Sentenza del 19/04/2018 n. 9675 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. - La CTP di Avellino ha parzialmente accolto i ricorsi proposti dalla società contribuente avverso avvisi di accertamento per IVA, IRPEG, IRAP, relativi agli anni d'imposta 2002, 2003, 2004, emessi in conseguenza della ritenuta effettuazione di operazioni inesistenti con la Multimedia + s.r.l.. Secondo la ricostruzione dell'amministrazione finanziaria, tale ultima società era stata istituita al solo scopo di consentire ai suoi clienti di acquistare a un prezzo inferiore a quello di mercato, e con Iva a credito, prodotti neutri ai fini Iva, per frodare il fisco. Ad avviso dei giudici di primo grado, che si sono pronunciati con tre distinte sentenze, di analogo contenuto, gli avvisi di accertamento devono essere ritenuti legittimi limitatamente al profilo inerente all'Iva, mentre devono essere ritenuti illegittimi in relazione al reddito di impresa, in conseguenza dell'effettiva esistenza dei costi sostenuti.

2. - Le sentenze di primo grado sono state impugnate dalla società contribuente, sul rilievo che la documentazione in atti avrebbe confermato la regolarità dell'acquisto e del pagamento della merce oggetto delle fatture emesse dalla Multimedia + s.r.l. In particolare, gli elementi indiziari forniti dall'amministrazione non avrebbero il carattere di presunzioni gravi, precise e concordanti.

L'amministrazione finanziaria si è costituita nei giudizi di appello, resistendo alla pretesa di controparte, e proponendo appello incidentale, con cui - per quanto qui rileva sostiene la correttezza dell'affermazione contenuta nella sentenza di primo grado, secondo cui l'Iva per operazioni inesistenti è indetraibile e il contribuente, su cui grava l'onere di prova contraria, non ha comunque fornito tale prova. Ha chiesto che la sentenza di primo grado fosse riformata nel merito, con dichiarazione di piena legittimità dell'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2004.

3. - La CTR di Napoli, riuniti i giudizi, ha ritenuto fondati gli appelli della società contribuente, affermando l'insufficienza degli elementi in atti, sia ai fini della prova dell'affermata "inesistenza del soggetto con cui le operazioni commerciali in contestazione erano state concluse", sia ai fini della ritenuta connivenza della società appellante - cessionaria con la cedente. Si evidenzia, in particolare, che la circostanza che le operazioni contestate si siano effettivamente svolte risulta coperta dal giudicato interno, in ragione della mancata impugnazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, del capo della sentenza di primo grado che ha riconosciuto la deducibilità dei relativi costi ai fini della determinazione del reddito d'impresa. In conclusione, ritenuta sussistente la prova dell'inerenza delle operazioni svolte rispetto all'attività esercitata dalla

società contribuente, la CTR ha riconosciuto il diritto alla detrazione, annullando in toto gli avvisi di accertamento e condannando l'amministrazione finanziaria al pagamento delle spese dei due gradi di giudizio.

4. - Avverso la sentenza di secondo grado l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione.

4.1. - Con un primo motivo di doglianza, si deduce la violazione dell'art. 2909 c.c., sul rilievo che, al momento della pronuncia della decisione impugnata, non era ancora passata in giudicato la sentenza della CTP di Avellino 422/5/07, ormai definitiva, con la quale si è affermato che la Multimedia + s.r.l. ha natura di società di comodo, interposta fra i reali cedenti e i reali destinatari, al fine di consentire alle società acquirenti di beneficiare di indebiti crediti di Iva, attraverso il rilascio di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. La ricorrente fa presente che, pur essendo tale sentenza resa nei confronti del preteso cedente e la sentenza impugnata nel presente procedimento resa nei confronti del preteso cessionario, la natura comunitaria dell'IVA non consente un conflitto di accertamenti. Dunque, a fronte dell'accertamento contenuto nella richiamata sentenza della CTP di Avellino, la motivazione della sentenza impugnata dovrebbe essere ritenuta a maggior ragione insufficiente, perchè basata su dati irrilevanti, quali la regolare emissione e registrazione delle fatture e l'effettività del pagamento.

4.2. - Con una seconda doglianza, strettamente collegata alla prima, si deduce l'insufficienza della motivazione della sentenza con riferimento alla valutazione della mancanza di organizzazione commerciale della società cedente, confermata dalla circostanza che la stessa ha continuato a operare, utilizzando documentazione apparentemente sottoscritta dal suo legale rappresentante, anche nel periodo in cui quest'ultimo era detenuto. Non si sarebbero considerate, sul punto, le risultanze del processo verbale di constatazione.

4.3. - In terzo luogo, si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., sul rilievo che la sentenza impugnata avrebbe annullato in toto gli accertamenti anche riguardo alle "riprese sul "regime del margine", senza che essi avessero formato oggetto di appello".

4.4. - Con una quarta censura, si sostiene che le sentenze di primo grado appellate avevano riconosciuto la deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini IRPEG e IRAP, senza considerare che con l'appello si era contestato che i costi per fatture soggettivamente inesistenti potessero essere dedotti. Da tale avvenuta contestazione deriverebbe - secondo la prospettazione della ricorrente - l'erroneità dell'affermazione della CTR secondo cui si sarebbe formato il giudicato interno sulla circostanza che le operazioni contestate si siano realmente svolte.

4.5. - Si contesta, infine, l'assorbimento, da parte della sentenza impugnata, della questione relativa alla incompatibilità del "condono tombale" di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, con il diritto comunitario; incompatibilità peraltro riconosciuta nelle sentenze di primo grado in relazione alle operazioni, ritenute soggettivamente inesistenti, oggetto degli avvisi di accertamento.

5. - Si è costituita in giudizio, con controricorso, la società contribuente, rilevando, in primo luogo, che l'atto qualificato dalla controparte come "appello incidentale" era in realtà un semplice atto di controdeduzioni, perchè non conteneva nessuna sostanziale contestazione in relazione al capo della sentenza di primo grado concernente le imposte dirette che aveva visto la soccombenza dell'amministrazione finanziaria.

Si eccepisce, poi, l'inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza, per la mancanza di compiuti riferimenti all'atto di accertamento e di circostanziate critiche all'interpretazione data dalla CTR delle risultanze istruttorie. Mancherebbe, inoltre, l'indicazione degli atti e dei documenti posti a fondamento del ricorso stesso. Quanto al primo motivo di doglianza, si sostiene l'inapplicabilità alla fattispecie in esame dell'art. 2909 c.c., sul rilievo che tale disposizione richiede espressamente che vi sia identità delle parti affinchè si possa estendere l'efficacia del giudicato. Quanto al merito, si sostiene che l'amministrazione finanziaria non avrebbe adeguatamente contestato le risultanze della perizia giurata dalla quale erano emersi gli elementi a sostegno dell'effettività delle prestazioni portate dalle fatture in contestazione. In diritto, si aderisce alla tesi, fatta propria dalla CTR, secondo cui la responsabilità del cessionario deve essere circoscritta alle sole ipotesi in cui acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che il suo acquisto si inseriva in una catena di operazioni dirette a frodare l'IVA; ipotesi non ricorrente nel caso in esame. Quanto al giudicato interno circa l'effettività e la deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, la CTR avrebbe correttamente tenuto conto dell'assoluta genericità della contestazione contenuta nell'atto d'appello sul punto.

MOTIVO DELLA DECISIONE

6. - Il ricorso è fondato.

6.1. - La quarta censura deve essere trattata per prima, in quanto logicamente prioritaria. Con essa, infatti, la ricorrente sostiene che le sentenze di primo grado appellate avevano riconosciuto la deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini IRPEG e IRAP, senza considerare che con l'appello si era contestato che i costi per fatture soggettivamente inesistenti potessero essere dedotti. Da tale avvenuta contestazione la stessa ricorrente fa discendere l'erroneità dell'affermazione della CTR secondo cui si sarebbe formato il giudicato interno sulla circostanza che le operazioni contestate si siano realmente svolte.

La doglianza è fondata. Dalla lettura dell'appello incidentale (pag. 4, punto 4, richiamato nel ricorso per cassazione), emerge che l'amministrazione finanziaria aveva contestato non solo il dato giuridico della ritenuta deducibilità dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini IRPEG e IRAP, ma anche la circostanza fattuale dell'effettiva esistenza dei costi per dette operazioni. Non è dunque corretta l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui la circostanza che le operazioni contestate si siano effettivamente svolte risulterebbe coperta dal giudicato interno.

6.2. - I primi due motivi di ricorso - che devono essere trattati congiuntamente, perché attengono entrambi alla valutazione della natura di "cartiera" della cedente Multimedia + s.r.l. e alla conseguente insussistenza del diritto del contribuente cessionario a portare in detrazione l'IVA pagata sulle fatture emesse da detta società - sono anche essi fondati.

6.2.1. - Deve preliminarmente ribadirsi che spetta all'amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, provare, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; ove l'amministrazione abbia assolto a tale onere probatorio, passa poi al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (ex multis, Cass., Sez. 5, n. 23560 del 20/12/2012, Rv. 624737 - 01). Deve, al riguardo, precisarsi che, quanto meno nella ipotesi - più semplice e comune - di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente di tipo triangolare, caratterizzata dalla interposizione di un soggetto italiano - fittizio - nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario (reale cedente) ed un altro soggetto italiano (reale acquirente), il detto onere probatorio dell'amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sè, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poichè l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente in merito all'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa nè assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta; con la conseguenza che, in tal caso, sarà poi il contribuente a dover provare - ipotesi poco verosimile, ma in assoluto da non potersi escludere - di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri (ex plurimis, Sez. 5, n. 24426 del 30/10/2013, Rv. 629420 - 01; Sez. 5, n. 6229 del 13/03/2013, Rv. 625538 - 01). E non è in ogni caso sufficiente la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti (ex plurimis, Sez. 5, n. 17818 del 09/09/2016, Rv. 640767 - 01).

6.2.2. - Come evidenziato dall'amministrazione finanziaria ricorrente, con puntuali richiami agli atti di causa ritenuti rilevanti, tali principi non sono stati correttamente applicati nei caso in esame, che rappresenta una tipica fattispecie di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente di tipo triangolare. Infatti la CTR, pur avendo preso in considerazione tutti gli elementi di fatto a sua disposizione, non ha compiutamente valutato il dato della non operatività della Multimedia + s.r.l., che si evince con chiarezza dalla stessa ricostruzione del quadro probatorio operata nella sentenza impugnata. Dagli atti emerge, infatti, che: il legale rappresentante di tale società non è stato in grado di dare contezza dell'attività svolta dalla stessa; la società non aveva effettuato alcun versamento Iva; la società non aveva alcuna organizzazione commerciale a supporto della movimentazione di merci effettuata; la società aveva una contabilità pesantemente irregolare; la società svolgeva la sua attività commerciale, producendo assegni a firma del legale rappresentante, anche nel periodo in cui quest'ultimo era detenuto; vi è la prova dell'esistenza di merce consegnata direttamente da terzi alla società cessionaria e fatturata dalla Multimedia + s.r.l., che si era dunque interposta fittiziamente nell'acquisto; vi è prova di rapporti tra tale T., che operava per conto della Multimedia + s.r.l. e la

Multimedia Informatica s.p.a., essendo un soggetto dipendente e procuratore speciale di tale ultima società.

A fronte di questi elementi di prova, che evidenziano sia l'inesistenza della società supposta cedente, sia un rilevantissimo grado di commistione tra tale società e la società pretesa cessionaria, la CTR avrebbe potuto ritenere sussistente la buona fede in capo al legale rappresentante della società cessionaria solo in presenza di rilevanti elementi di segno contrario. E tali non possono essere - secondo la richiamata giurisprudenza di questa Corte - la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, nè, tantomeno, la formale esistenza del soggetto cedente. Nè emergono dal quadro istruttorio, come delineato nella sentenza impugnata e negli atti di parte, ulteriori elementi che avrebbero consentito di giungere alle conclusioni cui è giunta la CTR. E la chiarezza dei dati emersi rende addirittura superfluo il richiamo, operato dalla ricorrente alla sentenza della CTP di Avellino 422/5/07, ormai definitiva, con la quale si è affermato che la Multimedia + s.r.l. ha natura di società di comodo.

6.3. - L'accoglimento dei primi due e del quarto motivo di ricorso comporta l'assorbimento del terzo, in quanto riferito alla statuizione della CTR sulle "riprese sul "regime del margine", che viene meno in conseguenza dell'integrale cassazione della sentenza di secondo grado. Comporta altresì l'assorbimento del quinto motivo riferito al "condono tombale" di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, la cui inapplicabilità nel caso di specie, oltre a essere pacifica, è già stata affermata nella sentenza di primo grado.

7. - La sentenza impugnata deve essere dunque cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, in diversa composizione, perchè proceda a nuovo giudizio, anche ai fini delle spese, tenendo conto dei principi di diritto sopra enunciati.

P.Q.M.

Cassa la sentenza impugnata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza