi consentono al contribuente di comprendere, valutare e se del caso contestare con argomenti le ragioni poste alla base della pretesa di maggiori tributi, dando conto del ragionamento seguito dall'Ufficio.

Il secondo motivo di ricorso si incentra sulla erroneità della sentenza di appello per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53, comma 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice del gravame erroneamente ritenuto non violato l'obbligo del contraddittorio con riguardo alle verifiche condotte a carico delle tre ditte fornitrici oggetto delle contestazioni, verifiche alle quali la società contribuente non ha partecipato.

Il motivo è infondato.

In primo luogo, esso sconta una insanabile contraddizione sul piano logico, in quanto non è concretamente possibile - nè quindi può esigersi dall'Ufficio - che venga messo in condizione di partecipare a tali attività di controllo un soggetto diverso dal contribuente interessato (le società fornitrici) al quale unicamente si dirigono le prescrizioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 7, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1. Si tratterebbe, in questa fase, di individuare e far partecipare alla verifica una platea indistinta di soggetti, ancorchè al momento solo potenzialmente e magari del tutto astrattamente interessati ad essa, poichè dalle risultanze di tale attività è puramente anche solo possibile immaginare un loro coinvolgimento.

La Corte di Giustizia unionale, anche nella sua più recente e rigorosa giurisprudenza (CGUE, 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft, C-189/18) volta a presidiare come è giusto il diritto di difesa - del quale il contraddittorio è profilo importante e insostituibile - del contribuente, ha ricordato che ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria decida di adottare nei

confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio, va garantito detto diritto consentendo "come corollario il diritto di accesso al fascicolo" (punto 51).

Ciò "poichè il destinatario di una decisione che arreca pregiudizio deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata... l'accesso al fascicolo deve essere autorizzato nel corso del procedimento amministrativo. Quindi, una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l'accesso a quest'ultimo è stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all'annullamento della decisione (amministrativa) contestata" (punto 52); "Inoltre, come ha rilevato l'avvocato generale nei paragrafi 59 e 60 delle sue conclusioni, si deve anche consentire al soggetto passivo di accedere ai documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, in particolare agli elementi a discarico che tale amministrazione ha potuto raccogliere (v., in tal senso, sentenza del 13 settembre 2018, UBS Europe e a., C-358/16, EU:C:2018:715, punto 66 e giurisprudenza ivi citata)" (punto 54).

E' evidente che si fa riferimento al diritto di accedere agli atti redatti nei confronti di terzi, che debbono essere conoscibili dal contribuente negli elementi essenziali, ma non al ben diverso diritto di partecipare alla redazione di tali atti: è diritto - quest'ultimo - che spetta unicamente ai diretti interessati poichè diversamente andrebbe garantito nei confronti di una pletora indistinta di soggetti, con irragionevole dilatazione delle forme e dei tempi necessari per l'esercizio dell'attività di controllo, la cui propalazione a centinaia di soggetti risulterebbe da un lato inutile per l'Ufficio oltre che dannosa per lo stesso contribuente i cui clienti e fornitori sarebbero notiziati - inutilmente per loro, in questa fase - dei rilievi posti dall'Amministrazione a carico di costui.

Il terzo motivo di ricorso denuncia l'erroneità della sentenza impugnata (erroneamente per vero indicandosi nella rubrica del motivo a pag. 18 del ricorso quella di prime cure) per violazione dei principi in materia di onere della prova quanto alla partecipazione alla frode iva della società contribuente. Detto mezzo di impugnazione può esaminarsi congiuntamente con il quinto motivo di ricorso che denuncia la erroneità della sentenza di appello per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e del connesso principio di neutralità dell'IVA in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che la MB Drink's dovesse rimanere incisa dal tributo iva a fronte di una capacità contributiva non prodotta e per avere violato il principio di neutralità dell'iva avendo ritenuto i fornitori dei meri soggetti interposti senza avere individuato e qualificato i soggetti intraprendenti nelle operazioni contestate.

I motivi sono ambedue infondati.

Va ricordato come questa Corte costantemente ritenga che (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10120 del 21/04/2017, tra molte) in tema di evasione dell'IVA a mezzo di frodi carosello, che quando l'operazione soggettivamente inesistente è di tipo triangolare, poco complessa e caratterizzata dalla interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente comunitario ed il cessionario italiano, l'onere probatorio a carico della Amministrazione finanziaria, sulla consapevolezza da parte del cessionario che il corrispettivo della cessione sia versato al soggetto terzo non

legittimato alla rivalsa nè assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta, sia soddisfatto dalla dimostrazione che l'interposto sia privo di dotazione personale e strumentale adeguata alla prestazione fatturata, mentre spetta al contribuente-cessionario fornire la prova contraria della buona fede con cui ha svolto le trattative ed acquistato la merce, ritenendo incolpevolmente che essa fosse realmente fornita dalla persona interposta.

Con ancora maggior completezza, distinguendo tra i profili Iva e quelli relativi all'imposizione reddituale, si è puntualizzato come (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13803 del 18/06/2014) da un lato in tema di imposte sui redditi, la partecipazione alla frode carosello o la mera consapevolezza della stessa, da parte del cessionario, non determina "ex se" il venire meno dell'"inerenza" all'attività d'impresa del bene di cui all'operazione soggettivamente inesistente e non ne esclude, pertanto, la deducibilità. Proprio in quanto vanno tenuti distinti gli effetti della condotta del contribuente in relazione alla disciplina dell'IVA e a quella delle imposte dirette, nel primo caso, la condotta dolosa o consapevole del cessionario, a cui è parificata l'ignoranza colpevole, impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo l'apparente cedente l'effettivo fornitore, mentre, ai fini delle imposte dirette, l'illecito o la mera consapevolezza di esso non incide sulla realtà dell'operazione economica e sul pagamento del corrispettivo in cambio della consegna della merce, per cui il costo dell'operazione, ove imputato al conto economico, può concorrere nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette nella misura in cui il bene o servizio acquistato venga reimpiegato nell'esercizio dell'attività d'impresa e sempre che non venga utilizzato per il compimento di un delitto non colposo.

Nel caso che ci occupa, non era quindi neppure necessario per l'Ufficio dar prova, come sostiene il ricorrente, della consapevole partecipazione della società contribuente alla frode, risultando sufficiente l'ignoranza incolpevole sotto il profilo della prova del difetto di buona fede quanto alla interposizione da parte della ricorrente.

Comunque, la CTR ha in questo caso accertato l'esistenza della frode, dal momento che, secondo la sentenza impugnata, le verifiche dell'Ufficio "dimostrano che la società contribuente con il proprio comportamento voleva chiaramente sottrarre all'erario parte dell'imponibile" (punto 8 pag. 3 della sentenza impugnata) e quindi "la frode iva è ampiamente provata in base ai seguenti elementi..." (punto 3 pag. 2 della sentenza gravata).

Con riferimento poi agli elementi dedotti dall'Ufficio, ai fini di dar prova della frode dell'operazione in quanto consistente nell'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, la società da un lato ritiene - nei motivi qui esaminati - privi di rilievo i fatti dedotti in quanto meramente indiziari; dall'altro contesta che l'Erario avrebbe dovuto non solo contestare la natura di interposte in capo ai soggetti fornitori, ma anche indicare i soggetti interponenti.

Riguardo al primo profilo, il motivo è infondato alla luce della cospicua e consolidata giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (tra le più recenti Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24471 del 09/08/2022) in tema di detrazione dell'IVA, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che

l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'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.

Da ciò deriva che l'onere gravante sull'Ufficio è quello di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad 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. Tale onere si esaurisce proprio nell'indicazione e nella prova di quegli elementi chiaramente indicati dalla CTR al punto 3 della pronuncia gravata, che costituiscono compendio indiziario del tutto sufficiente a ribaltare in capo al contribuente l'onere di prova della propria buona fede, non potendosi richiedere altro all'Amministrazione. Invero, quando essa Agenzia delle Entrate individui e provi tali elementi, ormai frutto di tipizzazione giurisprudenziale, non è necessario richiederne altri quali l'individuazione dei soggetti effettivi interponenti che certamente esistono - poichè i beni o i servizi sono oggettivamente esistenti - ma la cui identificazione nell'ambito di un meccanismo di prova presuntiva e non diretta risulta superflua a fornire adeguata certezza in ordine alla mancata provenienza di tali beni e servizi dall'apparente fornitore.

Il quarto motivo censura la pronuncia impugnata per omesso esame circa più fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, consistenti nella consapevole partecipazione della contribuente alla frode, nella contestazione di acquisti a prezzi inferiore al valore di mercato per le operazioni intercorse con la fornitrice "Biesse", nell'assenza di contratti di compensazione di crediti e debiti quanto alle operazioni intercorse con la fornitrice "Biesse".

Il motivo è infondato.

La CTR, in realtà, ha puntualmente preso in esame i fatti storici che si assumono pretermessi e li ha sottoposti a valutazione critica traendone conclusioni di segno opposto a quello indicato dalla società contribuente; contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, al giudice di merito non può poi imputarsi di avere omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi, giacchè nè l'una nè l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa l'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento risulti da un esame logico e coerente, non già di tutte le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, bensì solo di quelle ritenute di per sè sole idonee e sufficienti a giustificarlo (cfr. Cass. V, 9/3/2011, n. 5583).

Il sesto motivo si duole dell'erroneità della sentenza impugnata per violazione dei principi in tema di ripartizione dell'onere della prova ex art. 2697 c.c., del D.L. n. 331 del 1993, art. 41, e del D.L. n. 331 del 1993, art. 58, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto non fornita da parte della società prova della effettiva spedizione della

merce ceduta all'operatore inglese "DB2 and Co" e secondo la società ricorrente effettivamente consegnata ad altro operatore comunitario residente in (Omissis) in quanto spettava all'Amministrazione finanziaria provare che il trasporto della merce in parola al di fuori del territorio italiano non era avvenuto e non il contrario.

Il motivo è infondato.

Il D.L. n. 331 del 1993, art. 58, prevede espressamente la non imponibilità dell'Iva delle operazioni di cessione di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi, se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi; la "ratio legis" che giustifica la non imponibilità delle operazioni di cessione intracomunitarie od alla esportazione va individuata nella incentivazione delle esportazioni dei prodotti nazionali o comunitari ed è rivolta ad evitare doppie imposizioni (relativamente alle operazioni di cessione intracomunitarie tra soggetti passivi, la disciplina "temporanea" degli scambi tra Paesi UE, in vigore fino a che non verrà introdotto il regime fiscale definitivo, prevede infatti il principio dell'assoggettamento ad IVA nel Paese di destinazione: cfr. Corte giustizia in data 27.9.2007, C-184/05, Twoh International BV, punto 22), venendo ad essere considerato lo scambio intermedio del bene (tra fornitore e primo cessionario) in funzione meramente strumentale - e dunque regolato fiscalmente in modo analogo - alla operazione di cessione attuata con il trasferimento del bene al destinatario estero o comunitario.

In questo contesto, dunque, la spedizione od il trasporto materiale del bene oltre il territorio doganale dello Stato in cui è residente il cedente costituisce condizione necessaria affinché possa ritenersi realizzata la operazione di cessione non imponibile che costituisce l'oggetto della previsione normativa. Sul punto, questa Corte ha precisato che per beneficiare della non imponibilità IVA, il bene oggetto della cessione nazionale deve essere materialmente trasferito fuori del territorio doganale della Comunità ovvero deve essere materialmente introdotto all'interno del territorio del Paese membro ove risiede il soggetto destinatario. Quanto alla prova dell'effettivo trasferimento della merce, essa deve essere fornita dal fornitore-cedente in quanto, in difetto di tale condizione, riacquista rilevanza fiscale la operazione di cessione conclusa tra cedente e primo acquirente, in quanto venendo meno il collegamento funzionale con la operazione intracomunitaria od alla esportazione, detta operazione viene ad essere imponibile essendosi verificata la condizione di territorialità della imposta, e nei confronti del cedente insorge pertanto la obbligazione tributaria essendo lo stesso tenuto al versamento dell'IVA evasa, anche nel caso in cui il mancato trasferimento del bene nel Paese comunitario od estero sia dipeso da illecita condotta del soggetto - acquirente, salvo che il fornitore dimostri la propria completa estraneità alla frode e di aver fatto incolpevole affidamento sulla liceità della operazione in quanto, pure avendo prestato la massima diligenza richiesta ad un esperto del settore, non sia stato tuttavia in grado di rilevare e prevenire la Frode (Cass. civ., 27 settembre 2013, n. 22172; Cass. civ., 27 ottobre 2010 n. 21956; Cass. civ., 7 ottobre 2011 n. 20575; Cass. civ., 11 maggio 2012 n. 7389; Cass. civ., 27 luglio 2012, n. 13457).

In sostanza, laddove il cedente intenda avvalersi del regime di non imponibilità previsto dal D.L. n. 331 del 1993, art. 58, lo stesso non solo deve dare prova della originaria intenzione del

cedente e del cessionario di destinare la merce acquistata ad un terzo residente in altro Paese membro, ma anche, laddove non si realizzi il presupposto del trasferimento delle merce in quanto la stessa, pur essendo uscita dal territorio nazionale, è stata successivamente fatta rientrare presso il medesimo cessionario, che il venire meno del suddetto presupposto sia avvenuto per fatto a sè non imputabile, avendo fatto incolpevole affidamento sulla liceità dell'operazione nonostante la massima diligenza prestata.

Sotto tale profilo, non è corretto allora, come pretende parte ricorrente, postulare che le vicende successive al trasferimento della merce al di fuori territorio nazionale sono ad essa non imputabili in quanto ascrivibili unicamente al diverso rapporto tra la cessionaria ed il terzo destinatario; l'applicazione del regime di non imponibilità dell'operazione sottintende la liceità dell'operazione, dunque l'effettività del trasferimento presso un destinatario residente in altro Paese membro, presupposto contrastato dall'accertamento del successivo rientro della merce presso la medesima cessionaria.

Correttamente, quindi, la CTR ha posto l'onere probatorio di cui si discute a carico della società e - valutando le prove in atti, con operazione non più suscettibile di rivalutazione in questa sede di Legittimità - lo ha ritenuto non assolto.

Il settimo motivo denuncia la violazione del principio di neutralità dell'iva con riguardo alle operazioni intracomunitarie in triangolazione e l'omessa pronuncia con violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la CTR scrutinato il motivo di impugnazione relativo alla violazione del principio di neutralità ridetto.

Il motivo è infondato.

La CTR invero, avendo ritenuta provata la partecipazione della società ricorrente alla frode, ha - quale conseguenza logica prima ancora che giuridica - correttamente ed ovviamente escluso che il principio di neutralità trovi applicazione nel caso di frode.

Giova premettere che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea è ferma nel ritenere che l'ipotesi in cui l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'IVA, non comporta automaticamente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, ma, per una esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, l'Amministrazione tributaria è tenuta a provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, "a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (cfr. Corte di Giustizia Ric. 2017 n. 25964 sez. MT - ud. 26-06-2019 -3- 6 dicembre 2012, Bonik, C285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C- 277/14, par. 50).

Orbene, proprio nel rispetto del principio di neutralità in materia di IVA, cardine del sistema funzionale all'applicazione del tributo, questa Corte ha ritenuto che "l'Amministrazione tributaria non può esigere in via generale che il soggetto passivo che intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni, verifichi che

l'emittente della fattura correlata ai beni o servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto, abbia la qualità di soggetto passivo; al contrario, l'onere della prova della consapevolezza del cessionario circa il carattere fraudolento dell'operazione grava sull'Ufficio" (così Cass., n. 9721/2018).

Pertanto, l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario va ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, oltre che provare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione all'Iva e che tale conoscibilità era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione (Cass. civ., Sez. V, n. 33583/2018; Cass. 24490 del 2015).

Occorre ancora precisare, quanto alla censura che involge il ragionamento presuntivo esposto dalla CTR, che "in tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi".

Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento (Cass., Sez. VI, 5, n. 5374/2017, Cass., Sez. VI, 5 n. 9108/2012).

Sul punto, si è chiaramente statuito come (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 9721 del 19/04/20189) in tema di IVA, proprio il principio di neutralità dell'imposizione comporta che l'Amministrazione finanziaria, ove contesti che siano state poste a fondamento della detrazione della relativa imposta operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche in via presuntiva, la ricorrenza di elementi oggettivi dai quali emerga che il contribuente, nel momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato ad una frode.

L'ottavo motivo si incentra sulla erroneità della sentenza di appello per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto sussistente l'obbligo di regolarizzazione iva in capo alla società ricorrente con riferimento agli acquisti operati dalla Flandria trading Group LTD, Società con dichiarata sede a (Omissis) ma con sede effettiva in Italia.

Anche tale motivo è infondato.

Questa Corte proprio di recente ha affrontato analiticamente il tema, stabilendo che (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 12138 del 14/04/2022) in tema di IVA e sanzioni del D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 6, comma 8, il cessionario/committente di beni o servizi non può limitarsi ad un controllo puramente formale della fattura che riceve dal cedente, laddove la sua condotta non si limiti ad operare "ab externo" sul solo rapporto di rivalsa ma incida direttamente sul rapporto tributario, risultando in tal caso condotta esigibile quella relativa al controllo ed al vaglio critico della qualificazione fiscale dell'operazione. Tale principio è stato affermato in caso analogo a quello che ci occupa, proprio in tema di cessione, qualificata dal cedente come intracomunitaria, con conseguente applicazione da parte del cessionario del regime di inversione contabile, omettendo di attivare il meccanismo di regolarizzazione di cui al citato art. 6, pur essendogli nota la presenza in Italia della cedente.

Il nono motivo di ricorso censura la pronuncia impugnata per violazione ed errata applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR fatto malgoverno dei principi di ripartizione dell'onere della prova anche in punto sanzioni avendo la stessa presunto che vi fosse consapevole partecipazione della società ricorrente laddove per contro spettava l'Amministrazione finanziaria provare tale asserita consapevole partecipazione.

Detto motivo è parimenti infondato.

In diritto, trova applicazione sul punto la giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2139 del 30/01/2020) in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale quanto alle sanzioni amministrative tout court dalla L. n. 689 del 1981, art. 3, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, a cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente.

E' comunque sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza.

Comunque, in questo caso l'avvenuto accertamento della partecipazione alla frode risulta esser stato provato dall'Ufficio e conseguentemente le sanzioni sono senza dubbio legittime e dovute.

In ultimo, il decimo motivo si incentra sulla violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, in tema di determinazione delle sanzioni; omessa pronuncia del giudice dell'appello e conseguente violazione dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice del gravame mancato di scrutinare il motivo di appello relativo all'errata applicazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 112.

Il motivo in oggetto è invece fondato.

Va in primo luogo premesso che secondo giurisprudenza costante (tra molte, si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 17134 del 28/06/2018; Cass. n. 26457 del 16/12/2014; Cass. n. 28354 del 21/2/2005) in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni, previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, può essere richiesta soltanto nell'ambito di un "iter" processuale corretto, che, per quanto attiene al giudizio di legittimità, presuppone la formulazione della richiesta nel giudizio di merito, affinché essa possa essere riproposta, se rigettata o non valutata, nel giudizio di cassazione. Nel presente caso, parte ricorrente trascrive il contenuto del ricorso proposto in primo grado (pagg. 87 e 87 del ricorso) nel quale l'eccezione è ritualmente proposta e trascrive ancora, sempre in ricorso per cassazione (pagg. 88 e 89), l'atto di appello nelle parti in cui l'eccezione è stata riproposta in sede di gravame. Sotto tale profilo il motivo risulta quindi ammissibile e va pertanto esaminato.

Non solo: a fronte di tale prospettazione era onere di parte ricorrente, ai fini dell'autosufficienza dei motivi di ricorso, trascrivere o produrre a questa Corte gli avvisi di accertamento dai quali poteva evincersi la concreta applicazione delle sanzioni in violazione del disposto di cui dell'art. 12 sopra citato, comma 7, e anche tale onere risulta qui regolarmente assolto, avendo parte ricorrente versato in atti nel presente giudizio, sub. nn. ri. 2, 3, 4 gli avvisi di accertamento in parola.

Rilevata quindi l'ammissibilità del motivo in esame, anche sotto il secondo profilo sopra esaminato, lo stesso all'esito del suo esame risulta - come si è premesso - fondato.

A fronte della proposizione della censura in appello, specificamente diretta a contestare non genericamente la debenza delle sanzioni ma analiticamente la violazione dell'art. 12, di cui si è detto, che se applicato - ove ne sussistano i presupposti - prevede l'applicazione delle sanzioni nella misura prevista dalla violazione più grave, aumentata sino al triplo, la CTR non ha effettivamente preso posizione alcuna sul punto, neppure implicitamente, del tutto omettendo l'esame della doglianza propositale.

Nè in questo caso è ravvisabile una pronuncia implicita di rigetto, stante l'autonomia sul piano logico - giuridico della decisione relativa alla debenza dei tributi recuperati con gli atti impugnati per gli anni in contestazione rispetto all'entità del trattamento sanzionatorio conseguente.

L'istituto del cumulo in argomento, invero, è peraltro di pacifica applicazione alla generalità dei tributi; la giurisprudenza più recente di questa Corte ne ha in ogni modo chiarito l'applicabilità persino in tema di ICI (cfr. Cass. sez. 5, 16 settembre 2016, n. 18230; Cass. sez. 5, 30 giugno 2016, n. 13392; Cass. sez. 5, 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass. sez. 5, 2 marzo 2012, n. 3265).

Conclusivamente, rigettati i primi nove motivi, il decimo motivo è accolto e la sentenza sul punto è cassata con rinvio - limitatamente al motivo oggetto di accoglimento - al giudice dell'appello per nuovo esame.

P.Q.M.

accoglie il decimo motivo di ricorso; rigetta nel resto; cassa la sentenza impugnata limitatamente al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto in diversa composizione che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 17 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 5 giugno 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza