Sentenza del 19/04/2018 n. 9678 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. - La CTP di Avellino ha accolto, con compensazione di spese, i ricorsi proposti dalla società contribuente avverso avvisi di accertamento per IVA, IRPEG, IRAP, relativi agli anni d'imposta 2003, 2004, emessi in conseguenza della ritenuta effettuazione di operazioni inesistenti con varie ditte. Secondo la ricostruzione dell'amministrazione finanziaria, si trattava di "cartiere" create allo scopo di consentire ai 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 unica sentenza previa riunione dei ricorsi della società contribuente, gli avvisi di accertamento devono essere ritenuti illegittimi sia in relazione al reddito di impresa, sia in relazione all'IVA, in conseguenza dell'effettiva esistenza dei costi sostenuti.

2. - La sentenza di primo grado è stata impugnata dall'Agenzia delle Entrate, sul rilievo che la documentazione in atti avrebbe confermato l'inesistenza soggettiva delle prestazioni e la connivenza della società con i pretesi fornitori.

La società contribuente si è costituita nei giudizi di appello, resistendo alla pretesa di controparte, e proponendo appello incidentale quanto alla compensazione delle spese processuali.

3. - La CTR di Napoli ha ritenuto infondato l'appello dell'Agenzia, 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 prospettata connivenza della società appellante-cessionaria con la cedente. Ha accolto l'appello incidentale della contribuente in punto di spese.

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 l'insufficienza della motivazione della sentenza con riferimento alla valutazione della mancanza di organizzazione commerciale delle ditte cedenti Multimedia + s.r.l., Infor di F.N., Elephant di A.M., Pla Punto Net s.r.l. Non si sarebbero considerate, sul punto, le risultanze del processo verbale di constatazione, da cui era che emerso che: a) la Multimedia + s.r.l. non ha 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 Troncone, che operava per conto della Multimedia + s.r.l. e la Multimedia Informatica s.p.a., trattandosi di un soggetto dipendente e procuratore speciale di tale ultima società; b) la Infor di F.N. era gestita da un soggetto gravato da numerosi precedenti penali e detenuto proprio nel periodo di riferimento, che aveva ottenuto la partita Iva attestando false generalità e dichiarato falsamente la condizione esportatore abituale, era priva di strutture, di personale, di mezzi e operava in via di fatto tramite soggetti non identificati; c) la Elephant di A.M. era priva di operatività ed aveva effettuato acquisti comunitari solo in via formale; d) la Pla Punto Net s.r.l. era risultata emittente di fatture relative a operazioni inesistenti nell'ambito di una commercializzazione meramente cartolare di materiale informatico.

4.2. - Con una seconda censura, strettamente collegata alla prima, si deduce la violazione degli artt. 2697 e 2700 c.c., art. 2727 c.c. e ss., in relazione alla scorretta considerazione dell'onere della prova della mancata conoscenza del meccanismo fraudolento incombente sulla contribuente, a fronte di elementi a suo carico univoci e concordanti.

4.3. - In terzo luogo, si lamenta la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21, sul rilievo che l'inesistenza soggettiva del cedente è da sola sufficiente a far presumere la piena conoscenza della frode e la consapevolezza della partecipazione all'accordo simulatorio da parte del cessionario, laddove, come nel caso di specie, questo non abbia fornito alcun valido elemento di segno contrario.

4.4. - Si deduce, infine, la violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, sul rilievo che le operazioni soggettivamente inesistenti non potrebbero comunque ritenersi inerenti all'attività svolta, anche perchè riconducibili a fatti costituenti reato.

5. - Si è costituita in giudizio, con controricorso, la società contribuente, rilevando l'inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza, in 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 merito, si sostiene che l'amministrazione finanziaria non avrebbe adeguatamente contestato le risultanze 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 dei cessionario deve essere circoscritta alle sole ipotesi in cui l'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. Le doglianze di controparte vengono contestate, più in generale, in quanto dirette ad ottenere dalla Corte di cassazione una rivalutazione di elementi di fatto. Quanto al terzo e al quarto motivo di doglianza, si sostiene che la CTR ha fatto corretta applicazione degli oneri probatori e si contesta che la semplice inesistenza soggettiva delle fatture possa far presumere la malafede del cessionario e possa valere ad escludere l'inerenza delle prestazioni in esse indicate.

MOTIVO DELLA DECVISIONE

6. - I primi due motivi di ricorso - che devono essere trattati congiuntamente, perchè attengono entrambi alla valutazione della natura di "cartiera" delle società cedenti e alla conseguente insussistenza del diritto del contribuente cessionario a portare in detrazione l'IVA pagata sulle fatture emesse da dette società - sono fondati, con conseguente assorbimento del terzo e del quarto.

6.1. - 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).

6.1.2. - Come evidenziato dall'amministrazione finanziaria ricorrente - con un ricorso che deve essere ritenuto autosufficiente, perchè basato su puntuali richiami agli atti di causa rilevanti - tali principi non sono stati correttamente applicati nel 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 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 egli soggetto dipendente e procuratore speciale di tale ultima società.

Analoghe considerazioni valgono quanto alle altre società pretese cedenti, la cui non operatività emerge con chiarezza dagli accertamenti svolti dall'amministrazione finanziaria, con le modalità e nei termini puntualmente riportati nel ricorso.

A fronte di tali elementi di prova, che evidenziano sia l'inesistenza delle società supposte cedenti, sia un rilevantissimo grado di commistione tra almeno una di tali 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 non possono valere, a sostegno della ricostruzione operata dalla CTR le affermazioni contenute in altre sentenze della stessa CTR riguardanti la stessa contribuente, trattandosi di affermazioni anch'esse basate su una scorretta ripartizione dell'onere probatorio tra le parti e, comunque, contenute in decisioni oggetto di ricorso per cassazione.

6.2. - L'accoglimento dei primi due motivi di ricorso comporta l'assorbimento del terzo e del quarto, in quanto riferiti alla consapevolezza partecipazione all'accordo simulatorio da parte del cessionario e all'inerenza dei costi per le operazioni soggettivamente inesistenti.

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