

Sentenza del 06/09/2024 n. 24082 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Multimedia Informatica Srl, in liquidazione, ricorre con sette articolati motivi contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, n. 6644/19, pronunciata, in sede di rinvio, il 12 giugno 2019, depositata in data 2 settembre 2019 e non notificata, che ha rigettato il ricorso in riassunzione della contribuente.

Nel primo grado di giudizio, la C.t.p. di Avellino aveva riunito ed accolto i ricorsi della contribuente, ritenendo illegittimi gli avvisi di accertamento sia in relazione all'Iva, sia in relazione alle imposte dirette.

Nel giudizio di appello, la C.t.r. della Campania aveva rigettato l'appello dell'ufficio, confermando l'illegittimità della pretesa impositiva; avverso tale pronuncia l'Agenzia delle entrate aveva proposto ricorso in Cassazione, che la Corte, con sentenza n. 9678/2018, aveva accolto con riferimento al primo ed al secondo motivo, assorbendo in tale statuizione il terzo ed il quarto, cassando con rinvio la sentenza di appello.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r., premessi i principi regolatori della materia, con particolare riguardo alla ripartizione dell'onere probatorio, e richiamate numerose pronunce di legittimità, riteneva che la contribuente non avesse dimostrato la propria estraneità o buona fede a fronte degli elementi indiziari forniti dall'ufficio sull'esistenza di un meccanismo finalizzato alla realizzazione di una cd. "frode carosello", mediante la fatturazione di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

3.3. Il ricorso in cassazione è stato fissato per la pubblica udienza del 19 giugno 2024, in vista della quale parte contribuente depositava memoria.

Motivi della decisione 1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la nullità della sentenza e del procedimento, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per la violazione e falsa applicazione dell' art. 132 cod. proc. civ., per mancanza ed incompletezza del dispositivo.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione degli artt.111 Cost. e 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., quanto alla formazione del giudicato interno sui punti delle forniture di autovetture.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 111 Cost. e 112 cod. proc. civ., in relazione all' art.360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., quanto alla detraibilità dell'Iva per le società Multimedia +, Pla Punto Net ed Elephant di A.A..

1.4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia la nullità della sentenza per la mancanza assoluta di motivazione o motivazione

apparente, la violazione degli artt. 111 Cost., 112 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.; nonché la violazione dell' art. 14 legge 24 dicembre 1993, n. 537 , nella formulazione introdotta con l' art. 8 D.L. n. 16/2012 , conv. dalla legge n. 44/2012 , in relazione all' art.360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., con riferimento alla deducibilità dei costi inerenti agli acquisti per operazioni soggettivamente inesistenti con le società Multimedia

1.5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia l'omesso esame di fatti decisivi e controversi, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., con riferimento all'indetraibilità dell'Iva per fatture soggettivamente inesistenti ricevute dalla società Infor di B.B.

In particolare, la C.t.r. non avrebbe tenuto conto né dell'insussistenza degli elementi oggettivi dell'illecito contestato, né del difetto di prova sulla consapevolezza della società contribuente di ricevere merce da società cartiera e di essere inserita in una frode carosello.

1.6. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 111 Cost. e 132 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per la mancanza assoluta di motivazione o motivazione apparente, con riferimento all'indetraibilità dell'Iva per fatture soggettivamente inesistenti ricevute dalla società Infor di B.B.

1.7. Con il settimo motivo, la ricorrente denuncia la violazione di norme comunitarie, di cui alla sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, come modificata dalla direttiva 2002/38/CE , del Consiglio del 7 maggio 2002, in riferimento agli artt. 41, 19 e 75 D.P.R. 26 ottobre 1972, 39 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , e dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., con riferimento alla violazione delle norme disciplinanti il diritto alla detrazione Iva, ai criteri per la determinazione della consapevolezza del contribuente di partecipare all'evasione ed alla distribuzione dell'onere probatorio tra le parti.

2.1. Preliminarmente appare opportuno premettere una breve sintesi della fattispecie in esame, quale emerge dalla sentenza n. 9678/2018 di questa Corte, che ha cassato con rinvio la sentenza di appello.

Nella specie, la C.t.p. di Avellino aveva accolto i ricorsi proposti dalla società contribuente avverso gli avvisi di accertamento integrativi per IVA, IRPEG, IRAP, relativi agli anni d'imposta 2003 e 2004, emessi in conseguenza della ritenuta effettuazione di operazioni inesistenti con varie imprese.

Secondo l'amministrazione finanziaria, le società fornitrici erano mere "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 dovevano essere ritenuti illegittimi sia in relazione al reddito di impresa, sia in relazione all'IVA, in conseguenza dell'effettiva esistenza dei costi sostenuti.

La sentenza di primo grado veniva 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 costituiva nei giudizi di appello, resistendo alla pretesa di controparte, e proponendo appello incidentale quanto alla compensazione delle spese processuali.

La C.t.r. di Napoli riteneva 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, accogliendo l'appello incidentale della contribuente in punto di spese.

Avverso la sentenza di appello, l'ufficio ricorreva in Cassazione deducendo, con il primo motivo, l'insufficienza della motivazione della sentenza con riferimento alla valutazione della mancanza di organizzazione commerciale delle ditte cedenti Multimedia

+ Srl, Infor di B.B., Elephant di A.A., Pla Punto Net Srl; con il secondo motivo,

la violazione degli artt. 2697 , 2700 , 2727 e ss. cod. civ., 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; con il terzo motivo, la violazione degli artt. 19 e 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 , sul rilievo che l'inesistenza soggettiva del cedente era 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 avesse fornito alcun valido elemento di segno contrario; con il quarto motivo, la violazione dell' art. 14 , comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993 , sul rilievo che le operazioni soggettivamente inesistenti non potevano comunque ritenersi inerenti all'attività svolta, anche perché riconducibili a fatti costituenti reato.

La Corte accoglieva i primi due motivi di ricorso, ritenendo assorbiti i rimanenti, e cassava la sentenza di appello con rinvio al giudice di merito per nuovo esame, che si è concluso con il rigetto del ricorso della contribuente.

In particolare, questa Corte, in accoglimento del primo e del secondo motivo di ricorso, riteneva che la C.t.r. non avesse applicato

correttamente i principi in tema di riparto dell'onere probatorio e di prova presuntiva, trascurando gli elementi di prova, che evidenziavano l'inoperatività della Multimedia

+ e delle altre società cedenti. Secondo la Cassazione, la C.t.r. 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 potevano essere la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce fosse stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, né, tantomeno, la formale esistenza del soggetto cedente.

2.2. Passando all'esame del primo motivo di ricorso, con cui la società censura la sentenza impugnata per mancanza e incompletezza del dispositivo, esso è infondato e va rigettato, in quanto, come affermato dalla stessa ricorrente, la C.t.r. ha rigettato integralmente il ricorso in riassunzione della contribuente.

Il dispositivo, dunque, è completo nel senso che nessuna delle domande proposte dalla società è stata accolta, senza che vi sia necessità di specificare le "singole posizioni", come pretenderebbe la ricorrente.

2.3. Il secondo motivo è inammissibile.

La società lamenta che la C.t.r. avrebbe omissso ogni statuizione sull'eccezione di giudicato interno, sollevata nel giudizio di legittimità, per le forniture inerenti all'acquisto delle autovetture.

Non può non rilevarsi che la censura risulta del tutto generica, in quanto la ricorrente non riporta nel motivo i passi degli atti difensivi e delle sentenze di primo e secondo grado, necessari a comprendere l'autonomo rilievo della questione dell'Iva dovuta sulle autovetture.

Come è stato detto, sebbene l'esistenza di un giudicato, interno o esterno, sia rilevabile d'ufficio, perché ciò avvenga vi deve essere una chiara evidenza dagli atti comunque prodotti nel corso del giudizio, rispondendo tale criterio al principio della ragionevole durata del processo di cui all' art. 111 Cost. (cfr. Cass. n. 15627/2016).

Inoltre, deve anche rilevarsi che la sentenza di cassazione con rinvio, nel riportare analiticamente alla pag. 4 le deduzioni di parte contribuente, non indica la proposizione di alcuna eccezione sulla formazione del giudicato parziale nei precedenti gradi di merito, né, come era suo potere, lo rileva d'ufficio.

2.4. Il terzo motivo di ricorso è fondato e va accolto, mentre sono infondati e vanno rigettati il quinto ed il sesto, ad esso connessi, rimando assorbito il settimo.

Questa Corte, nella sentenza di cassazione con rinvio n. 9678/2018, richiamando principi ormai consolidati, ha rilevato 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)".

Al riguardo, la Corte, con la stessa sentenza, ha ulteriormente precisato 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 sé, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poiché 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 né 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)".

Calando tali principi nella fattispecie concreta, con la citata sentenza questa Corte ha ritenuto che la C.t.r., pur avendo preso in considerazione tutti gli elementi di fatto a sua disposizione, non avesse compiutamente valutato il dato della non operatività della Multimedia + Srl e delle altre società fornitrici.

In particolare, la Corte rileva che tale dato "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 + Srl, che si era dunque interposta fittiziamente nell'acquisto;

vi è prova di rapporti tra tale Troncone, che operava per conto della Multimedia +

Srl e la Multimedia Informatica Spa, 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".

Secondo la Corte, a fronte di questi elementi di prova, che evidenziavano sia l'inesistenza della società supposta cedente, sia un relevantissimo grado di commistione tra tale società e la società pretesa cessionaria, la C.t.r. 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 potevano essere, come costantemente affermato da questa Corte, la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce fosse stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, né, tantomeno, la formale esistenza del soggetto cedente. Né emergevano 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 C.t.r.

Dunque, alla luce della sentenza di cassazione con rinvio, che ha riscontrato, in violazione dell' art. 2729 cod. civ., l'incoerenza tra le premesse e le conclusioni del ragionamento presuntivo adottato dal giudice di appello, il giudice del rinvio, sulla base degli elementi indiziari esistenti, ha riconosciuto il dato della non operatività della società fornitrice Infor ed ha, viceversa, ritenuto che la contribuente non avesse provato adeguatamente la propria buona fede, ai fini della detrazione Iva per le operazioni compiute con tale società.

La sentenza impugnata, invece, risulta priva di qualsiasi motivazione in ordine alle diverse società, Multimedia + (già valutata nella sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio), Pla Punto Net e Elephant, non esamina gli indizi sulla natura fittizia di tali enti, né i rapporti intrattenuti con la contribuente e l'eventuale prova della buona fede di quest'ultima.

In relazione all' art. 7 , comma 5 bis, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , introdotto dall' art. 6 della L. n. 130 del 2022 , la cui applicazione viene invocata con la memoria di parte contribuente, questa Corte ha già avuto modo di affermare che esso non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (Cass. n. 31878/2022).

Come questa Corte ha chiarito, la norma in oggetto non ha fatto altro che ribadire un principio già presente nell'ordinamento tributario, ossia che l'amministrazione finanziaria deve provare il fondamento delle proprie pretese, confermando in modo espresso una regola già esistente; tuttavia, la nuova disposizione non pone limiti di sorta al modo attraverso cui tale prova deve essere fornita (né si ravvisano ulteriori limitazioni nell' art. 17 della legge n. 111 del 2023 , cd. "legge delega", e nella successiva disciplina attuativa), per cui senz'altro deve ritenersi consentito il ricorso alle presunzioni semplici, ossia agli indizi che, se gravi, precisi e concordanti, integrano ex artt.2727 e 2729 cod. civ. la prova richiesta dall' art. 2697 cod. civ.

2.5. Il quarto motivo è fondato.

La ricorrente aveva chiesto non solo la riforma della sentenza della C.t.p. sull'indetraibilità dell'IVA, ma anche la conferma della sentenza di primo grado sul punto della già ritenuta deducibilità dei costi, sottolineando come, nelle more, fosse stato modificato l'art. dell' art. 14 legge 24 dicembre 1993, n. 537 , nella formulazione introdotta con l' art. 8 D.L. n. 16/2012 , conv. dalla legge n.44/2012 , che prevedeva il diritto alla deduzione dei costi anche nel caso di fatture soggettivamente inesistenti e perciò dei costi provenienti da reato.

Secondo l'ormai consolidato orientamento di questa Corte, "in tema di imposte sui redditi, a norma dell' art. 14 , comma 4 bis, della L. n. 537 del 1993 , nella formulazione introdotta con l' art. 8 , comma 1, del D.L. n. 16 del 2012 , conv. dalla L. n. 44 del 2012 , l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del T.U. delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. n. 917 del 1986 , siano in contrasto con i principi di effettività,

inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità" (Cass. n. 11020/2022). Non si è mancato di evidenziare che il disposto dell' art. 8 , commi 1 e 2, D.L. 2 marzo 2012 n. 16 , convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 , in forza del successivo comma 3 si applica, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537 , art. 14 , comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi. La disciplina richiamata, dunque, ha una sicura portata retroattiva (Cass. n. 13806/ 14 e n. 8011/13) e, ove rilevante, risulta applicabile anche d'ufficio alle fattispecie sub iudice (Cass. n. 9900/2024 , n. 7896/2016 , n. 27040/2014 , n. 660/14 , n. 16642/12 e n. 21382/08).

Sulla questione della deduzione dei costi, dichiarata assorbita dalla sentenza di cassazione con rinvio, la C.t.r. non ha in alcun modo motivato, omettendo ogni esame sulla prova dell'effettività ed inerenza.

In conclusione, il terzo ed il quarto motivo di ricorso vanno accolti, assorbito il settimo e rigettati i rimanenti; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il terzo ed il quarto motivo di ricorso, assorbito il settimo e rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza