

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26462 Anno 2018

Presidente: CRISTIANO MAGDA

Relatore: STALLA GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 19/10/2018

ORDINANZA

sul ricorso 25738-2013 proposto da:

ESPERIA DI GIOVANNI TOSINI & C. SNC, elettivamente domiciliato in ROMA VIA CRESCENZIO 91, presso lo studio dell'avvocato CLAUDIO LUCISANO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato RAFFAELLO LUPI;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 84/2013 della COMM.TRIB.REG. di

2018

2948

MILANO, depositata il 29/04/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 17/07/2018 dal Consigliere Dott. GIACOMO
MARIA STALLA.



Rilevato che:

§ 1. Esperia snc di Giovanni Tosini & c., nonché i soci Giovanni Tosini e Bianca Maria Ghini in proprio, propongono tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 84/34/13 del 16 maggio 2012, depositata il 29 aprile 2013, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento per Iva, Irap ed Irpef 2004 loro notificati all'esito di una verifica condotta su impulso della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Forlì. Verifica avente ad oggetto una c.d. 'frode carosello' ordita da tal Giemme Auto s.r.l., e concernente l'introduzione in Italia, in evasione di Iva per interposizione di altri soggetti, di autoveicoli provenienti da un rivenditore sedente in Germania (Amodeo Savorino di Engen).

La commissione tributaria regionale, per quanto ancora in discussione, ha rilevato che: **a.** Esperia s.n.c. aveva acquistato, nell'anno 2004, vari autoveicoli presso un rivenditore, la Autoalberto di Alberto Savioli, che aveva appunto pacificamente operato quale interposto della suddetta Giemme Auto srl, preordinatamente omettendo il versamento dell'Iva incassata; **b.** come sostenuto dall'amministrazione finanziaria, la società doveva ritenersi a conoscenza della frode in evasione dell'Iva, trattandosi di operazione soggettivamente inesistente, stante il ruolo di mera interposta assunto dalla Autoalberto; **c.** ciò doveva desumersi, in particolare, da vari elementi di prova: - pagamento delle autovetture mediante assegni circolari in assenza di contabili bancarie volte ad individuare il beneficiario effettivo degli stessi; - modalità di pagamento difformi dalla prassi corrente nei confronti degli altri fornitori, normalmente pagati da Esperia con assegno bancario o bonifico; - mancata indicazione, nelle fatture emesse dalla fornitrice interposta, di spese di trasporto e di ricondizionamento delle vetture.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

La società ricorrente ha depositato memoria allegando sentenza n.501 del 26.6.12, passata in giudicato il 20.9.12, con la quale il Tribunale di Pavia ha assolto Giovanni Tosini, per insussistenza del fatto, dal reato di cui all'art.2 d.lgs.74/2000; ciò con riguardo ai medesimi fatti (fatturazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



di operazioni soggettivamente inesistenti) dedotti negli avvisi di accertamento 2004 oggetto del presente giudizio di legittimità.

§ 2.1 Con il *primo motivo* di ricorso si lamenta - ex art.360, 1[^] co. n. 5 cod.proc.civ. - omesso esame su un fatto controverso e decisivo per il giudizio; costituito dalla buona fede di Esperia e dalla sua estraneità alla frode Iva (ad essa totalmente ignota) perpetrata da Giemme Auto e dalla Autoalberto.

Con il *secondo motivo* di ricorso si lamenta - ex art.360, 1[^] co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 17 - 19 dpr 633/72. Per avere la commissione tributaria regionale escluso il diritto di Esperia alla detrazione dell'Iva oggetto di recupero, nonostante la mancanza di prova della sua consapevolezza della frode; in quanto ordita da soggetti posti a monte della catena commerciale di fornitura delle automobili, e con i quali essa non aveva intrattenuto rapporti.

Con il *terzo motivo* di ricorso si deduce - ex art.360, 1[^] co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione dell'articolo 5 d.lvo 472/97. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto legittima, in aggiunta al recupero dell'Iva, l'irrogazione della sanzione amministrativa, nonostante il difetto di prova di dolo o colpa in capo ad Esperia: alla quale poteva attribuirsi, al più, la violazione di un generico dovere di diligenza nella scelta dei fornitori, tale da determinare il pagamento dell'imposta, non anche delle sanzioni.

§ 2.2 E' fondato, con assorbimento delle altre censure, il primo motivo di ricorso.

Si ritiene che la sentenza impugnata sia affetta dal denunciato vizio motivazionale, sebbene riguardato alla luce della nuova disciplina dell'art.360, 1[^] co. n. 5 cod.proc.civ., come introdotta dal d.l. 83/12 convertito con modificazioni nella legge 134/12 (sentenza CTR pubblicata dopo l'11 settembre 2012).

Disciplina in base alla quale la sentenza può essere impugnata, in sede di legittimità, non più per "*omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia*" (previgente formulazione del n. 5 dell'articolo 360 in esame), bensì nei più ristretti limiti dell' "*omesso esame*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti".

In ordine a tale nuova formulazione - applicabile anche al ricorso per cassazione proposto avverso sentenze del giudice tributario - si è affermato (Cass. Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014) che: *"la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (così, in seguito, Cass. n. 12928/14; Cass. ord. n. 21257/14; Cass. 2498/15 ed innumerevoli altre).*

§ 2.3 Ora, nel caso di specie la commissione tributaria regionale è giunta alla conclusione che Esperia snc, in persona dei soci, fosse a conoscenza o, meglio, 'non potesse non essere a conoscenza' della frode perpetrata mediante interposizione soggettiva nella fornitura intracomunitaria di autovetture usate.

Senonché, tale conclusione poggia su una serie di osservazioni ed argomenti non pertinenti, ed inidonei a logicamente e giuridicamente sorreggerla; così da doversi in concreto ravvisare - secondo gli indicati dettami interpretativi - appunto un'ipotesi radicale di statuizione priva di reale motivazione.

Da un lato, la commissione tributaria regionale ascrive a fondamento del proprio convincimento circostanze di causa tanto pacifiche quanto ininfluenti ai fini dell'accertamento del fatto decisivo rappresentato dalla buona fede di Esperia, quali l'esercizio abituale da parte della società di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



'attività commercio autoveicoli'; ovvero l'effettivo acquisto delle auto presso l'operatore interposto; ovvero, ancora, la obiettiva fittizietà del ruolo da quest'ultimo esercitato, in evasione dell'Iva, nella vicenda (là dove non di questo si trattava, ma di verificare la consapevolezza di ciò in capo al socio amministratore di Esperia).

Dall'altro, la commissione tributaria regionale reputa invece dirimenti, acriticamente recependole dagli avvisi di accertamento impugnati, circostanze del tutto neutrali, ed in realtà prive di un logico sostrato dimostrativo univocamente finalizzato all'accertamento del suddetto 'fatto decisivo'. Il che vale tanto per la mancata indicazione in fattura delle spese di trasporto e ricondizionamento delle vetture (assumibili in proprio dalla cessionaria, senza che ciò potesse di per sé denotare qualsivoglia consapevolezza della frode); quanto per le modalità di pagamento tramite assegni circolari privi di 'contabili bancarie' idonee 'ad avere certezza dei dati del beneficiario' (là dove proprio la modalità di pagamento tramite assegno circolare offriva massima possibilità di risalire, previe non complesse indagini bancarie, al beneficiario).

L'esito al quale la commissione tributaria regionale è così pervenuta (in forza di una motivazione, come detto, meramente apparente) si è pertanto posto anche in contrasto con il principio di legittimità per cui: *"In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era 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 a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, 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, né la regolarità della contabilità*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi" (Cass. 9851/18).

Sulla stessa linea interpretativa, si è anche affermato che: *"In tema di IVA, 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"* (Cass. 9721/18).

Nella concretezza del caso, non può dirsi che la commissione tributaria regionale abbia reso vera e propria motivazione del perché l'amministrazione finanziaria avesse fornito dimostrazione – anche se soltanto presuntiva ed indiziaria – non già della frode in sé, ma della consapevolezza di essa in capo ad Esperia.

Ne segue dunque la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio della causa alla commissione tributaria regionale della Lombardia la quale, in diversa composizione, riconsidererà la fattispecie dando congrua motivazione della decisione assunta. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

Pqm

La Corte

- accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile
in data 17 luglio 2018.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale