

Sentenza del 01/07/2024 n. 18012 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso nei confronti della Unicar Srl con il quale, per l'anno di imposta 2013, era stata negata la detrazione di I.V.A. per l'acquisto di n. 12 autovetture usate, giacché attinente ad operazioni soggettivamente inesistenti in ragione dell'interposizione fittizia della società "cartiera" Blue Eagle di Costa M. E C. Sas, la CTR (ora Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado) del Lazio, Sezione staccata di Latina, con la sentenza in epigrafe indicata accolse l'appello della società avverso la sfavorevole sentenza di primo grado, annullando, conseguentemente, l'avviso di accertamento impugnato, ritenendo indimostrata da parte dell'Agenzia delle entrate la consapevolezza della Unicar Srl di inserirsi in un meccanismo di frode in quanto, ferma l'effettività oggettiva delle operazioni di acquisto, oltre ad essere del tutto irrilevante che, a monte, vi fossero aziende dalle quali i veicoli non erano transitati, o i cui rappresentanti erano noti alle forze dell'ordine o non avevano versato le imposte dovute, dalle intercettazioni telefoniche non si evinceva alcun riferimento al legale rappresentante della società contribuente, il numero di veicoli compravenduti (appena 12) era esiguo rispetto al totale commercializzato dalla società nel periodo considerato e l'acquisto degli stessi ad un prezzo vantaggioso rientrava nella normale politica aziendale.

2. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate propose ricorso per Cassazione affidato a due motivi, cui replicò l'intimata con controricorso eccependo, preliminarmente, l'inammissibilità per "inesistenza" del ricorso, redatto in originale informatico, in quanto privo di sottoscrizione digitale del difensore.

3. Con ordinanza interlocutoria n. 13879 del 2022 adottata, ai sensi del terzo comma dell' art. 380-bis c.p.c. (ratione temporis vigente), dalla Sesta Sezione Tributaria, dinanzi alla quale la controricorrente aveva depositato memoria, insistendo nell'anzidetta eccezione preliminare, la trattazione del ricorso venne rimessa alla pubblica udienza della Sezione Tributaria che, all'esito dell'udienza pubblica, preceduta dal deposito delle conclusioni scritte del Pubblico Ministero di accoglimento del ricorso e delle memorie di entrambe le parti, con ordinanza interlocutoria n. 16454 del 2023, reputando sussistente una questione di massima di particolare importanza in ordine al vizio ravvisabile nel ricorso per Cassazione nativo digitale ma privo della firma digitale del difensore (nella specie, dell'avvocato dello Stato il cui nominativo è indicato in calce al ricorso stesso), trasmise gli atti al Primo Presidente ai sensi dell' art. 374 c.p.c., per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni unite di questa Corte.

4. Con la sentenza n. 6477 del 12/03/2024, le Sezioni unite affermavano che, pur "nella peculiarità della delineata situazione processuale "ibrida" e in continuità con l'indirizzo, ribadito anche da Cass., S. U., n. 22438/2018 (alla luce del principio di effettività della tutela giurisdizionale, cui si raccorda quello di strumentalità delle forme processuali), per cui è possibile desumere aliunde, da elementi qualificanti, la paternità certa dell'atto processuale", "la notificazione del ricorso nativo digitale dalla casella p.e.c. dell'Avvocatura Generale dello Stato censita nel REGINDE e il deposito della copia di esso in modalità analogica con attestazione di conformità sottoscritta dall'avvocato dello Stato, rappresenta(ssero) elementi univoci da cui desumere la paternità dell'atto, rimanendo così superato l'eccepito vizio in ordine alla mancata sottoscrizione digitale dell'originale informatico del ricorso", sicché il ricorso dell'Agenzia delle entrate doveva ritenersi ammissibile e il relativo esame rimesso a questa Sezione.

5. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Stefano PEPE, in data 2 maggio 2024 ha depositato conclusioni scritte chiedendo l'accoglimento del ricorso.

6. La ricorrente in data 3 giugno 2024 ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Come disposto dalle Sezioni unite nella sentenza n. 6477 del 12/03/2024, che ha ritenuto ammissibile il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, deve procedersi all'esame dei due motivi di ricorso.

2. Con il primo motivo viene dedotta, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 , 2727 e 2729 cod. civ., nonché degli artt. 19 e 21 , comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972 , per aver la C.T.R. affrontato le questioni con argomenti fuorvianti ed ultronei (quali quello per cui le operazioni, dal punto di vista oggettivo, fossero esistenti, oppure quello per cui dalle intercettazioni telefoniche non fosse emerso alcun ruolo, nella frode, del legale rappresentante della Unicar Srl, posto che in nessun atto processuale si era fatto riferimento ad una simile attività d'indagine), ed ha deciso la controversia sulla base di prove inesistenti e non offerte dalle parti, anche giungendo ad invertire l'onere della prova, posto che l'Ufficio aveva dimostrato la natura di cartiera della Blue Eagle di Costa M. E C. Sas

3. Con il secondo motivo viene dedotta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 19 e 21 , comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, per non essersi la C.T.R. attenuta ai principi sanciti dalla giurisprudenza unionale e nazionale circa l'onere di diligenza esigibile dall'operatore accorto, omettendo di considerare che la Unicar Srl non aveva affatto dimostrato di aver improntato la propria condotta, nella vicenda in questione, a tale parametro.

4. I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente per la loro evidente stretta connessione, sono fondati e vanno accolti.

5. Va premesso che in materia di emissione ed utilizzazione di fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, che non danno diritto alla detrazione dell'IVA risultante dalle stesse, il consolidato orientamento di questa Corte (da Cass. n. 9851 del 10/04/2018 seguita da molte altre; v. Cass. n. 5339 del 27/02/2020 ; Cass. n. 15369 del 20/07/2020 ; da ultimo Cass. n. Cass. 25891/2023 ; in linea con Corte di giustizia, 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14 e, recentemente, 11

novembre 2021, Kemwater ProChemie s.r.o., C-281/20), è nel senso che il diniego del diritto di detrazione, rappresentando un'eccezione al principio di neutralità dell'Iva che tale diritto costituisce, pone a carico dell'Amministrazione finanziaria provare che, a fronte dell'esibizione del titolo, difettano, le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione, ovvero l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, in quanto il cedente formale non è quello reale, non essendo identificabile nell'emittente della fattura, e la consapevolezza in capo al cessionario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, con la precisazione che la prova può essere anche solo indiziaria e, quanto alla "consapevolezza del destinatario", l'oggetto specifico dell'onere incombente sull'amministrazione finanziaria non è costituito dalla prova della partecipazione del soggetto all'accordo criminoso né dalla prova della sua piena consapevolezza della frode ma solo 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.

6. Al fine di individuare, poi, quali elementi presuntivi possono essere forniti dall'amministrazione finanziaria per assolvere al proprio onere di prova in caso di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, costituiscono validi elementi indiziari la circostanza che il soggetto interposto sia privo "di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata; (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sé, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poiché l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente". (cfr. Cass. n. 24426 del 2013 ; Cass. n. 10120 del 21/04/2017 ; Cass. n. 3474 del 13/02/2018 ; Cass. n. 9851 del 20/04/2018).

7. Assolto in tal guisa l'onere della prova incombente sull'amministrazione finanziaria, spetterà al contribuente fornire la prova contraria, ossia, oltre all'effettività del suo fornitore, la propria buona fede, ossia, mutuando i principi affermati da Sez. U, n. 21105 del 2017 e propri della giurisprudenza della Corte di Giustizia, "di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto".

8. Conseguentemente, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione finanziaria, estrinsecando in motivazione i risultati del proprio giudizio; solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, a tanto onerato dall' art. 2697 , comma secondo, cod. civ.

9. Orbene, con riferimento al caso di specie va osservato che, pur avendo l'amministrazione finanziaria assolto ad entrambi gli oneri posti a suo carico, la CTR, sostanzialmente riconoscendo l'interposizione fittizia della società "formalmente" cedente e, quindi, la natura di cartiera della stessa (circostanza pure riconosciuta dalla controricorrente al par. 2.4 del controricorso), ha erroneamente escluso che l'amministrazione finanziaria avesse fornito validi indizi circa la

consapevolezza della società contribuente di partecipare ad una frode fiscale, dando rilevanza a circostanze che non emergevano dagli atti (come le intercettazioni telefoniche) o che non avevano alcuna rilevanza a tal fine (come il fatto che i beni acquistati erano autoveicoli, come tali soggetti a registrazione) od operando una illegittima svalutazione degli elementi probatori addotti dall'amministrazione finanziaria (come l'acquisto delle autovetture "ad un prezzo inferiore", evidentemente a quello di mercato, fornendo al riguardo implausibili giustificazioni, quali la politica aziendale dell'acquirente diretta ad ottenere il maggior profitto dall'affare, ma omettendo di considerare la correlata finalità perseguita della parte venditrice) o addirittura tralasciando del tutto elementi probatori di inequivocabile rilevanza (come la circostanza, affermata dai giudici di primo grado nella sentenza riprodotta sia dalla ricorrente che dalla stessa controricorrente a pag. 3, che la cedente fosse priva "di una struttura e di dotazione del personale");

circostanza, quest'ultima, che, come detto al precedente par. 6, costituisce prova del consapevole coinvolgimento della società contribuente in una frode fiscale, quanto meno per non aver adoperato la massima diligenza esigibile da un operatore accorto (Cass. n. 21104 del 24/08/2018), in presenza, peraltro, di un altro elemento probatorio inequivocabilmente significativo in tale prospettiva, ovvero la cessione delle autovetture a prezzo inferiore a quello di mercato.

Da quanto fin qui detto discende l'ulteriore considerazione che le censure mosse dalla ricorrente alla statuizione impugnata non tendono affatto ad un riesame del merito della causa, come erroneamente sostiene la controricorrente a sostegno dell'eccepita inammissibilità dei motivi di ricorso, ma sollecitano, correttamente e fondatamente, come detto, il controllo, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, dell'esame e della valutazione degli elementi probatori effettuata dal giudice di merito (arg. da Cass. n. 32505 del 22/11/2023).

In estrema sintesi, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado territorialmente competente che, in diversa composizione, provvederà a riesaminare nel merito la vicenda processuale adeguandosi ai principi giurisprudenziali sopra enunciati, nonché a regolamentare le spese processuali anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente Giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza