Sentenza del 19/04/2018 n. 9679 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. - La CTP di Avellino ha accolto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso un avviso di accertamento per IVA, IRPEG, IRAP, relativo all'anno d'imposta 2003, emesso in conseguenza della ritenuta effettuazione di operazioni inesistenti. Si trattava di un accertamento integrativo, ai sensi del D.Lgs. n. 600 del 1972, art. 43 e del D.Lgs. n. 633 del 1972, art. 57 svolto sulla scorta di un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza - le cui risultanze costituirebbero elemento di novità rispetto a precedenti accertamenti - con cui sarebbe stata verificata l'emissione di fatture per operazioni inesistenti. Ad avviso dei giudici di primo grado l'avviso di accertamento deve essere ritenuto illegittimo 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 tra i soggetti coinvolti. Si è contestata, inoltre, la ritenuta insussistenza degli elementi di novità che avrebbero giustificato l'accertamento integrativo, perchè non si sarebbe considerato che questo era la conseguenza di investigazioni di polizia giudiziaria svolte nell'ambito di indagini penali.

La società contribuente si è costituita nel giudizio di appello, resistendo alla pretesa di controparte.

3. - La CTR di Napoli ha ritenuto infondato l'appello dell'Agenzia, per 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. I giudici di secondo grado affermano che l'accertamento integrativo fa seguito ad altri che erano stati annullati perchè non suffragati da idonei elementi di prova. In ogni caso, il nuovo processo verbale di constatazione non apporterebbe elementi di novità, riguardando dati relativi alle fatture, che avrebbero potuto essere oggetto di accertamento già in sede di prima verifica.

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, perchè la stessa non avrebbe valutato i fatti, limitandosi a richiamare la sentenza che

aveva avuto per oggetto il primo accertamento, senza esplicitare, neanche per sommi capi, le ragioni di tale richiamo. Inoltre, ha ritenuto erroneamente che tale sentenza fosse passata in giudicato, quando, invece, era stata tempestivamente impugnata.

4.2. - In secondo luogo, si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., sul rilievo che la CTR ha ritenuto che la contestazione delle fatture oggetto dell'avviso dovesse essere condotta in sede di prima verifica, pur in mancanza di doglianze della controparte sul punto nel ricorso in primo grado. Secondo l'Agenzia, la contribuente aveva richiamato il carattere integrativo dell'accertamento al solo scopo di lamentare un atteggiamento persecutorio dell'ufficio, ma non anche per contestare il requisito della novità dei fatti contenuti nell'accertamento stesso.

4.3. - In terzo luogo, la CTR avrebbe omesso di considerare due verbali di accertamento (3 luglio 2007 e 11 maggio 2010), assolutamente decisivi nella controversia e analiticamente richiamati nel ricorso per cassazione. Tali verbali riguardavano l'effettività dell'attività svolta da Multimedia + s.r.l. e Infor di F.N., entrambe coinvolte nel giro di false fatturazioni.

4.4. - Con un quarto motivo di doglianza, si contesta la violazione degli artt. 2727 c.c. e ss., lamentando che la sentenza riterrebbe insufficiente l'accertamento sulla natura di "cartiere" delle società interposte perchè tale accertamento era stato condotto su dette società e non direttamente sulla Multimedia Informatica. Così argomentando, la sentenza impugnata non terrebbe conto della normale metodologia degli accertamenti incrociati e della valenza dell'esame dell'attività realmente svolta dalle società emittenti le fatture ai fini di prova della fittizietà delle operazioni oggetto delle fatture stesse e della malafede dell'utilizzatore.

4.5. - In quinto luogo, si deduce la violazione dell'art. 2700 c.c., sul rilievo che la sentenza avrebbe stigmatizzato la mancata esibizione degli atti di indagine alla base del processo verbale di constatazione, senza considerare che tale atto già riproduceva fedelmente le risultanze delle indagini.

4.6. - La ricorrente lamenta, infine, la violazione dell'art. 2697 c.c., 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.

5. - Si è costituita in giudizio, con controricorso, la società contribuente, rilevando l'inammissibilità del ricorso per difetto di interesse, per la mancanza nello stesso di una censura idonea a contrastare l'affermazione della sentenza impugnata secondo cui la verifica sulle fatture poteva e doveva essere condotta in sede di primo accertamento.

In relazione al primo motivo di doglianza, rileva che la sentenza impugnata reca una motivazione pienamente sufficiente, laddove evidenzia che l'indagine avrebbe dovuto essere condotta in sede di prima verifica, così affermando la sostanziale irrilevanza delle produzioni documentali dell'amministrazione finanziaria.

Quanto al secondo motivo di doglianza, si sostiene che in sede di appello l'ufficio non avesse svolto alcuna censura in ordine al profilo di presunta ultrapetizione, relativo al carattere di novità degli elementi a sostegno dell'accertamento integrativo.

La difesa di parte contribuente deduce, poi, l'inammissibilità del terzo del quarto e del sesto motivo di ricorso, nonchè l'infondatezza del quinto.

MOTIVO DELLA DECISIONE

6. - Il ricorso è infondato.

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).

6.2. - Facendo sostanziale applicazione di tali principi, la sentenza impugnata ritiene insufficienti gli 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. I giudici di secondo grado basano la loro decisione su una duplice ratio, affermando: da un lato, che l'accertamento integrativo fa seguito ad altri che erano stati annullati perchè non suffragati da idonei elementi di prova; dall'altro lato, che il nuovo processo verbale di constatazione non apporta elementi di novità, riguardando dati relativi alle fatture, che avrebbero potuto essere oggetto di accertamento già in sede di prima verifica.

6.3. - In presenza di una tale duplice ratio decidendi, deve essere richiamato il principio, più volte affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui qualora la sentenza del giudice di merito si fondi su più ragioni autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente idonea a sorreggere la decisione, la parte che proponga ricorso per cassazione avverso detta sentenza ha l'onere di impugnare tutte tali ragioni; in mancanza, l'eventuale accoglimento del ricorso non inciderebbe su quelle non censurate, con la conseguenza che la sentenza impugnata resterebbe, pur sempre, fondata su di esse (ex plurimis, Sez. U, n. 7931 del 29/03/2013, Rv. 625631 - 01; Sez. 1, n. 5902 del 23/04/2002, Rv. 553946 - 01; Sez. 1, n. 3951 del 18/04/1998, Rv. 514600 - 01). In altri termini, è sufficiente che anche una sola delle dette ragioni non abbia formato oggetto di censura, ovvero, pur essendo stata impugnata, sia respinta, perchè il ricorso o il motivo di impugnazione avverso il singolo capo di essa, debba essere respinto nella sua interezza, divenendo inammissibili, per difetto di interesse, le censure avverso le altre ragioni poste a base della sentenza o del capo impugnato (ex plurimis, Sez. U, n. 16602 del 08/08/2005, Rv. 582945 - 01).

6.4. - Alla luce di tale principio devono essere valutati il primo e il terzo motivo di ricorso, che vanno trattati congiuntamente, perchè attengono entrambi alla mancanza di motivazione della sentenza impugnata su elementi di prova essenziali ai fini della decisione.

I motivi non sono fondati.

Non vi è dubbio che la prima delle due rationes decidendi della sentenza impugnata sia erronea. La CTR basa, infatti, la sua ricostruzione interpretativa - secondo cui non vi è prova dell'affermata inesistenza del soggetto con cui le operazioni commerciali erano state concluse, nè della prospettata connivenza della società appellante-cessionaria con la cedente - sul richiamo alle affermazioni contenute in altra sentenza della stessa CTR riguardante la stessa contribuente. Tale richiamo risulta però inidoneo, perchè consiste in un generico riferimento al fatto che l'accertamento oggetto di quel procedimento "non fosse basato su idonei elementi di prova" e si riferisce, comunque, a una decisione non definitiva, che la CTR erroneamente ritiene passata in giudicato.

La seconda delle due rationes decidendi - secondo cui il nuovo processo verbale di constatazione non apporta elementi di novità, riguardando dati relativi alle fatture, che avrebbero potuto essere oggetto di accertamento già in sede di prima verifica - resiste, invece, alle censure dell'amministrazione ricorrente. Si tratta, infatti, di una valutazione di merito del contenuto e della portata probatoria di tale documento, che non può essere oggetto di sindacato in questa sede, ai sensi dell'art. 360 c.p.c.. Deve richiamarsi, sul punto, il principio, più volte affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui può essere denunciato per cassazione solo il mancato esame di un documento e solo nel caso in cui determini l'omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, quando il documento non esaminato offra la prova di circostanze di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito; di modo che la ratio decidendi venga a trovarsi priva di fondamento, con la conseguenza che la denunzia in sede di legittimità deve contenere, a pena di inammissibilità, l'indicazione delle ragioni per le quali il documento trascurato avrebbe senza

dubbio dato luogo a una decisione diversa (ex plurimis, Sez. 6 - 5, Ord. n. 19150 del 28/09/2016, Rv. 641115 - 01; Sez. 5, n. 25756 del 05/12/2014, Rv. 634055 - 01). Tale affermazione di principio si ricollega a quella, più generale, secondo cui l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6), e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4), il ricorrente deve indicare il fatto storico, il cui esame sia stato omesso, il dato, testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il come e il quando tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua decisività (ex multis, Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629831 - 01).

A fronte dell'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui non vi è prova nè dell'inesistenza del soggetto con cui le operazioni commerciali erano state concluse, nè della connivenza tra cessionario e cedente, non può dunque assumere rilevanza decisiva neanche la circostanza che la CTR avrebbe omesso di considerare due verbali di accertamento (3 luglio 2007 e 11 maggio 2010), richiamati nel ricorso per cassazione, ed aventi ad oggetto l'effettività dell'attività svolta da Multimedia + s.r.l. e Infor di F.N., entrambe coinvolte nel giro di false fatturazioni. Nella stessa sentenza Sez. U, n. 8053 del 2014, si precisa, infatti, che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629831 - 01).

6.5. - Il secondo motivo di doglianza - con cui si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., sul rilievo che la CTR ha ritenuto che la contestazione delle fatture oggetto dell'avviso dovesse essere condotta in sede di prima verifica, pur in mancanza di doglianze della controparte sul punto nel ricorso in primo grado - è inammissibile. L'Agenzia sostiene che la contribuente aveva richiamato il carattere integrativo dell'accertamento al solo scopo di lamentare un atteggiamento persecutorio dell'ufficio, ma non anche per contestare il requisito della novità dei fatti contenuti nell'accertamento stesso. Tale censura risulta però preclusa in questa sede, in quanto non era stata però proposta nel giudizio di appello, in cui non si era contestata la presunta ultrapetizione relativa al carattere di novità degli elementi a sostegno dell'accertamento integrativo.

6.6. - Le considerazioni già svolte a proposito dell'insindacabilità della ratio decidendi della sentenza impugnata quanto alla valutazione del compendio istruttorio, in relazione al primo e al terzo motivo di doglianza, inducono a ritenere inammissibili anche le ulteriori censure dell'amministrazione ricorrente. Esse riguardano, infatti, profili sostanzialmente riconducibili al merito della decisione, quali: l'accertamento sulla natura di "cartiere" delle società interposte (motivo sub 4.4.), la valutazione del processo verbale di constatazione (motivo sub 4.5.), la prova della mancata conoscenza del meccanismo fraudolento incombente sulla contribuente (motivo sub 4.6.).

7. - Il ricorso deve essere dunque rigettato, con condanna dell'amministrazione finanziaria ricorrente al rimborso delle spese processuali sostenute nel grado dalla controparte, da liquidarsi in Euro 10.000,00, oltre spese generali e accessori di legge.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al rimborso delle spese processuali sostenute nel grado dalla controparte, che liquida in Euro 10.000,00, oltre spese generali e accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza