Sentenza del 12/04/2023 n. 9784 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 8282/03/16 del 13/12/2016 la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto da Motor Sport Srl a socio unico (di seguito MS) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma (di seguito CTP) n. 19894/48/15, la quale aveva rigettato il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2005.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione di plurime riprese, concernenti la indebita detrazione dell'IVA e deducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti, il mancato versamento dell'IVA con riferimento ad operazioni illegittimamente effettuate in sospensione di imposta, l'omessa fatturazione di operazioni imponibili.

1.2. La CTR, in accoglimento dell'appello di MS, evidenziava che: a) la richiesta di archiviazione in sede penale doveva essere valutata unitamente alle sentenze emesse dalla CTR in relazione ad altre annualità d'imposta; b) dal materiale acquisito di evinceva la mancata conoscenza o conoscibilità, da parte della società contribuente, della partecipazione alla frode IVA prefigurata dai verificatori, anche in ragione della regolarità della contabilità e dei pagamenti eseguiti.

2. Avverso la sentenza della CTR AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. MS resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 380 bis c.p.c. 4. Con ordinanza del 05/10/2021 la Sezione Sesta Civile Tributaria rimetteva la trattazione della causa in pubblica udienza e AE depositava memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso AE deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 ss. e dell'art. 2697 c.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, con riferimento al rilievo concernente l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti e l'erronea emissione di fatture in regime di sospensione d'imposta il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 8, per avere la CTR operato, a fronte del corredo documentale prodotto dall'Ufficio (natura di cartiere delle ditte individuali cessionarie, prive dei requisiti di esportatori abituali; mancata esportazione dei veicoli ceduti; consapevolezza della frode in capo a MS), un'illegittima inversione dell'onere della prova, con conseguente fondatezza della ripresa IVA (cui il motivo è limitato).

2. Il motivo concernente l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti e l'emissione di fatture in regime di sospensione d'imposta in ragione della cessione ad un esportatore abituale va esaminato tenendo distinti i due profili.

2.1. Con riferimento alla contestazione di illegittima detrazione dell'IVA (cui, si ribadisce, il motivo è limitato), la censura è in parte infondata e in parte inammissibile.

2.2. Va evidenziato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in 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" (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018, alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, Cass. n. 11873 del 15/05/2018; Cass. n. 17619 del 05/07/2018; Cass. n. 21104 del 24/08/2018; Cass. n. 27555 del 30/10/2018; Cass. n. 27566 del 30/10/2018; Cass. n. 5873 del 28/02/2019; Cass. n. 15369 del 20/07/2020).

2.3. Nel caso di specie, la CTR non ha posto in discussione l'esistenza della frode IVA, ma ha valorizzato il provvedimento di archiviazione del pubblico ministero, che ha ritenuto il legale rappresentante di MS estraneo alla frode medesima, nonchè elementi indiziari ricavabili da altre sentenze di merito, così ponendo l'accento sulla mancanza di conoscenza della stessa da parte della società contribuente. Inoltre, ha sottolineato l'intervenuto pagamento della merce e la regolarità delle fatture emesse.

2.4. Peraltro, a fronte della esclusione dell'elemento soggettivo da parte della CTR, pur fondato su elementi di per sè non significativi (cfr. Cass. n. 27814 del 04/12/2020, in materia di efficacia della sentenza penale nel processo tributario, nonchè le sentenze più sopra menzionate concernenti sul rilievo dei mezzi di pagamento), la ricorrente non ha allegato e trascritto gli elementi da cui si ricaverebbe, al di là della semplice natura di cartiere dei soggetti fornitori, la consapevolezza di MS della partecipazione alla frode.

2.5. In altri termini, il ragionamento della CTR non denota l'illegittima inversione dell'onere della prova denunziata dalla ricorrente, in quanto non risulta che l'Amministrazione finanziaria abbia fornito elementi indiziari idonei a comprovare la conoscenza o la conoscibilità della frode in capo

alla società contribuente, così per prima non assolvendo all'onere probatorio che la legge pone a suo carico.

2.6. Per il resto, la censura si risolve in una generica richiesta di rivalutazione nel merito del materiale probatorio acquisito agli atti, come tale inammissibile in sede di legittimità.

3. Con riferimento alla contestazione di indebita emissione di fatture in sospensione d'imposta, la censura è, invece, fondata per le considerazioni che seguono.

3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "in tema d'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. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva escluso il coinvolgimento del contribuente- cedente in un sistema di frode d'IVA senza considerare numerosi elementi a carico offerti dall'Ufficio, tra cui: l'avere avuto rapporti con dodici soggetti che avevano rilasciato false dichiarazioni d'intenti, l'aver acquistato il medesimo bene dalla stessa società che, a sua volta, lo aveva acquistato poco prima di ricevere gli ordini, la cessazione degli acquisti in concomitanza con le verifiche fiscali e la modifica, da parte di quattro clienti, poco prima di entrare in contatto col contribuente, della controllante, dell'amministratore, della denominazione e della sede) (Cass. n. 14979 del 15/07/2020; conf. Cass. n. 9586 del 05/04/2019; cfr. anche la motivazione di Cass. n. 34260 del 21/12/2019).

3.2. Nel caso di specie, la sentenza impugnata non si è conformata al superiore principio di diritto. Invero, posto che risulta accertato che le società cessionarie sono delle cartiere dedite a frodi IVA e che le dichiarazioni di intenti dalle stesse rilasciate sono ideologicamente false in quanto i beni acquistati non sono stati esportati all'estero ma sono stati ceduti all'interno del territorio nazionale (in proposito, la sentenza impugnata richiama integralmente quanto affermato dalla sentenza n. 5923/38/16 della medesima Commissione), il giudice di appello avrebbe dovuto valutare, sulla base degli elementi di prova acquisiti, se il comportamento tenuto da MS sia stato informato a diligenza, con l'adozione di tutte le misure necessarie a non incorrere nella frode.

3.3. Il giudice di appello, invece, ha escluso in radice l'esistenza di tale obbligo di diligenza in capo al cedente, così incorrendo nella violazione di legge denunciata.

3.4. La sentenza va, dunque, cassata in parte qua e rinviata al giudice del merito per una nuova valutazione del materiale probatorio acquisito alla luce del menzionato principio di diritto.

4. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, non avendo la CTR reso alcuna motivazione in ordine all'annullamento della ripresa concernente l'omessa

fatturazione e registrazione di operazioni imponibili, per le quali l'Ufficio ha contestato l'antieconomicità della condotta di vendita di motocicli al prezzo di costo.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. La CTR non riferisce in alcun modo della sussistenza di questa ripresa e la stessa sentenza della CTP, che ha rigettato il ricorso di MS, non ne fa alcuna menzione (almeno, per come la stessa è stata riportata in ricorso).

4. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso nei limiti di cui sopra e rigettato il secondo; la sentenza impugnata va cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione e rigetta il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza