Ordinanza del 10/10/2018 n. 25005 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Rimborsi -IVA - Diniego rimborso - Società inesistente - Impugnazione del processo verbale di contestazione - Valutazione da parte del giudice Tributario - Non impugnabilità del giudizio in Cassazione - Esclusione.

Massima:

Nel caso di diniego di rimborso per inesistenza della società, desunta dal processo verbale di contestazione (P.V.C) della Guardia di Finanza, è possibile l'impugnativa per una valutazione da parte del giudice Tributario. La decisione di quest'ultimo può essere impugnata anche in Cassazione non per motivi di merito ma solo per inadeguatezza o incongruità logica. Nel caso di specie il giudice d'appello non ha espresso alcuna valutazione in ordine ai diversi elementi presuntivi diretti all'accertamento della effettiva esistenza della società prospettati dall'ufficio finanziario, ma ha tenuto conto soltanto di profili formali, mentre la contribuente non ha avuto la possibilità di fornire la prova contraria tesa a contrastare gli elementi presuntivi presentati in giudizio dall'ufficio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

la sentenza impugnata ha esposto, in punto di fatto, che: la società contribuente aveva impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli l'atto di diniego sulla richiesta di rimborso del credito Iva proposta dalla T.C.T. s.r.l. relativamente all'anno di imposta 2003, per un importo complessivo di Euro 350.000,00; la Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso, avendo ritenuto fondati i motivi; l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello, instaurando il contraddittorio con la contribuente, deducendo che dagli accertamenti compiuti dalla Guardia di Finanza era stata rilevata l'assoluta inesistenza delle operazioni commerciali;

la Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello, confermando la decisione del giudice di primo grado, avendo ritenuto: che la società aveva dimostrato la propria

esistenza mediante la produzione delle dichiarazioni dei redditi anni 2000, 2001 e 2002 e che il 17 novembre 2003 era stata posta in liquidazione, era stata costituita l'11 novembre 1985 e nel 2001 aveva spostato la sede legale da (------) a (------); che la richiesta di rimborso era stata proposta dal liquidatore essendo l'attività della società cessata e che, in applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis, aveva versato apposita garanzia fideiussoria di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis, essendole stato notificato avviso di rettifica; il credito era provato dalla richiesta formulata di cui al modello VR2004;

l'Agenzia delle entrate ricorre con tre motivi per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania in epigrafe;

si è costituita la società contribuente con controricorso contenente ricorso incidentale;

non si è costituita Equitalia Polis spa, sebbene regolarmente intimata.

Considerato che:

preliminarmente, deve essere disattesa l'eccezione di parte controricorrente di inammissibilità del ricorso per violazione del requisito dell'autosufficienza, fondata sulla considerazione che parte ricorrente non avrebbe specificato le vicende successive alla notifica dell'atto di accertamento, in particolare il contenuto delle impugnazioni, delle conseguenti sentenze e degli atti di causa, ed i motivi di ricorso, inoltre, sarebbero esposti in maniera tale da rendere difficile definire i limiti dei medesimi;

in realtà, nell'esposizione del fatto e dello svolgimento del processo del ricorso principale è chiaramente indicato quale sia l'oggetto della controversia, riportandosi specificamente il contenuto dell'atto di accertamento, la conseguente contestazione della contribuente, il passaggio motivazionale della pronuncia di primo grado, su cui si è poi fondato anche il giudice di appello, relativo alla mancanza di motivazione dell'atto impugnato, i motivi di appello (indicati per sintesi) proposti dall'Agenzia delle entrate, i punti essenziali della pronuncia del giudice del gravame;

si tratta, a ben vedere, di elementi dai quali è possibile avere un chiaro quadro ricostruttivo dell'intera vicenda in esame, sia con riferimento alle ragioni della pretesa che ai diversi passaggi processuali, non ravvisandosi, quindi, una violazione dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3), che richiede una esposizione sommaria dei fatti idonei a far comprendere, in sede di giudizio di legittimità, le conseguenti ragioni di censura;

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., per non avere pronunciato sul motivo di appello con il quale si era evidenziato che la pretesa trovava fondamento sul fatto che la contribuente era una società fittizia che aveva posto in essere operazioni inesistenti;

il motivo è infondato;

dinanzi alla prospettazione del rigetto dell'istanza di rimborso fondato sulla contestazione della inesistenza della società, la pronuncia impugnata ha motivato sulle ragioni per le quali ha, invece, ritenuto che la società contribuente fosse soggetto Iva che ha provveduto a detrarre l'Iva sulle operazioni commerciali eseguite;

in tal modo, la pronuncia ha escluso che la contribuente fosse una società fittizia, avendone ritenuta provata l'esistenza;

va evidenziato, sotto tale profilo, che la contestazione dell'Agenzia delle entrate muove proprio dalla considerazione che le operazioni commerciali non sarebbero state poste in essere in quanto la società esisteva solo fittiziamente, non avendo dedotto su altri elementi di prova, anche presuntivi, relativi alla insussistenza delle operazioni commerciali in esame;

sicchè, la stretta connessione, operata dall'Agenzia delle entrate, tra inesistenza della società - inesistenza delle operazioni commerciali, ha indotto il giudice di appello a verificare la correttezza della richiesta di rimborso, e, in particolare, se gli elementi addotti potevano condurre a ritenere esistente la società e il credito dalla stessa vantato;

rispetto, quindi, a quanto dedotto dalla parte ricorrente, diretta a sostenere la legittimità del proprio rigetto dell'istanza, il giudice di appello ha ritenuto non sussistente il presupposto sul quale è stata fondata la pretesa, cioè il fatto che la società contribuente non fosse soggetto esistente e non fosse, quindi, soggetto passivo Iva che poteva legittimamente detrarre l'Iva;

pertanto, una volta escluso il presupposto della pretesa, non può ragionarsi in termini di mancata pronuncia su quanto richiesto con l'atto di appello, avendo il giudice di appello dato compiuta risposta alle ragioni in esso prospettate;

con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata per insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio in relazione ai requisiti necessari per la legittimità del rimborso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), dovendo il giudice di appello non solo pronunciare sulla formale esistenza della società, ma anche sulla effettiva attività esercitata e, in particolare, sulla effettiva realizzazione delle operazioni;

il motivo è fondato;

la ricorrente ritiene che l'atto impugnato, di cui riproduce gli elementi essenziali, aveva chiaramente indicato, mediante il rinvio per relationem al p.v.c., diversi elementi non tenuti in considerazione dal giudice di appello, quali: il fatto che la società era rappresentata da persona inconsapevole del proprio ruolo, che, al tempo stesso, era rappresentante di altra società con cui la contribuente intratteneva reciproci rapporti; dagli accertamenti eseguiti era stata riscontrata la mancanza di una struttura aziendale; il libro dei cespiti ammortizzabili era in bianco, sicchè doveva farsi conseguire che la società non disponeva di beni strumentali per svolgere l'attività dichiarata (profili specificamente indicati nell'avviso di accertamento, riprodotto a pag. 2 e ss. del ricorso);

va osservato, a tal proposito, che con l'atto impugnato l'Agenzia delle entrate aveva negato alla contribuente il diritto al rimborso del credito Iva in base alla ritenuta inesistenza della società e,

quindi, della fittizietà delle operazioni commerciali poste in essere; quindi, punto centrale della questione era l'accertamento della inesistenza della società in relazione ai diversi elementi presuntivi indicati nell'atto di accertamento;

la motivazione della sentenza censurata ha preso in esame la ricostruzione fattuale compiuta nel p.v.c. su cui si è fondata la pretesa dell'Agenzia delle entrate ed ha concluso che essa debba considerarsi errata, avendo la società contribuente dato prova di essere esistente e, quindi, non corretta la tesi della natura fittizia della medesima, ma il percorso argomentativo seguito risulta fondato unicamente su profili di ordine formale, quale la circostanza che la contribuente aveva provveduto a redigere le dichiarazioni dei redditi per gli anni di imposta 2000, 2001 e 2002, che era stata posta in liquidazione, che era stata spostata la sede legale da (------) in (------), che aveva versato la garanzia fideiussoria a seguito della cessazione dell'attività ed aveva, infine, formulato la richiesta di rimborso con il modello VR 2004;

la censura del vizio motivazionale della pronuncia in esame si fonda sulla ritenuta non sufficienza della motivazione, non avendo il giudice di appello tenuto conto di una serie di elementi che, ove considerati, avrebbero potuto condurre a una diversa valutazione, in particolare: che il rappresentante legale della società non aveva consapevolezza del proprio ruolo ed era, al tempo stesso, rappresentante di altra società con la quale sussistevano reciproci rapporti; che nella sede legale della società e di altra società non era stata ritrovata alcuna struttura aziendale; che il libro dei cespiti ammortizzabili era in bianco;

va premesso che 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, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio. Tale valutazione è impugnabile in cassazione non per il merito, ma solo per l'inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono, e 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, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 c.c. e segg. e art. 2697 c.c., comma 2 (Cass. n. 9784 del 2010; Cass. n. 4306 del 2010);

nella fattispecie, il giudice di appello ha motivato, come detto, unicamente sulla base di considerazioni formali, dunque in modo non adeguato rispetto ai termini della vicenda, senza tenere in considerazione i diversi elementi prospettati dall'Agenzia delle entrate che, al di là del profilo formale, erano invece diretti ad accertare l'inesistenza sostanziale della società, cioè il fatto che la stessa non fosse soggetto passivo ai fini Iva e, in quanto tale, titolare del diritto a porre in detrazione l'Iva;

gli elementi prospettati dalla ricorrente, invero, potrebbero assumere valenza decisiva proprio nella prospettiva della verifica della non esistenza sostanziale della società;

va osservato, in particolare, che non può assumere rilievo la linea difensiva di parte controricorrente in ordine alle ragioni del rinvenimento della redazione in bianco del libro dei cespiti ammortizzabili, posto che tale profilo, unitamente agli altri elementi, ove complessivamente esaminati, potrebbe condurre ad una valutazione di mancanza di adeguati

beni strumentali ai fini dello svolgimento dell'attività, e tenendo peraltro in considerazione che, sul punto, la stessa contribuente ha, nel controricorso, meramente argomentato che è probabile che avesse già alienato interamente i propri beni ammortizzabili, posto che tale profilo costituisce, invero, elemento presuntivo che impone, alla parte nei confronti della quale è stato prospettato, l'onere di fornire la prova contraria, non riscontrabile;

con il terzo motivo si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2967 c.c. e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30 e art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), avendo la ricorrente assolto al proprio onere probatorio relativo alla fittizietà delle operazioni e non avendo, invece, la società contribuente offerto alcuna prova delle effettività delle operazioni;

il motivo è fondato;

le considerazioni espresse in sede di esame del secondo motivo di ricorso devono essere richiamate anche al fine di pronunciare la fondatezza del presente motivo, atteso che, come chiarito, il giudice di appello non ha espresso alcuna valutazione in ordine ai diversi elementi presuntivi diretti all'accertamento della effettiva esistenza della società prospettati dall'ufficio finanziario, ma ha solo tenuto conto di profili formali, di per sè non sufficienti, e non ha valutato se la contribuente, al di là dei meri riscontri formali, ha fornito prova contraria tesa a contrastare gli elementi presuntivi proposti;

va precisato, per completezza, che, in relazione al profilo del riparto dell'onere probatorio in caso di contestazione di operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti, secondo la giurisprudenza di questa Corte Suprema (Cass. civ., sez. 5, 28 marzo 2018, n. 7613) in tema di fatture relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, il giudizio negativo sulla prova contraria implica pur sempre la preventiva valutazione, da parte del giudice tributario, sulla idoneità degli elementi offerti dal Fisco a suffragio della contestazione;

nella fattispecie, il giudice di appello ha escluso che l'Agenzia delle entrate abbia sufficientemente assolto al proprio onere probatorio di allegare idonei elementi, anche presuntivi, in ordine alla ritenuta fittizietà dell'esistenza della società contribuente, ma senza avere adeguatamente posti a valutazioni i medesimi, diretti a sostenere la pretesa della inesistenza sostanziale della società;

il ricorso, pertanto, deve essere accolto relativamente ai motivi secondo e terzo, con cassazione della sentenza e rinvio alla Commissione tributaria regionale per nuovo esame; con riferimento al ricorso incidentale, va osservato che la controricorrente censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 92 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere pronunciato la compensazione delle spese nonostante la totale soccombenza dell'appellante;

il motivo in esame è da dichiararsi assorbito dall'accoglimento del ricorso principale.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso principale, rigettato il primo, assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 9 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza