

Sentenza del 30/07/2024 n. 21412 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente DELTOS Srl ha separatamente impugnato tre avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta 2012, 2013, 2014 con i quali, a seguito di verifica conclusasi con PVC, veniva disconosciuta la detrazione IVA e irrogate sanzioni in relazione ad alcune fatture di acquisto, in quanto ritenute relative a operazioni soggettivamente inesistenti, emesse nell'ambito di una frode carosello di commercializzazione di prodotti elettronici, all'interno della quale si contestava alla società contribuente il ruolo di società filtro.

2. La CTP di Milano ha rigettato i ricorsi riuniti.

3. La CTR della Lombardia, con sentenza qui impugnata, ha rigettato l'appello della società contribuente. Ha ritenuto il giudice di appello, per quanto qui ancora rileva, non violato l'obbligo di motivazione, avendo l'Ufficio "considerato" le osservazioni del contribuente, ritenendo che le argomentazioni della parte contribuente non debbano essere poste a fondamento dell'accertamento. Nel merito, il giudice di appello ha ritenuto provata la frode IVA e il coinvolgimento della società contribuente, ritenendo anomale alcune operazioni commerciali, tra le quali spiccavano la coincidenza delle operazioni finanziarie collegate all'acquisto e alla rivendita dei prodotti, l'anticipo della provvista finanziaria da parte dei clienti, l'assenza sostanziale di un congruo margine operativo ("assenza o pochezza di margini di profitto"), la commercializzazione dei prodotti a prezzi inferiori a quelli di mercato, la movimentazione "solo cartolare" delle merci, rimaste spesso presso il trasportatore, così ritenendosi dimostrata, secondo il giudice di appello, la consapevolezza della società contribuente di avere preso parte a una frode IVA. È, poi, stato rigettato l'appello in punto sanzioni, ritenendosi correttamente applicato il cumulo giuridico.

4. Ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a quattro motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio. I difensori del ricorrente hanno comunicato la rinuncia al mandato.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4 cod. proc. civ., nullità della sentenza per motivazione apparente o intrinsecamente contraddittoria, in violazione dell' art. 156 , secondo comma, 132, secondo comma, n. 4 cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ. e 36, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , con riferimento alla accertata frode carosello e alle presunte anomalie poste a fondamento della partecipazione della società contribuente alla frode IVA, ritenendo il ricorrente che la motivazione non consenta di ricostruire il percorso logico seguito dal giudice del merito ai fini della decisione. Osserva il ricorrente come le modalità di approvvigionamento fossero comuni

nella prassi commerciale, dove non sarebbe imposto la sottoscrizione di accordi commerciali. Deduce parte ricorrente che lo stoccaggio era effettuato secondo le consuetudini commerciali e che sarebbe stato provato che la società disponesse di affidamenti bancari consistenti, circostanza che rendeva inverosimile la necessità che la provvista venisse creata con disponibilità dei clienti. Deduce, infine, contraddittorietà della motivazione in relazione alla sostanziale assenza di margini di profitto e difetto di motivazione in relazione al comportamento antieconomico della società e alla sussistenza della frode carosello.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2697 cod. civ., nonché degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto provata la consapevolezza della società contribuente alla frode IVA e nella parte in cui hanno ritenuto non fornita la prova contraria da parte della società contribuente. Osserva parte ricorrente che il Diritto dell'Unione, pur facendo riferimento al concetto di potenziale conoscenza della frode, impone di valutare tale onere secondo principi di proporzionalità e ragionevolezza, oltre che di certezza del diritto. Sotto questo profilo, parte ricorrente deduce che la sentenza impugnata avrebbe imposto la predisposizione di "autonomi mezzi investigativi", estranei alla sfera di un operatore economico, per verificare il coinvolgimento nella frode IVA consumata da terzi. Nella specie, contesta che le anomalie individuate dalla sentenza impugnata siano idonee a dare contezza del fatto ignoto costituito dalla consapevolezza della frode IVA. Censura, infine, la sentenza per non avere considerato - in relazione all'onere della prova contraria - che uno degli amministratori in una occasione aveva fisicamente riscontrato l'esistenza di organizzazione produttiva di uno dei fornitori.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell' art. 7 e 12 , comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 , della L. 7 agosto 1990, n. 241 (nel suo complesso), dell' art. 56 , quinto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto assolto l'obbligo di motivazione da parte dell'Ufficio. Censura il ricorrente la statuizione secondo cui la motivazione degli avvisi di accertamento non deve dare esplicite risposte alle osservazioni del contribuente, osservando come le osservazioni vadano criticamente valutate dall'Ufficio a pena di nullità dell'atto amministrativo.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell' art. 7 , comma 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , nella parte in cui la sentenza impugnata ha rigettato l'appello in punto sanzioni, per avere il giudice di appello fatto erronea applicazione della recidiva. Osserva parte ricorrente che l'applicazione della recidiva presuppone la definitività della precedente contestazione, il che non sarebbe avvenuto nel caso di specie.

5. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso nel suo complesso, dovendo tale eccezione essere affrontata in relazione alle singole censure esposte. Sempre in via preliminare, va rilevato come nessuna incidenza ha nel presente giudizio la rinuncia al mandato comunicata dai difensori del ricorrente, stante il principio della perpetuatio dell'ufficio di difensore di cui è espressione l' art. 85 cod. proc. civ. (Cass., Sez. V, 2 marzo 2023, n. 6257 ; Cass.,

Sez. Lav., 29 settembre 2022, n. 28365 ; Cass., Sez. VI, 8 novembre 2017, n. 26429), in conformità al principio della ultrattività del mandato (Cass., Sez. U., 4 luglio 2014, n. 15295), oltretutto in costanza del principio secondo cui il giudizio di cassazione è regolato dal potere di impulso di ufficio (Cass., Sez. III, 9 luglio 2009, n. 16121 ; Cass., Sez. I, 2 marzo 2000, n. 2309).

6. Il primo motivo è infondato, posto che l'apparenza della motivazione può essere predicato solo in caso di impossibilità di ricostruzione del percorso logico (come nota lo stesso ricorrente) che ha condotto il giudice di appello alla decisione (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053). Nella specie, il giudice di appello ha ritenuto fondate nel merito le pretese dell'Amministrazione finanziaria per avere ritenuto provato il coinvolgimento consapevole della società contribuente nella frode IVA, sulla base di alcune anomalie, quali - tra le altre - le modalità di approvvigionamento finanziario, gli scarsi o nulli margini di profitto della società contribuente, coincidenza delle operazioni finanziarie collegate all'acquisto e alla rivendita dei prodotti, l'assenza di movimentazione delle merci oggetto di transazione commerciale.

7. Il secondo motivo è infondato nella parte in cui deduce l'erroneità della sentenza impugnata in ordine all'onere della prova da parte dell'Ufficio in tema di operazioni soggettivamente inesistenti. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, ove si verta in tema di corretto esercizio della detrazione in relazione a fatture di acquisto emesse da società prive di organizzazione o da soggetti interposti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inserisse 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. Ove l'Amministrazione assolva al proprio onere della prova, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima (come, del resto, deduce la stessa società contribuente) che sarebbe esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass., Sez. V, 28 dicembre 2022, n. 37889 ; Cass., Sez. V, 13 luglio 2022, n. 22190 ; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2021, n. 40690 ; Cass., Sez. V, 17 agosto 2021, n. 22969 ; Cass., Sez. V, 3 agosto 2021, n. 22107 ; Cass., Sez. V, 20 luglio 2021, n. 20648 ; Cass., Sez. V, 8 luglio 2021, n. 19387 ; Cass., Sez. VI, 11 novembre 2020, n. 25426 ; Cass., Sez. V, 20 luglio 2020, n. 15369 ; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2019, n. 5873 ; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27566 ; Cass., Sez. V, 24 agosto 2018, n. 21104 ; Cass., Sez. V, 20 aprile 2018, n. 9851 ; Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9721 ; Cass., Sez. U., 12 settembre 2017, n. 21105).

8. Tali principi riposano sulla costante giurisprudenza della Corte, di Giustizia, secondo cui la natura indebita della detrazione si configura nel caso in cui un soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi e, in particolare, con il proprio acquisto, a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessione (Corte di Giustizia UE, 18 maggio 2017, Litdana, C624/15, punto 33; Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2014, N. 1272 .G. 6di 11 Est. F. Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 e C-164/13, punti 49 e 50; Corte di Giustizia UE, 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punti da 38 a 40; Corte di Giustizia

UE, 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punto 54; Corte di Giustizia UE, 21 giugno 2012, Mahagében e David, C-80/11 e C/142/11, punto 46; Corte di Giustizia UE;

6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C- 439/04 e C440/04, punti 45, 46, 56);

ragione per cui è esigibile da un accorto operatore commerciale che questi adotti tutte le misure che gli si possa ragionevolmente richiedere, al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una evasione di imposte (Corte di Giustizia UE, 17 dicembre 2020, n. Bakati Plus, C-656/19, punto 80; Corte di Giustizia UE, Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, punto 33;

Corte di Giustizia UE, 28 marzo 2019, Vin, C-275/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, punto 41; Corte di Giustizia UE, Litdana, cit., punto 34).

9. Tali principi sono stati recentemente ribaditi dalla Corte di Giustizia, ove ha affermato che in presenza di indizi di una frode consumata a monte, deve attendersi dal contribuente a valle un maggior onere di diligenza in relazione alle circostanze del caso di specie, esigibili in base alla sua professionalità, benché non dello stesso tenore di quelle compiute dall'Amministrazione finanziaria, ad accertarsi dal giudice (Corte di Giustizia UE, 11 gennaio 2024, Global Ink Trade Kft, C-537/22, punti 38 - 40, 49), accertamenti eseguiti dal giudice del merito, come indicato in narrativa.

10. Il secondo motivo è, invece, inammissibile nella parte in cui deduce che gli indizi addotti dall'Ufficio e valorizzati dal giudice di appello sarebbero dotati di pregnanza indiziaria al fine di dedurre l'esistenza del fatto ignoto, costituito dalla consapevolezza del contribuente di avere preso parte a una frode IVA. Nella specie, appare evidente dalle ragioni esposte dal ricorrente, che la deduzione di carenza della pregnanza indiziaria degli elementi valorizzati dalla sentenza impugnata (alcuni dei quali ripercorsi in narrativa) e la deduzione di omessa valutazione delle circostanze di fatto addotte dalla società contribuente a comprova della diligenza svolta, appaiono volte a rivalutare elementi di prova già vagliati ed esaminati dal giudice del merito.

11. Il terzo motivo è infondato, essendo ferma questa Corte nel ritenere che non esiste, salvo i casi espressamente previsti dalla legge, un obbligo di motivazione rinforzata (o rafforzata), secondo il quale l'Ufficio dovrebbe, sotto pena di nullità degli atti impositivi, motivare espressamente in ordine al rigetto delle osservazioni proposte durante lo svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale. In proposito va ribadito che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'Ufficio non ha l'obbligo di motivare espressamente l'atto impositivo in relazione alle osservazioni formulate dal contribuente in ordine ai rilievi contenuti nel processo verbale di contestazione, non essendovi alcun onere di motivare il dissenso rispetto alle osservazioni del contribuente, né da tale omesso motivato dissenso consegue la nullità dell'atto impositivo, stante quanto previsto dall' art. 12 , comma 7, L. n. 212/2000 (Cass., Sez. V, 4 gennaio 2022, n. 94 ; Cass., Sez. V, 28 settembre 2021, n. 26299 ; Cass., Sez. V, 1 dicembre 2020, n. 27401 ; Cass., Sez. V, 23 gennaio 2019, n. 1778 ; Cass., Sez. VI, 31 marzo 2017, n. 8378 ; Cass., Sez. V, 20 aprile 2016, n. 7897 ; Cass., Sez. V, 24 febbraio 2016, n. 3583). L'assenza di specifica motivazione non è, difatti, indicativa di una mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, bensì mostra condivisione delle conclusioni degli

agenti accertatori e un loro implicito recepimento (Cass., Sez. V. 3 agosto 2016 n. 16155), la cui assenza di specifica valutazione si giustifica con una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente (essendo stato accertato il rispetto del diritto di difesa), non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio, ove gli elementi di fatto siano già noti al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32957 ; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2017, n. 30560 ; Cass., Sez. VI, 5 dicembre 2017, n. 29002 ; Cass., Sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060 ; Cass., Sez. VI, 11 aprile 2017, n. 9323 ; Cass., Sez. VI, 15 aprile 2013, n. 9032).

12. Il quarto motivo è inammissibile in quanto non coglie la ratio decidendi e appare, peraltro, incentrato su una questione nuova, in ordine alla quale il giudice di appello non si è pronunciato. Va, peraltro, osservato come il ricorrente, pur non avendo trascritto gli avvisi di accertamento, li ha allegati al ricorso, così consentendosene l'esame. Inoltre, va osservato come il giudice di appello abbia incentrato il suo esame sulla corretta applicazione del cumulo giuridico e non sull'applicazione della recidiva, per cui la questione dedotta appare non solo nuova, ma anche estranea alla ratio decidendi e, quindi, ulteriormente inammissibile. Il che appare assorbente anche in relazione al difetto di specificità della censura, nella parte in cui il ricorrente non ha indicato quali sarebbero le parti degli atti impugnati in cui sarebbe stata affrontata tale questione.

13. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità in favore del controricorrente, che liquida in complessivi Euro 40.000,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi dell' art. 13 comma 1-quater D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della L. 24 dicembre 2012, n. 228 , per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13, se dovuto

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza