

11944 12



M

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 17677/2011

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 11944

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. MARCO PIVETTI - Presidente - Ud. 21/02/2012
- Dott. AURELIO CAPPABIANCA - Consigliere - PU
- Dott. BIAGIO VIRGILIO - Consigliere -
- Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere -
- Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 17677-2011 proposto da:

B SPA in persona dell'Amministratore
Delegato e legale rappresentante pro tempore,
elettivamente domiciliato in ROMA VIA SAN BASILIO 72,
presso lo studio dell'avvocato PINGUE FILIPPO,
rappresentato e difeso dall'avvocato CORDEIRO GUERRA
ROBERTO, giusta delega a margine;

2012

- ricorrente -

344

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZ.
PROVINCIALE DI FIRENZE, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZ.
REGIONALE DELLA TOSCANA;

- intimati -

Nonché da:

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 ope legis;

- controricorrente con ricorso incidentale -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZ. PROVINCIALE DI FIRENZE,
[B] SPA, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZ.
REGIONALE DELLA TOSCANA;

- intimati -

avverso la sentenza n. 52/2010 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 21/05/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21/02/2012 dal Consigliere Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO;

udito per il ricorrente l'Avvocato CORDEIRO GUERRA, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato DE BONIS, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso principale, accoglimento dell'incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con distinti avvisi di accertamento, l'Agenzia delle Entrate di Firenze, basandosi su un pvc della Guardia di Finanza, ha recuperato a tassazione l'IVA assolta sugli acquisti dalla S.p.A. , relativamente agli anni 2001 e 2002, oltre a sanzioni ed interessi, ritenendo trattarsi di operazioni soggettivamente inesistenti, poste in essere da società costituite al solo scopo di frodare l'IVA, interponendosi tra i reali fornitori e gli acquirenti nazionali. I ricorsi della Società contribuente, dopo esser stati riuniti, sono stati, in parte, accolti dalla CTP di Firenze, decisione, che, su impugnazione di entrambe le parti, è stata confermata con sentenza n. 52/1/10, depositata il 21.5.2010, dalla CTR della Toscana. I giudici d'appello hanno considerato che: 1) la violazione del termine di cui all'art. 12, co 7, della L. n. 212 del 2000, non comportava la nullità dell'avviso d'accertamento, relativo all'annualità 2001, non essendo tale sanzione comminata dalla legge; 2) l'imposta era indetraibile, perché relativa ad operazioni soggettivamente insussistenti, e le sanzioni inapplicabili in assenza di prova del dolo o della colpa grave, statuizioni tra loro non contraddittorie, per essere la detraibilità consentita ex artt. 9 e 21 del dPR n. 633 del 1972, in relazione ad operazioni, soggettivamente ed oggettivamente, effettuate; 3) nel resto le doglianze della contribuente si limitavano a ribadire quanto già asserito in primo grado, senza apportare elementi nuovi o diversi.

Per la cassazione della sentenza, ricorrono, in relazione alle statuizioni che le hanno viste soccombenti, in via principale, la Società, ed, in via incidentale, l'Agenzia delle Entrate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Col primo motivo, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21 del dPR n. 633 del 1972, 11 e 117 Cost. 17 e segg. della Direttiva del Consiglio n. 77/388/CE e degli artt 168 e segg. della Direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE, la ricorrente afferma che la sentenza ha fatto malgoverno del principio, espresso dalla Corte di Giustizia UE, secondo cui la detrazione dell'IVA è ammessa anche nel caso in cui, nei passaggi a monte, sia stato posto in essere un comportamento illegittimo, "purchè il soggetto passivo non ne abbia avuto cognizione e/o non vi abbia prestato la propria adesione". Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria non poteva limitarsi a dimostrare che il cedente è un soggetto fittizio, ma doveva, anche, provare la partecipazione del cessionario alla frode o, quanto meno, la sua consapevolezza.

Col secondo motivo, la ricorrente, deducendo vizio di motivazione ex art 360, 1° co, n. 5 cpc, afferma che la CTR non ha in alcun modo spiegato l'*iter* logico giuridico che la ha condotta a ritenere certa l'inesistenza soggettiva delle transazioni contestate, e, pertanto, automatica l'indetraibilità dell'imposta, a prescindere dall'elemento psicologico del dolo o della colpa, né ha esplicitato gli elementi per i quali ha ritenuto irregolari le

transazioni medesime, essendosi limitata, sbrigativamente, a condividere la sentenza di primo grado, senza affrontare nessuno degli argomenti esposti nell'atto d'appello, peraltro riassunti nei punti 3-9 della stessa sentenza. Ove ciò fosse avvenuto, proseguirebbe la ricorrente, e si fossero valutate le fatture ed i documenti prodotti, la conclusione sarebbe stata diversa da quella adottata, sia rispetto alla natura di "cartiere" delle Società fornitrici (che avevano, solo, omesso di versare all'Erario l'imposta relativa alle operazioni poste in essere) sia rispetto alla regolarità ed all'effettività delle operazioni di acquisto riferite al normale ciclo commerciale praticato da essa ricorrente.

Con il terzo motivo, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 12, co 7, della L. 212 del 2000; 21 septies della L. n. 15 del 2005; 24 e 97 Cost., per avere la CTR ritenuto valido l'avviso d'accertamento, relativo all'anno 2001, ancorché notificato prima dello scadere del termine di sessanta giorni previsto dallo Statuto del contribuente, senza che fossero esplicitati i motivi dell'urgenza. La ricorrente sostiene che l'inosservanza del termine dilatorio previsto dall'art. 12, co 7, della L. 212 del 2000, in assenza di particolare e motivata urgenza, comporta la nullità dell'atto impositivo, secondo il tenore letterale della norma, ed a garanzia del diritto di difesa e dei principi di buona amministrazione, indicati con l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009 della Corte Cost.

Con l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle

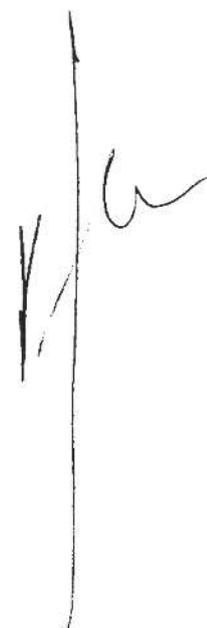
Entrate deduce, ex art 360, 1° co, n. 5 cpc, l'omessa motivazione del rigetto del motivo d'appello, con cui aveva censurato l'esclusione delle sanzioni per la mancata prova della partecipazione alla frode fiscale o della consapevolezza di essa, affermando che le sanzioni andavano riconnesse, invece, al fatto oggettivo della violazione della norma, senza alcun rilievo dell'elemento psicologico.

Procedendo all'esame congiunto dei primi due motivi del ricorso principale, tra loro connessi, osserva la Corte che la giurisprudenza comunitaria -cui occorre anzitutto riferirsi, trattandosi di tributo armonizzato a livello europeo-, dopo aver affermato che il diritto alla deduzione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva, quale parte integrante del meccanismo dell'IVA, non può esser soggetto, in linea di principio a limitazioni (v. C-354/03, C-355/03 e -484/03, Optigen Ltd , C-62/93, BP Soupergaz, punto 18, e C-110/98 Gabalfrisa, punto 43), ha ritenuto che in presenza di una frode sull'IVA realizzata con una catena di successive cessioni, il cessionario ha il diritto di detrarre l'IVA ove "non sappia o non possa sapere" (sent. Optigen Ltd, cit punto 53 e segg.) di essere coinvolto in un meccanismo fraudolento, ed *a contrario* il giudice nazionale deve negare il beneficio del diritto alla deduzione all'operatore che "sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'IVA" (sent. C-439/04 Axel Kittel).

Orbene, nel caso di specie, la CTR, dopo aver esposto le censure svolte nell'appello della contribuente, si è limitata, testualmente, ad affermare che “sugli altri motivi della controversia dal n° 3 al n° 9 la società ribadisce quanto già asserito in 1° grado senza apportare elementi nuovi e diversi da quelli esaminati dai Giudici di 1° cure”, motivazione, che, come riconosciuto dalla stessa ricorrente incidentale, non consente alla Corte né di verificare l'iter logico seguito al riguardo nel pervenire al rigetto dell'appello, né di delineare, in modo sufficientemente completo -al fine di una corretta applicazione del diritto comunitario- il quadro fattuale, che dovrà, pertanto, essere adeguatamente ricostruito dal giudice di rinvio. In conclusione, l'accoglimento della censura in punto di motivazione e l'obbligo di applicare il diritto comunitario comportano la cassazione della sentenza, con assorbimento dell'unico motivo del ricorso incidentale, che verte in tema di sanzioni.

Il terzo motivo è infondato. Non rileva in questa sede il problema generale relativo agli effetti derivanti dall'inosservanza del termine di sessanta giorni, di cui all'art. 12, co 7, della L. n. 212 del 2000, concesso al contribuente per comunicare “osservazioni e richieste” agli uffici impositori: la norma, infatti, nel prevedere che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvi i casi “di particolare e motivata urgenza” impone un termine per l'esercizio dell'azione amministrativa piuttosto che

un obbligo di motivazione circa il requisito dell'urgenza nell'emissione, anticipata, dell'atto impositivo. Una siffatta omissione non rientra, infatti, nell'ambito applicativo dell'art 7 della L. n. 212 del 2000, secondo cui gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione" dato che tale norma (così come quella, specifica, dell'art 56 del dPR n. 633 del 1972) si riferisce al contenuto stesso dell'atto impositivo e non ai tempi della sua emanazione e non si occupa, in alcun modo, delle regole procedurali, o pregiudizionali, secondo la denominazione della ricorrente. Deve, perciò, ritenersi che l'esonero dall'osservanza del termine di cui all'art. 12, co 7 della L. n. 212 del 2000 opera in concorrenza del requisito dell'urgenza nell'emissione dell'avviso, pure se di tale ragione non si fa menzione nella motivazione dell'avviso stesso; in altri termini l'effetto derogatorio dell'urgenza sussiste *ex se* senza che sia a tal fine necessario che il fatto che la determini sia enunciato nell'atto impositivo, il quale, a norma del menzionato art 7 dello Statuto del contribuente, deve indicare esclusivamente le ragioni della pretesa tributaria. Resta da aggiungere che la sussistenza del predetto requisito può esser dimostrata dall'Ufficio e, viceversa, esser contestata, unitamente alle ragioni di merito, tanto in via amministrativa, col ricorso in autotutela, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge nel



corso del giudizio. Nel caso in esame, l'esigenza di provvedere senza ritardo risulta in *re ipsa* dal fatto che era in scadenza, come dedotto dalla controricorrente, il termine di decadenza di cui all'art. 57 del DPR n. 633 del 1972 per l'accertamento relativo al periodo d'imposta 2001.

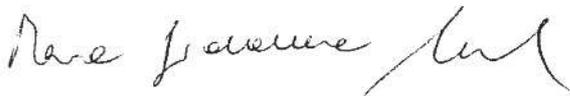
La sentenza va, in conclusione, cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio ad altra sezione della CTR della Toscana, che provvederà, anche, a liquidare le spese del presente giudizio di legittimità.

PQM

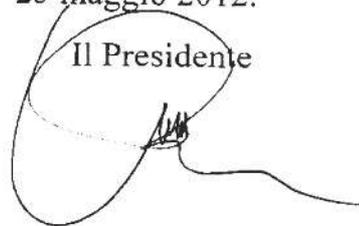
La Corte, riunisce i ricorsi, accoglie il secondo motivo del ricorso principale, rigetta il terzo, assorbito il primo ed il ricorso incidentale; cassa e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della CTR della Toscana

Così deciso in Roma, il 21 febbraio - 25 maggio 2012.

Il Consigliere estensore



Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Il 13 LUG 2012



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA