Sentenza del 13/12/2022 n. 36329 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a Punta di M. Srl un avviso di accertamento con il quale, per l'anno 2004, aveva contestato maggiori ricavi e rideterminato il reddito complessivo ai fini Ires e Irap e, ai fini Iva, aveva recuperato l'imposta indebitamente detratta ed irrogate le conseguenti sanzioni; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Ragusa; l'Agenzia delle entrate aveva quindi proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Catania, ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: l'amministrazione finanziaria che contesta la falsità delle fatture per inesistenza delle operazioni deve dare adeguata prova e, nel caso di specie, nessuna prova era stata fornita, essendo quella prospettata meramente generica e basata su elementi negativi; d'altro lato, le fatture contestate, relative ad acconti per la compravendita di un immobile ed a prestazioni di servizi da eseguire, erano state successivamente annullate mediante note di credito, a causa del venir meno dell'interesse all'acquisto e del mancato pagamento di quanto dovuto; la società, peraltro, aveva fornito la prova dell'effettività del rapporto economico tra la stessa e le società interessate; non era stata data prova, inoltre, del danno erariale.

Avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a due motivi di censura, cui ha resistito la contribuente depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

Con ordinanza del 25 gennaio 2022 questa Corte ha disposto il rinvio della causa a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

Il Pubblico Ministero in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Mucci Roberto, ha depositato le proprie conclusioni con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza sollevata dalla controricorrente, atteso che il ricorso presenta una chiara ed esauriente esposizione dei fatti di causa in relazione agli elementi necessari a cogliere il significato e la portata della censura rivolta alle specifiche argomentazioni della sentenza impugnata, non imponendo di accedere ad altre fonti ed atti del processo.

Inoltre, va disattesa l'eccezione di giudicato esterno prospettata dalla controricorrente.

In particolare, la società ha evidenziato, con la memoria del 17 gennaio 2022, che, in una "vicenda attigua" che aveva riguardato la società STV Srl che, per il periodo 1/01/2004-1/03/2005, controllava la Serim Srl , ed alla quale era stata contestata l'indebita detrazione Iva quale società controllante nell'ambito dell'iva di gruppo, questa Corte ha pronunciato la sentenza 17 gennaio 2022, n. 1148, sicchè sarebbe stata "definitivamente comprovata la mancata dimostrazione dell'inesistenza delle operazioni contestate afferenti la cessione di immobili coinvolgenti la Punta di Mola Srl ".

Nel ricorso dell'Agenzia delle entrate, inoltre, è stato evidenziato che pendeva ricorso in cassazione avverso la sentenza n. 653/34/14 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sez. distaccata di Catania, sfavorevole all'ufficio, relativa alla pretesa fatta valere nei confronti della società capogruppo STV Srl , quale controllante della società Tu.Sa Srl .

Il suddetto giudizio è quello deciso con la pronuncia n. 1148/2022 da questa Corte.

Va quindi osservato che dalla sentenza di questa Corte, sopra citata, si evince che la pretesa di quel giudizio era relativa alla contestazione alla società STV Srl , quale controllante nell'ambito della disciplina dell'iva di gruppo, dell'indebita detrazione dell'iva eseguita da "due società controllate", in quanto operata per operazioni ritenute oggettivamente inesistenti.

Dalla suddetta pronuncia non è dato in alcun modo riscontrare quale fosse il rapporto sussistente tra la società STV Srl e l'attuale controricorrente, nè questa, sebbene sollecitata con l'ordinanza 14 aprile 2022, n. 12168 di questa Corte, ha provveduto a fornii" specifici elementi di riscontro e di valutazione.

La parte, come detto, ha unicamente riferito, in memoria, in ordine al rapporto di controllo tra la STV Srl e la società Serim Srl che, stando a quanto emerge dagli atti, è soggetto estraneo alla presente vicenda processuale.

D'altro lato, come evidenziato, l'Agenzia delle entrate ha riferito nel controricorso che la STV Srl sarebbe controllante della società Tu.Sa Srl , soggetto diverso dalla controricorrente.

In sostanza, non è stato consentito a questa Corte di potere verificare se la fattispecie sulla quale è stata resa la pronuncia 17 gennaio 2022, n. 1148 abbia avuto riguardo ai medesimi presupposti sui quali si era fondata la pretesa e se, in particolare, quella statuizione è relativa a soggetto legato da un rapporto di solidarietà con la controricorrente nel pagamento della suddetta pretesa, sicchè deve escludersi che la pronuncia n. 1148/2022 abbia effetti di giudicato esterno sul presente giudizio.

Ciò precisato, passando ad esaminare i motivi di ricorso, con il primo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 39, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 51 e 54, nonchè dell'art. 2729 c.c., per avere erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria non avesse assolto al proprio onere di provare l'inesistenza delle operazioni per le quali erano state emesse le fatture e per avere, di converso, ritenuto che la società avesse assolto al proprio onere di prova contraria circa

l'esistenza oggettiva delle operazioni, essendo questa basata sulla mera circostanza che le operazioni erano state annullate.

Il motivo è fondato.

Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo di ricorso proposta dalla controricorrente per mancata indicazione delle ragioni per cui la sentenza sarebbe viziata per violazione di legge, in quanto, invero, con il presente motivo, sono stati specificamente indicati i passaggi della sentenza ritenuti viziati e le ragioni per cui gli stessi non siano conformi alle previsioni di legge, in particolare la non corretta applicazione dei principi in materia di assolvimento dell'onere della prova cui è tenuta l'amministrazione finanziaria qualora contesti che le operazioni di cui alle fatture siano oggettivamente inesistenti nonchè di assolvimento dell'onere della prova contraria a carico del contribuente.

Ciò precisato, va osservato che, in una fattispecie analoga a quella in esame e che ha riguardato la società Caucana Srl , (società che, stando a quanto risulta dalla sentenza censurata, aveva emesso la fattura per la quale è stata fatta valere una delle ragioni di pretesa di cui all'avviso di accertamento), questa Corte (Cass. civ., 21 luglio 2021, n. 20783) ha precisato che l'amministrazione finanziaria che contesti l'inesistenza, sotto il profilo oggettivo, delle operazioni rilevate, è gravata del relativo onere probatorio, ossia che tali operazioni non sono mai state effettuate, eventualmente attraverso l'indicazione di elementi anche indiziari (Cass. civ., 21 luglio 2021, n. 20783; vedi anche Cass. civ., 19 ottobre 2018, n. 26453; Cass. civ., 5 luglio 2018, n. 17619). Una volta assolto a tale onere, spetterà al contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate e, a tal fine, inidonea è sia l'emissione delle relative fatture, sia la sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le altre, Cass. 10 giugno 2011, n. 12802; Cass. 3 dicembre 2001, n. 15228).

Con riferimento alla fattispecie, la Commissione tributaria regionale, nel ritenere che l'amministrazione finanziaria non avesse assolto all'onere probatorio sulla stessa gravante, pur a seguito della contestazione della assenza di una qualsivoglia documentazione relativa al rapporto contrattuale sottostante l'emissione delle fatture e alla sua esecuzione, non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto, non avendo tenuto conto del fatto che i suddetti elementi indiziari avrebbero potuto essere idonei, ove valutati complessivamente, a determinare, in ragione della loro valenza, lo spostamento dell'onere probatorio in capo al contribuente.

Non pertinente, a tal fine, è il fatto, accertato dal giudice di appello, della sopravvenuta sentenza penale di assoluzione dal reato tributario "in quanto il fatto non sussiste".

Infatti, premesso che tale sentenza, quand'anche irrevocabile, non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, anche se i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, pur potendo essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario (Cass. civ., 27 giugno 2019, n. 17258; Cass. civ., 22 maggio 2015, n. 10578), nel

caso in esame la ratio decidendi della pronuncia in oggetto investita dal motivo di ricorso consiste nel mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Amministrazione e non già nella valutazione in ordine alla contestata inesistenza delle operazioni rilevate che, invece, richiede una valutazione autonoma da parte del giudice tributario.

D'altro lato, l'elemento di prova contraria valorizzato dal giudice del gravame, in particolare l'emissione di note di credito regolarmente contabilizzate, attiene al profilo della mera regolarità contabile, ma non è dimostrativo, di per sè solo, dell'effettiva esistenza dell'operazione.

Nè può rilevare il riferimento alla operatività della società TU.SA Srl (desunta dal giudice del gravame dalla stipula di un atto notarile di acquisto di un immobile e dall'iscrizione alla camera di commercio), posto che tale accertamento non è conferente con la specifica questione della effettività dell'operazione di cui alla fattura emessa dalla contribuente.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, per avere ritenuto non sussistente nella specie il danno erariale, posto che, invece, l'emittente di fatture fittizie non può giovarsi di note di credito, posto che tale operazione contabile presuppone il compimento di una reale operazione.

Il motivo è fondato.

Va preliminarmente disattesa l'eccezione di parte controricorrente di inammissibilità del presente motivo per difetto di autosufficienza, non avendo parte ricorrente indicato gli elementi probatori sui quali si fonda la ragione di censura, in quanto, in realtà, lo stesso si fonda sulla considerazione che, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'imposta è comunque dovuta.

D'altro lato, i fatti su cui l'amministrazione finanziaria aveva fatto valere la pretesa impositiva risultano indicati nella stessa sentenza censurata, laddove si riferisce che: "Deduce in sintesi l'amministrazione che l'inesistenza delle operazioni censurate negli atti di accertamento si evince dalla mancata esibizione dei contratti, corrispondenza o altro che giustifichi le operazioni, dal mancato pagamento degli acconti enunciati nelle fatture emesse e dalla mancanza di movimenti finanziari"; è a tali accertamenti fattuali che parte ricorrente fa riferimento con il presente motivo di ricorso.

Ciò precisato, va osservato che, in tema di Iva, nel caso in cui sia emessa fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, il contribuente non può avvalersi della procedura di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2, che consente la regolarizzazione solo ove si tratti di operazioni effettive e reali, anche se venute meno in tutto o in parte, ma, in base al principio di cartolarità, di cui all'art. 21, comma 7, stesso decreto, è tenuto a versare l'imposta per l'intero ammontare indicato, fermo restando il diritto del contribuente al rimborso dell'imposta versata qualora venga accertato dal giudice di merito che sia stato eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, derivante dall'utilizzo della fattura ai fini della detrazione da parte del destinatario, quando la fattura non possa ritenersi emessa ai sensi dello stesso decreto, art. 21, comma 1, ovvero quando sia stata emessa, ma tempestivamente ritirata dal destinatario, senza

che quest'ultimo abbia potuto utilizzarla per finalità fiscali, o ancora quando l'Amministrazione abbia disconosciuto il diritto alla detrazione del destinatario con provvedimento definitivo o ritenuto legittimo con sentenza passata in giudicato (Cass. civ., 21 luglio 2021, n. 20783; Cass. civ., 12 marzo 2020, n. 7080; Cass. civ., 18 aprile 2019, n. 10974).

Ne consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza censurata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia i secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Catania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza