

Sentenza del 02/02/2023 n. 3218 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società A. Spa un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2008, aveva contestato la fittizietà della fattura passiva ricevuta dalla società L.G.L. Srl in quanto relativa ad operazione oggettivamente inesistente; avverso il suddetto atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato dichiarato inammissibile dalla Commissione tributaria provinciale di Salerno per tardività; la società aveva quindi proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, ha accolto l'appello, in particolare, ha ritenuto che: il ricorso era stato tempestivamente proposto, dovendosi tenere conto del maggior termine di impugnazione conseguente alla presentazione da parte della società dell'istanza di accertamento con adesione; con riferimento al merito, la prova dell'effettività dell'operazione poteva essere evinta dalla circostanza, riconosciuta dallo stesso ufficio, che la società aveva corrisposto un primo acconto tramite assegno bancario; d'altro lato, doveva tenersi conto del fatto che la società non aveva tratto alcun vantaggio fiscale dall'operazione, avendo correttamente corrisposto le imposte dovute sulla differenza tra costo e ricavi della merce.

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

La società ha depositato una richiesta di sospensione del giudizio, volendosi avvalere della definizione agevolata di cui al D.L. n. 119 del 2018, art. 6 .

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Mauro Vitiello, ha depositato le proprie conclusioni con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

Preliminarmente, va osservato che nessun effetto può derivare dalla dichiarazione depositata dalla contribuente di volersi avvalere della definizione agevolata delle controversie di cui al D.L. 119 del 2018, art. 6, comma 10 , non avendo fatto seguito alcun deposito della domanda di definizione avente ad oggetto l'atto impositivo per cui è controversia e della prova del pagamento di quanto dovuto.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) , per avere omesso di esaminare i fatti sulla cui base era stata prospettata l'inesistenza oggettiva delle operazioni di cui alla fattura passiva ricevuta dalla società L.G.L. Srl .

In particolare, evidenzia parte ricorrente che la prospettazione della natura oggettivamente inesistente delle operazioni si basava sulla situazione di assoluta inattività della società cedente, sprovvista di strutture, impianti, uffici, utenze, come evidenziato nel processo verbale di constatazione, oltre che da ulteriori circostanze, quali: i ripetuti passaggi della medesima merce, prima dalla società A. Srl alla L.G.L. Srl , poi da questa alla società A. Spa , poi ancora da questa alla A. Srl ; la circostanza che tutte le società erano riconducibili al medesimo soggetto, C.C., o a suoi familiari; il fatto che alla data dell'accesso non risultava alcun pagamento, nonostante la scadenza; la circostanza che L.G.L. Srl aveva avuto rapporti commerciali solo con A. Spa e A. Srl .

Evidenzia, dunque, parte ricorrente che tali elementi presuntivi, ove esaminati, avrebbero dovuto condurre a ritenere che l'operazione fatturata era oggettivamente inesistente e che l'unico elemento valorizzato dal giudice del gravame, il parziale pagamento di un acconto, non avrebbe potuto essere preso in considerazione per contrastare gli elementi di prova presuntiva fatti valere dall'amministrazione finanziaria, posto che, in generale, le evidenze contabili dei pagamenti costituiscono solo dati formali, non idonei come prova contraria.

Il motivo è fondato.

Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del motivo di ricorso prospettata dalla controricorrente per difetto di autosufficienza, essendosi l'Agenzia delle entrate limitata a riprodurre scritti esterni al processo, avendo allegato, mediante riproduzione fotostatica, i passaggi del processo verbale di constatazione, non anche dell'avviso di accertamento.

Invero, dalla stessa sentenza censurata si evince che con l'avviso di accertamento era stata contestata l'inesistenza oggettiva dell'operazione di acquisto di merce da L.G.L. Srl "a seguito di P.V.C. recepite il contenuto di informativa della G. di F".

Inoltre, il suddetto p.v.c. era stato allegato alle controdeduzioni dell'ufficio innanzi alla Commissione tributaria provinciale come documento n. 4 e in sede di controdeduzione in appello, alle pagg. 4 e 5, sicchè l'Agenzia delle entrate aveva specificamente posto all'attenzione del giudice del gravame sulla base di quali specifici fatti si era basata la prospettazione della inesistenza oggettiva dell'operazione, tanto che lo stesso giudice del gravame attinge alle risultanze del suddetto p.v.c. ("Osserva il Collegio, in ordine alle prove, che a pag. 8 (di 13) del PVC..).

Diversamente, dunque, da quanto sostenuto dalla controricorrente, quanto riprodotto dalla ricorrente costituiva un atto facente parte dell'attività procedimentale che aveva condotto a prospettare l'inesistenza oggettiva dell'operazione e che le circostanze sulle quali si basava la ragione dell'accertamento erano state poste all'attenzione del giudicante, sicchè non può ragionarsi in termini di riproduzione di un atto esterno al giudizio.

Nè può trovare accoglimento l'ulteriore eccezione di inammissibilità del motivo basato sulla considerazione che, in sostanza, la critica proposta avrebbe ad oggetto unicamente la mancata considerazione di elementi di prova.

Con specifico riferimento ai limiti di censurabilità per vizio di motivazione della sentenza, questa Corte ha già avuto modo di chiarire, in seguito alla riformulazione dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , disposta D.L. n. 83 del 2012, art. 54 , conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012 , che nel ricorso per cassazione non sono più ammissibili le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dal Cost.,art. 111 comma 6 , individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass. civ., Sez. Un., 18 ottobre 2018, n. 26254). Va osservato, a tal proposito, che, in realtà, quel che parte ricorrente lamenta è la mancata considerazione dei fatti storici principali consistenti, da un lato, nella inesistenza della società L.G.L. Srl e, dall'altro, nella peculiarità dei rapporti sussistenti tra le società interessate, in particolare la società A. Spa , la società A. Srl e la società L.G.L. Srl , facenti capo ad un medesimo soggetto (C.C.), ed in cui la società L.G.L. Srl aveva intrattenuto rapporti commerciali solo con le altre due società.

In particolare, parte ricorrente ha evidenziato, riproducendo copia del processo verbale di constatazione, che i verificatori avevano accertato che: la sede della società L.G.L. Srl risultava in sostanziale stato di abbandono, priva di uffici amministrativi e di elementi distintivi propri dell'attività commerciale, il plesso era sostanzialmente vuoto e non risultavano altre sedi o pertinenze nella sua disponibilità ovvero altri immobili dichiarati; vi erano stati ripetuti passaggi della medesima merce, prima dalla società A. Srl alla L.G.L. Srl , poi da questa alla società A. Spa , poi ancora da questa alla A. Srl ; tutte le società erano riconducibili al medesimo soggetto, C.C., o a suoi familiari; alla data dell'accesso non risultava alcun pagamento, nonostante la scadenza; la circostanza che L.G.L. Srl aveva rapporti commerciali solo con A. Spa e A. Srl .

Si tratta, dunque, di fatti, relativi alla dedotta inesistenza della società L.G.L. Srl , che aveva emesso la fattura passiva, nonché ai rapporti tra le tre società coinvolte ed alle peculiari interessenze tra le stesse, che erano stati posti a fondamento della pretesa e di cui il giudice del gravame ha omesso ogni valutazione, limitandosi a valorizzare unicamente la circostanza del parziale pagamento di quanto dovuto.

Sotto tale profilo, la sentenza risulta viziata per difetto di motivazione circa punti decisivi della controversia.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2 , del D.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 1, lett. d) , nonché degli artt. 2729 e 2697 , c.c., e dell'art. 115, comma 1 , c.p.c. .

Lamenta parte ricorrente che erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto di dovere valorizzare, in favore della contribuente, la sola circostanza del parziale pagamento, nonostante il fatto che lo stesso era avvenuto ben oltre un anno dopo l'emissione della fattura e nonostante il fatto che la fattura indicasse condizioni di pagamento per "rimessa diretta a 60/90 gg. d.f.".

Sotto tale profilo, si lamenta l'erronea valorizzazione di tale circostanza, tenuto conto del fatto che, da un lato, il pagamento era stato solo parziale e, d'altro lato, che il formale rispetto delle registrazioni contabili ed il pagamento non possono essere considerate circostanze decisive per escludere la natura oggettivamente inesistente dell'operazione.

La suddetta valorizzazione, peraltro, secondo parte ricorrente, si porrebbe in termini contrastanti con i principi in materia di rilevanza delle prove presuntive e di riparto dell'onere della prova.

Il motivo è fondato.

Va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del presente motivo in quanto, in sostanza, comporterebbe una rivalutazione del materiale probatorio già esaminato dal giudice del gravame.

In realtà, quel che parte ricorrente intende prospettare non è un riesame nel merito della valutazione compiuta dal giudice del gravame, ma la stessa idoneità in sé della circostanza valorizzata dal giudice del gravame quale prova presuntiva contraria rispetto a quella prospettata dall'Agenzia delle entrate a fondamento della propria pretesa impositiva.

A tal proposito, va ribadito il principio più volte espresso da questa Corte secondo cui spetta al giudice del merito apprezzare l'efficacia sintomatica dei singoli fatti noti, i quali vanno valutati sia analiticamente (assegnando un adeguato peso ponderale a ciascun elemento), sia sinteticamente nella loro globalità, valutando se la combinazione di tali elementi sia in grado di fornire una valida prova presuntiva (Cass. civ., 17 settembre 2020, n. 26802 ; Cass. civ., 17 settembre 2020, n. 19353 ; Cass. civ., 31 maggio 2019, n. 14980 ; Cass. civ., 23 giugno 2017, n. 15777 ; Cass. civ., 2 marzo 2017, n. 5374 ; Cass. civ., 9 agosto 2016, n. 16719).

Il giudizio sintetico o complessivo degli elementi addotti si nutre, pertanto, della valutazione dei singoli indizi, ove rilevanti (gravi e precisi) e concordanti rispetto all'oggetto della prova, al fine di cogliere il quadro complessivo che fonda la prova logica del fatto ignoto (Cass. civ., 12 luglio 2022 , nn. 22018 e 22003).

Nella specie, la ricorrente ha correttamente indicato nel ricorso gli elementi indiziari dai quali trarre la prova dell'inesistenza oggettiva della prestazione, elementi non presi in esame dal giudice del gravame, che ha invero, fatto riferimento, unicamente, alla prova contraria dedotta dalla società, senza procedere ad una valutazione complessiva del materiale probatorio offerto alla sua attenzione.

D'altro lato, con specifico riferimento all'elemento di prova presuntiva valorizzata dal giudice del gravame, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, in tema di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare che l'operazione

non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva (Cass., Sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28628), ricorrendo alla prova che l'emittente è una società priva di requisiti idonei all'esecuzione dell'operazione fatturata, ciò essendo gravemente indiziario della oggettiva inesistenza delle operazioni, spettando poi al contribuente provare l'effettiva esistenza delle operazioni sottostanti.

Tale onere, peraltro, non può ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. civ., 5 luglio 2018, n. 17619 ; Cass. civ., 30 ottobre 2018, n. 27554 ; Cass. civ., 27 novembre 2019, n. 30937 ; Cass. civ., 15 febbraio 2022, n. 4826 ; Cass. civ., 22 marzo 2022, n. 9304 ; Cass. civ., 12 aprile 2022, n. 11737).

Il giudice del gravame, pertanto, nel valorizzare, al fine della decisione, unicamente la circostanza del parziale pagamento di quanto dovuto, non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi ed è, pertanto, incorso nella violazione di legge: come detto, la circostanza del parziale pagamento della merce, in sè, è irrilevante e comunque non idonea a superare i diversi elementi presuntivi addotti dall'amministrazione finanziaria a fondamento della pretesa. Rispetto a tali elementi presuntivi, fondanti l'assolvimento dell'onere della prova gravanti sull'amministrazione finanziaria, la pronuncia censurata ha dato rilevanza ad un elemento di per sè non idoneo ad assolvere alla prova contraria.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3) , per violazione del D.P.R. n. 917/1986, artt. 56 e 109 , e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 , per avere erroneamente ritenuto applicabile il principio del divieto di doppia imposizione.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto che, nella fattispecie, poichè la società aveva, successivamente, venduto la merce e regolarmente contabilizzato la fattura, la stessa non avrebbe tratto alcun vantaggio fiscale, anzi si sarebbe verificata una doppia imposizione, poichè, da un lato, si è proceduto al recupero di un costo ritenuto fittizio e, dall'altro, si è ricevuto il pagamento delle imposte sul ricavo proveniente dalla successiva vendita della medesima merce.

Va disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo prospettata dalla controricorrente in quanto sarebbe stata richiesto un riesame nel merito su quanto già accertato dal giudice del gravame: in realtà, il motivo è volto a censurare in diritto la valorizzazione del giudice del gravame della circostanza della sussistenza, nel caso di specie, di una doppia imposizione.

Il motivo è fondato.

Con riferimento al recupero iva, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, questa Corte ha più volte precisato che, in attuazione del principio di cartolarità posto a base del sistema impositivo, va escluso il diritto alla detrazione, ai sensi del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1, in relazione ad operazioni oggettivamente inesistenti, non assumendo rilievo che il cessionario abbia versato al cedente l'ammontare del tributo sulla base della regolarità formale dell'operazione dal punto di vista contabile e fiscale, atteso che l'imposta è dovuta ogniqualevolta

la fattura sia emessa, seppure per un'operazione non avvenuta o non avvenuta nei termini in essa descritti" (Cass. civ., 10 giugno 2015, n. 12111 ; Cass. civ., 27 gennaio 2014, n. 1565).

Dunque, è il fatto in sè dell'emissione della fattura per operazioni oggettivamente inesistenti che, in materia di iva, esclude la possibilità per il cessionario di potere portare in detrazione l'importo iva indicato in fattura, sicchè non può ragionarsi in alcun modo in termini di violazione del divieto di doppia imposizione.

Con riferimento, poi, alla materia della determinazione del reddito di impresa, quel che si sarebbe verificato nel caso di specie, in sostanza, è che vi sarebbe stato un abbattimento del reddito e del volume di affari della società, avendo questa provveduto a dedurre, ai fini della dichiarazione reddituale, proprio i costi conseguenti all'acquisto della merce, seppure proveniente da operazioni oggettivamente inesistente, con chiara riduzione finale dell'imposta dovuta in conseguenza dell'abbattimento della base imponibile; sicchè, anche in questo caso, non può ragionarsi in termini di doppia imposizione, ma di un ingiustificato vantaggio, ai fini reddituali, che la società contribuente ha acquisito, utilizzando il costo relativo ad operazioni oggettivamente inesistenti.

In conclusione, i motivi di ricorso sono fondati, con conseguente cassazione della sentenza censurata e rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 8 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza