

Sentenza del 20/07/2023 n. 21840 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società A. Abete Srl impugnava l'avviso di accertamento con il quale era rideterminata l'iva per l'anno 2013 a seguito di verifica fiscale: in particolare, l'Ufficio contestava la deducibilità di costi e iva riferiti a sei fatture emesse dalla soc. Napoli MA.MA. Srl per sponsorizzazioni sportive in quanto derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti. La CTP accoglieva in parte il ricorso ritenendo non dubbio che la società ricorrente avrebbe dovuto avvedersi che alcune delle fatture in discussione quelle con i nn. 116, 128, 151, 173, erano state emesse dalla ASD Napoli Mama Futsal, soggetto con il quale nessun rapporto contrattuale intercorrevva neppure per il tramite di concessionario asseritamente gestore dei diritti sportivi e di immagini.

Diversamente doveva dirsi, secondo il giudice di primo grado, per le fatture nn. ri 144 e n. 192, emesse dalla soc. Real Vesuviana, ente per la cui sponsorizzazione era stato stipulato un contratto con la società Napoli MA.MA. a r.l. a favore della quale era stato effettuato il pagamento, nel qual caso secondo la CTP vi era prova documentale della intermediazione operata dalla soc. Napoli MA.MA. a r.l. nei confronti della ASD che realizzava la sponsorizzazione e del rapporto giuridico trilaterale esistente, ovvero il ruolo della mandante ASD e della mandataria Napoli MA.MA. a r.l. e pertanto l'"assenza di discrasie tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente i soggetti coinvolti nell'operazione".

L'Agenzia delle entrate e la società proponevano distinti appelli alla pronuncia di primo grado; la contribuente proponeva anche appello incidentale; la CTR con la pronuncia impugnata rigettava gli appelli riuniti confermando la sentenza di primo grado.

Ricorre a questa Corte l'Amministrazione finanziaria con atto affidato a un motivo; la società contribuente resiste con controricorso e presenta ricorso incidentale articolato in sei motivi; la stessa ha anche depositato istanza di discussione orale e memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Il solo motivo di ricorso principale censura la pronuncia gravata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e dell'art. 54 c. nonché dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c. , n. 3 per avere la CTR da un lato affermato che benchè sia stato accertato che la Napoli MA.MA a r.l. fosse società "cartiera" andava comunque ritenuta legittima la detrazione dell'iva sul fattura emessa dalla società terza Real vesuviana con pagamento dell'importo in fattura alla "cartiera" ASD Napoli Mama; ciò sulla base di un contratto di sponsorizzazione stipulato tra Napoli Mama a r.l. e Abete a r.l. da cui risultava che la ASD Mama agiva come mandataria della Real vesuviana gestendo la sponsorizzazione, di fatto eseguita

dalla mandante associazione sportiva Real vesuviana. Nel concreto, dopo aver accertato la inesistenza della società interposta Napoli MA. MA. a r.l. che ha quindi compiuto in evasione fiscale una serie di operazioni commerciali senza che fosse dotata di una benchè minima organizzazione produttiva, il giudice del gravame ha quindi escluso l'esistenza della frode fiscale con riferimento a due delle fatture contestate perchè emesse da altra società ma su pagamento eseguito nei confronti dell'accertata "inesistente", impresa interposte in base ad un presunto mandato ad agire.

Il motivo dedotto è fondato.

Infatti, come si evince dalla lettura della pronuncia gravata, la CTR ha dapprima ritenuto confermato il disegno fraudolento perpetrato da Napoli Mama a r.l. e finalizzato alla frode fiscale poichè la società non aveva sede operativa non aveva istituito regolare scritture contabili non aveva personale nè mezzi necessari a svolgere l'attività di sponsorizzazione e veniva costituita con partita iva da soggetti che fornivano false generalità; ciò posto, la CTR ha quindi ritenuto assolto da parte dell'Agenzia delle entrate l'onere probatorio del quale essa era gravata e ha conseguentemente esaminato la sussistenza o meno della buona fede in campo alla A. Abete Srl , a carico della quale sorgeva, stanti gli elementi presuntivi sopra detto, l'onere di dar prova di tale ultimo stato soggettivo.

Orbene, nel compiere tale esame, valutando le circostanze di fatto, la CTR ha ritenuto di escludere la buona fede nel rapporto con la Napoli Mama a r.l. quanto alle fatture n. 116, 128, 151, 173 e di ritenere invece presente la medesima buona fede quanto alle fatture n. 144 e 192.

In questo secondo caso il giudice dell'appello ha ritenuto di non poter ascrivere l'operazione ad una situazione di consapevolezza in termini richiesti dalla giurisprudenza della Corte in capo all'utilizzatore, poichè tali fatture sono "state emesse dalla società Real vesuviana società per la cui sponsorizzazione era stato stipulato un contratto con la soc. Napoli Mama a r.l. a favore della quale era stato effettuato il pagamento da parte della società a A. Abete Srl "; ritiene sul punto la CTR - per escludere la partecipazione alla frode in capo alla contribuente in quanto sussiste la buona fede di quest'ultima - che "in questo caso vi è prova documentale della intermediazione operata dalla soc. Napoli Ma.Ma. a r.l. nei confronti della ASD che realizzava la sponsorizzazione del rapporto giuridico trilaterale esistente ovvero il ruolo della mandante ASD e della mandataria Napoli MA.MA. Srl e pertanto l'assenza di discrasie tra la rappresentazione documentale e la realtà attinente ai soggetti coinvolti nell'operazione".

Ciò fatto, avendo ritenuto che gli elementi introdotti dall'Ufficio dotati fossero muniti dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, la CTR ha poi - correttamente - dato ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi dell'art. 2727 c.c. e segg. e art. 2697 c.c. , comma 2 (Cass. n. 9784 del 2010; Cass. n. 4306 del 2010; più di recente si vedano tra molte sia Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24471 del 09/08/2022; sia la precedente Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 15369 del 20/07/2020): ciò in quanto incombe sull'Ufficio provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove

L'Amministrazione Finanziaria assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, da determinarsi quanto al suo contenuto nel caso concreto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto stesso (in termini si veda Cass.Sez. 5, Ordinanza n. 17335 del 19/08/2020).

La CTR, quindi, nel far riferimento alla buona fede dell'utilizzatore, si è disallineata ai principi sopradetti, derivanti dalla Corte dell'Unione, in secondo la quale la volontaria utilizzazione di documentazione fiscale non corrispondente alla realtà economica, configurando nei confronti del contribuente a partecipazione ad una frode fiscale, gli impedisce di avvalersi del principio della tutela del terzo di buona fede, così come delineato dalla giurisprudenza unionale (cfr. CGCE 6 luglio 2009, in cause riunite C-439/04 e C-440/04) e preclude, quindi, la detraibilità dell'imposta risultante dalle fatture. Pertanto, il ricorso principale va accolto e la sentenza è cassata con rinvio al giudice dell'appello, che dovrà verificare non la sussistenza in capo all'utilizzatore della buona fede, ma l'aver l'utilizzatore, nei rapporti con l'emittente le fatture, adoperato la massima diligenza possibile in quanto esigibile da un operatore accorto.

Venendo ora all'esame del ricorso incidentale della società, il primo motivo deduce la illegittimità della sentenza per travisamento delle prove addotte dalla società nel corso del giudizio di merito per violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 e comma 5: secondo parte ricorrente i giudici di appello hanno fondato la propria decisione travisando le prove prodotte dalla Società fornendo una lettura errata delle fatture allegate.

Il motivo è inammissibile, in primo luogo in quanto privo di specificità e localizzazione.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte è infatti onere del ricorrente, che in sede di legittimità denunci l'omessa valutazione di prove documentali, o la loro travisata valutazione, per il principio di autosufficienza, trascrivere tali documenti (le fatture n. 116,123, 151, 173 di cui al motivo) nel ricorso per cassazione, al fine di consentire il vaglio di decisività e verificare se quanto lo stesso afferma trovi effettivo riscontro (Cass. n. 24340 del 04/10/2018, Cass. n. 13625 del 21/05/2019).

Nè l'onere qui richiesto, peraltro adempiuto per altre fatture, quelle riconosciute dalla CTR come regolari, può dirsi eccessivo: tanto che la società vi ha adempiuto per alcuni documenti contabili e risulta quindi del tutto illogico e contraddittorio in sé che non vi provveda per altri limitandosi a sostenere che quanto trascritto sia stato fatto a fini di esemplificazione e che tal esemplificazione sia sufficiente.

Secondariamente, il motivo è comunque inammissibile per una ulteriore ragione, che resiste pure anche alle articolate deduzioni svolte in memoria. Esso è invero incentrato comunque su questioni di fatto, ribadite come tali anche in tale sede di illustrazione dei motivi di impugnazione, riferite in concreto all'apparente discrasia nominativa tra la società emittente la fattura e il logo della squadra sponsorizzata il cui esame è qui precluso.

Il secondo motivo si incentra sulla nullità della sentenza per carenza di una motivazione logica e coerente in violazione dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 111 Cost. , comma 6 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4: si sostiene che la sentenza deve ritenersi nulla per avere una motivazione contraddittoria nella parte in cui considera la Napoli MA.MA. carente di organizzazione con riferimento alle le operazioni di sponsorizzazione della Napoli Calcio a 5 considerate per tale ragione soggettivamente inesistenti.

Il motivo è infondato.

La motivazione censurata, in realtà, è logica e coerente, comunque non omessa o apparente, in ogni caso al di sopra del c.d. "minimo costituzionale" in quanto esclude la prova della buona fede della contribuente riguardo ad alcune operazioni, per ritenerla sussistente quanto ad altre (Cass. SS. UU. Sent. N. 8053/2014); infatti, risulta che per le operazioni ritenute dalla CTR legittimamente riprese dall'Ufficio, esse riguardavano relazioni tra la società contribuente e la Napoli MA.MA. Futsal, soggetto con il quale "nessun rapporto contrattuale intercorreva neppure per il tramite di concessionario asseritamente gestore dei diritti sportivi e di immagine": pertanto correttamente si è qui esclusa la buona fede, non potendo giustificarsi come diligente il comportamento della società che detrae iva e deduce costi derivati da operazioni siffatte, in assenza di un rapporto contrattuale, sulla base unicamente della contabilizzazione delle fatture.

Diversamente, quanto alle fatture emesse dalla Real vesuviana in questo caso "era stato stipulato un contratto con la soc. Napoli MA.MA a r.l. favore della quale era stato effettuato il pagamento"; in questo caso legittimamente la CTR ha ritenuto provata la buona fede, alla luce delle risultanze di causa, poichè gli elementi di fatto che potevano comprovarla erano differenti dal contesto precedente, dato che vi era - nel senso che intercorreva - un contratto in essere.

Conseguentemente, la CTR ha trattato in modo diverso casi e situazioni di fatto che ha accertato come diverse, legittimamente operando sia sul piano logico sia sul piano giuridico, nel rispetto dei principi di diritto posti da questa Corte.

Il terzo motivo censura la pronuncia gravata per violazione falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

La sentenza impugnata, secondo parte ricorrente incidentale, viola le suddette norme per avere il giudice di appello omesso di considerare che la D.P. di Napoli non aveva provato che la Abete era o poteva essere a conoscenza, al momento della stipula del contratto di sponsorizzazione della Napoli Calcio a 5, di una possibile frode IVA da parte della Napoli MA.MA..

Il motivo è infondato.

La CTR campana ha invece correttamente governato e applicato le regole in materia di onere della prova (tra molte, Cass. Sez. 5, Ord. n. 15369 del 20/07/2020; Sez. 5, Sent. n. 27566 del 30/10/2018) secondo le quali in tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in

base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolve a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Il quarto motivo deduce la illegittimità della sentenza per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 e n. 5; ai fini della loro decisione, i Giudici di secondo grado non hanno tenuto conto, secondo la prospettazione della parte, del decreto di archiviazione penale emesso a favore del rappresentante legale della Napoli MA.MA..

Il motivo è infondato.

Il decreto di archiviazione in oggetto, come si evince dalla trascrizione operata in ricorso, si incentra sulla effettività delle operazioni che è profilo differente e autonomo da quello che rileva con riguardo alle operazioni soggettivamente inesistenti, e invero irrilevante, poichè in tali operazioni, qui in rilievo, non va esaminata l'esistenza dell'operazione - che nella realtà sussiste - quanto l'avere il soggetto agente che emette le fatture portate in deduzione dal contribuente, realizzato o meno l'operazione stessa nella consapevolezza di ciò da parte dell'utilizzatore; la disamina del decreto in parola risulta quindi priva di rilevanza e pertanto non decisiva.

Il quinto motivo si duole della nullità della sentenza per omessa pronuncia sulle eccezioni relativa alla carenza di motivazione dell'avviso di accertamento in violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4: la sentenza, si deduce, ha omesso di pronunciarsi sul vizio della motivazione per relationem dell'avviso di accertamento notificato alla Società.

Il sesto motivo deduce la violazione falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 e L. n. 212 del 2000, art. 7 nonché dell'art. 24 Cost. in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3; la sentenza viola, secondo la società controricorrente, il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 7 e dell'art. 24 Cost. per avere l'Ufficio omesso di allegare integralmente il PVC notificato alla Napoli MA.MA. all'avviso di accertamento emesso nei confronti della Abete che lo richiama in motivazione.

I motivi ridetti, suscettibili di trattazione congiunta in quanto strettamente connessi tra loro, sono in primo luogo inammissibili ambedue per difetto di specificità e localizzazione.

Invero, non è trascritto in ricorso per cassazione lo stralcio del p.v. redatto dalla DP II Napoli a carico della MA.MA. SSD a r.l. (7 pagg. su 28 di cui è composto il p.v.) dal quale la Corte dovrebbe evincere il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

In ogni caso, poi, i motivi sono comunque infondati non solo in quanto la società contribuente ha dimostrato, difendendosi valorosamente in tutte le sedi di giudizio, di avere perfettamente compreso le ragioni di fatto e di diritto indicate in motivazione, quali elementi posti a base delle

ragioni fondanti la pretesa di maggiori tributi, ma anche alla luce del contenuto dell'avviso di accertamento prodotto in questa sede da parte controricorrente.

In tale atto, impugnato in questo giudizio, come si evince dalla sua lettura, è stato trascritto per ben 21 pagine il PVC redatto a carico in data 9 dicembre 2016 nei confronti di SSD Napoli MA.MA; pertanto la società controricorrente, diversamente da quanto si adombra in ricorso, non ha ottenuto la conoscenza, all'atto della notifica dell'atto impugnato, della sola pag. 7 del PVC, ma delle pag. da n. 7 a n. 28. E si tratta proprio delle pagine che riguardano la situazione dell'emittente e le operazioni poste in essere dall'emittente nei confronti di A. Abete Srl ; non solo: diligentemente, nell'atto impugnato l'Agenzia delle Entrate ha provveduto, a pag. 3 dell'avviso di accertamento, a sintetizzare appropriatamente il contenuto del PVC, come si evince dalla semplice lettura dell'atto alla pagina indicata, dove si legge quanto segue:

Conseguentemente, nell'avviso di accertamento impugnato, indipendentemente dall'allegazione integrale del PVC, erano e sono presenti con chiarezza tutti gli elementi atti a consentire, come in effetti è avvenuto, una puntuale e analitica difesa da parte della società contribuente in ordine a ogni fatto e argomento dedotto dall'Ufficio.

Sul punto, è nota la consolidata giurisprudenza della Corte, secondo cui gli atti richiamati in un atto allegato all'avviso oppure richiamati in un atto conosciuto dal contribuente oppure richiamati in un atto trascritto nell'avviso nella sua parte essenziale, come nella concreta fattispecie è avvenuto, non debbono a loro volta essere necessariamente allegati (Cass. sez. trib. n. 26472 del 2014; Cass. sez. trib. n. 26683 del 2009; ancora Cass. Sez. trib. n. 18793 del 2017); ancora, si è precisato che in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (ex L. n. 212 del 2000, art. 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 3 : il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione" (così Cass. n. 26683 del 18/12/2009; conf. Cass. n. 22118 del 29/10/2010; Cass. n. 7654 del 16/05/2012). Tale ultima prova, in questo caso, certamente non è stata nè dedotta nè tantomeno fornita, limitandosi parte controricorrente a censurare la mera - insussistente per quanto sopra - mancanza delle pagine di cui si è detto.

Per tutti i sopra detti motivi il ricorso incidentale è integralmente rigettato.

Le spese del presente giudizio di Legittimità sono compensate stante la reciproca soccombenza delle parti.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata limitatamente al profilo oggetto di accoglimento e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità; rigetta il ricorso incidentale; condanna parte ricorrente incidentale al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 7.600,00 oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 , si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza