**CORTE DI CASSAZIONE**

**Sentenza 17 luglio 2014, n. 16322**

**Motivazione**

1. Oggetto della controversia sono due avvisi di accertamento, il primo riguardante Irpeg e Ilor ed il secondo riguardante l’IVA.

Con il primo sono stati recuperati a tassazione a) ricavi non dichiarati, pari a lire 1.407.933.120; b) deduzioni illegittime di spese per lire 1.809.707.150. Entrambe le riprese sono collegate, sia pure in vario modo, all’accertamento da parte della Guardia di finanza di un sistema di frode fiscale al quale la società qui ricorrente avrebbe partecipato.

In particolare, la ripresa per ricavi non dichiarati deriva dall’accertamento di pagamenti non accompagnati da fatture in quanto effettuati da soggetti diversi da quelli che avevano emesso le fatture ad essi corrispondenti.

La ripresa relativa ai costi non deducibili riguarderebbe in parte fatture con addebito di IVA emesse da soggetti definibili come cartiere, in parte fatture con addebito dell’IVA alla società qui ricorrente e relative a falsi acquisti effettuati da intermediari da imprese di San Marino e quindi rivenduti in giornata a soggetti di San Marino.

L’avviso di accertamento relativo all’IVA riguarda essenzialmente vicende così sintetizzabili: - quanto a lire 267.507.293 (imponibile 1.407.933.120) si riferisce a fatture emesse senza IVA a soggetti che si erano avvalsi di dichiarazioni di intenti false per accreditare la non applicazione dell’imposta; - quanto a lire 360.527835 (corrispondenti ad un imponibile di 1.809.707.16) si riferisce alle operazioni per le quali era stata accertata l’indeducibilità come costi; - quanto a lire 309. 282. 169 (...) Iva non applicata a cessioni denunziate falsamente come extracomunitarie.

La Commissione tributaria provinciale , dopo aver respinto l’eccezione di nullità degli avvisi per difetto di motivazione, ha accolto nel merito i ricorsi della contribuente, che sono stati invece integralmente respinti dalla Commissione tributaria regionale di Roma con sentenza n. 77/06/09 depositata il 24 aprile 2009. La pronunzia di quest’ultima rigetta in primo luogo l’eccezione di nullità dell’avviso di accertamento per difetto di motivazione, eccezione che la società aveva riproposto con appello incidentale. Riferisce quindi che la sussistenza del meccanismo fraudolento accertato dalla Guardia di finanza (finalizzato principalmente all’evasione dell’IVA) era stata riconosciuta dalla pronunzia di primo grado, che, peraltro, aveva ritenuto non esservi prova sufficiente della consapevole partecipazione alla frode da parte della società. Secondo CTR, pertanto, restava solo da accertare la consapevolezza della partecipazione ad esso da parte della società qui ricorrente e tale esame si concludeva in senso positivo. La CTR, quindi, accogliendo l’appello proposto dall’Agenzia delle Entrate, rigettava nel merito l’opposizione all’avviso di accertamento e condannava la società alle spese dei giudizi di merito.

La società ha proposto ricorso basato su un unico motivo, quello del difetto di motivazione, mentre non ha opposto censure alla decisione di rigetto dell’eccezione di nullità dell’avviso per difetto di motivazione.

L’Agenzia delle entrate si è formalmente costituita ma non ha prodotto deduzioni difensive.

2. Come già si è rilevato nella precedente narrativa, non è stata impugnata la legittimità della statuizione di rigetto dell’eccezione di nullità dell’avviso di accertamento per difetto di motivazione. Tale statuizione è quindi passata in giudicato.

3. La sentenza impugnata è stata depositata il 24 aprile 2009 e quindi prima dell’entrata in vigore dell’articolo 47, comma 1,lettera d) della legge 18 giugno 2009 n. 69 che ha abrogato a decorrere dal 4 luglio 2009 l’articolo 366bis cod.proc.civ. Quest’ultima norma si applica quindi alla fattispecie in esame nel testo introdotto dall’articolo 6 del decreto legislativo n.40 del 2006, secondo cui nei casi previsti dall’articolo 360 nn. 1, 2, 3 e 4 l’illustrazione di ciascun motivo si deve concludere a pena di inammissibilità con la formulazione di un quesito di diritto, mentre nel caso previsto dall’articolo 360 n. l’illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria , ovvero insufficiente per specifiche ragioni e come tale inidonea a giustificare l’accertamento.

Nella specie, dato che la sentenza in esame è stata impugnata esclusivamente per omessa e insufficiente motivazione circa un fatto controverso (cfr. pagg. 167 e segg. del ricorso) viene in questione la seconda parte dell’articolo 366 bis. Con riferimento a tale disposizione la Corte di Cassazione (cfr. in particolare Sez. U, sentenza n. 20603 del 01/10/2007 ha affermato che, poiché secondo l'art. 366 bis cod. proc. civ., l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per i quali la dedotta insufficienza della motivazione la renda inidonea a giustificare la decisione, la relativa censura deve contenere, un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità.

A seguito dell’avvenuta abrogazione da parte del legislatore del l’articolo 366 bis appare ragionevole abbandonare - anche con riferimento a fattispecie alle quali l’articolo 366 bis continua ad applicarsi ratione temporis - il carattere formalistico che l’interpretazione della norma appare aver assunto in alcune pronunzie, specie in quelle che richiedevano al riguardo particolari requisiti grafici e topografici. Quel che è necessario, secondo la norma - e del resto secondo i principi generali del diritto processuale dei quali la norma doveva essere considerata applicazione e non deroga - è la "chiara indicazione del fatto controverso" la motivazione del cui accertamento positivo o negativo si denunzia come assente illogica o insufficiente. L’indicazione, per essere chiara, deve essere innanzitutto una indicazione e non una esposizione argomentativa o suggestive: deve quindi avere quei caratteri di precisione, specificità e materialità che sono necessari e al tempo stesso idonei e sufficiente per decidere in ordine all’applicazione ad essa del diritto. L’indicazione deve quindi, come hanno affermato le sezioni unite già citate, essere idonea, proprio per la sua precisione e specificità, a circoscrive puntualmente i limiti del fatto dedotto e controverso, in maniera da non ingenerare incertezze sulla sua identificazione specifica nella congerie di elementi, profili e circostanze che caratterizzano qualunque vicenda storica né sulla sua determinante rilevanza ai fini dell’effetto giuridico affermato o negato.

Nella specie manca quel che alcune sentenze hanno definito un distinto e separato "momento di sintesi" ma l’indicazione del fatto controverso il cui accertamento sarebbe stato mal motivato secondo la parte ricorrente è certamente presente - per quanto riguarda il fatto principale - nel ricorso e vi è enunciata in modo chiaro e specifico: si tratta della consapevole partecipazione da parte della società contribuente al sistema fraudolento (coinvolgente molti altri soggetti e prevalentemente indirizzato all’evasione dell’IVA ovvero al rimborso da parte dell'amministrazione finanziaria di IVA non pagata) accertato dall’attività investigativa della Guardia di Finanza e dall’Ufficio fiscale con accertamento che è stato confermato dalla sentenza di primo grado e da quella della Commissione tributaria regionale e che non è stato contestato dalla M. Duty Free s.p.a.. Quest’ultima, infatti - pur articolando anche una serie di questioni, argomenti e profili in parte diversi e distinti, per i quali il requisito di specificità dell’indicazione del fatto controverso non sussiste - si è limitata a contestare specificamente - sub specie di vizio di motivazione - l’accertamento della sua consapevole partecipazione al suddetto sistema fraudolento. In questi limiti la censura può essere esaminata.

Il "sistema" è stato così descritto nel verbale ispettivo - come si legge nel testo della sentenza della Commissione provinciale riportato nel ricorso della M.: "secondo i militari la ricorrente acquistava la merce con addebito di IVA da società aventi natura di cartiere prive di organizzazione precostituite da determinati soggetti al solo scopo di non versare all’erario l’IV addebitata sulle fatture " . Specificate le suddette società cartiere, la strutturazione delle operazioni triangolari, tutte relative ad acquisti di Champagne, veniva così sintetizzata: "La società cartiera acquistava partite di champagne dalla società austriaca Z. & S. in esenzione di imposta attesa la natura di importazione dell’operazione e rivendeva le merci alla ricorrente con addebito di imposta che non veniva però versata all’erario. La ricorrente esportava nuovamente le merci acquistate senza applicazione di imposta attesa la natura di esportazione dell’operazione e procedeva alla richiesta di rimborso del credito IVA generatosi nella triangolazione". Con riferimento ai ricavi non dichiarati la sintesi fattuale riportata dalla sentenza di primo grado era la seguente: si trattava di cessioni di beni in esenzione di imposta a fronte di dichiarazioni di intento false rilasciate da società risultate poi inesistenti (...) ovvero estranee alle operazioni (...) o non più operanti (...). Attesa la ritenuta riferibilità delle operazioni ad altri soggetti i militari segnalavano la potenziale omessa fatturazione nei confronti di questi ultimi.

La sentenza di primo grado, nella versione che ne fornisce il ricorso qui in esame, ha anche ipotizzato che la stessa società austriaca Z. & S. (alla quale le fatture venivano di fatto pagate dalla M.), fosse compartecipe del sistema fraudolento, dato che la stessa acquistava la merce da altra società austriache - la M.G. - e che era collegata da rapporti personali che i rappresentanti della società cartiere.

La sentenza della Commissione provinciale dopo aver detto che "lo scenario strategico" delineato dalle indagini della G.d.F. era suggestivo e verosimilmente realistico e che doveva essere condivisa l’individuazione di un intento fraudolento nelle triangolazioni descritte, puntualmente ricostruite dai militari , afferma che però non vi era la prova della consapevolezza della M. e della riferibilità ad essa del sistema fraudolento, non essendo a tal fine sufficiente la convenienza economica, pari al 19%, che il tutto aveva per essa comportato. Non era emerso infatti - rileva la sentenza a fondamento della sua valutazione di insufficienza probatoria - "l’eventuale riferibilità amministrativa, di fatto o di diritto delle c.d. cartiere alla ricorrente o ai suoi rappresentanti; - (né) la partecipazione della ricorrente alla divisione dei proventi illeciti originati dal sistema". Il fatto che le forniture venissero pagate non alle fatturanti società cartiere ma alla Z. & S. non era rilevante essendo civilisticamente legittima la delegazione di pagamento. Anche il fatto che la ricorrente avesse accettato di pagare con applicazione dell’IVA pur avendo a sua disposizione un adeguato plafond non appariva probante posto che poteva rientrare nelle valutazioni di convenienza economica proprie dell’imprenditore. Per quanto riguarda le dichiarazioni di intento rilasciate da società inesistenti o simili ovvero operanti i settori eterogenei, la sentenza de giudice provinciale osservava che non risultava essere consuetudine per le aziende di indagare sulla esistenza dei propri clienti (sic).

La sentenza della Commissione regionale ha motivato circa la consapevolezza della M. in ordine al sistema fraudolento richiamando la circostanza che la società aveva partecipato nel modo che si è detto ‘‘a tutte le operazioni fraudolente poste in essere dal sistema adottato " e richiama anche il vantaggio economico (19%) che la M. ne aveva tratto.

3. Tale motivazione, nella sua stringatezza, è più che sufficiente. L’acquisto da una società cartiera - e cioè da un impresa inesistente come tale e comunque non in grado di effettuare realmente e concretamente la fornitura e che comunque non ha fatto la fornitura - è indizio grave della consapevolezza della frode. L’affermazione secondo cui non sarebbe consuetudine delle aziende indagare sulla esistenza effettiva dei propri clienti è difforme dal vero secondo il buon senso e la comune esperienza. Se questo potrebbe eventualmente valere sul piano meramente indiziario a fronte di una sola transazione, con una sola cartiera, allorquando si tratta invece di una relazione sistematica con un pluralità di società cartiere collegate tra loro, ipotizzare una mancanza di consapevolezza sarebbe contrario al buon senso e alla ragionevolezza - in altre parole alla verosimiglianza - e non può neppure essere preso seriamente in considerazione, salvo che la parte interessata non fornisca prove concrete idonee a rendere spiegabile e quindi verosimile ciò che invece è inverosimile e che quindi deve essere ritenuto non vero. Nella fattispecie in esame poi, per accreditare la sua tesi la società ricorrente ipotizza il ricorso sistematico alla delegazione di pagamento (in favore della società effettiva fornitrice) senza neppur tentare di adombrare qualche elemento di verosimiglianza per una simile illazione. La regolarità formale delle scritture e la mancanza di collegamenti formali con le società cartiere nulla depongono al riguardo, essendo questa la situazione tipica di tutte le frodi tributarie. Anche il fatto che non sia stata documentata la partecipazione della M. al frutto dell’attività illecita appare rilievo sconcertante, posto che è tipicamente proprio dell’attività illecita non essere riprodotta nella documentazione ufficiale.

La denunzia di vizio di motivazione in ordine alla consapevolezza da parte della M. del sistema fraudolento sopra descritto è quindi manifestamente infondata e deve essere respinta.

4. Il ricorso può invece essere accolto limitatamente alla parte in cui l’accertamento si riferisce a ricavi non dichiarati. Il fatto che vi sia stata fatturazione fraudolenta a fini IVA non implica la presunzione di una duplicazione di forniture attive e quindi di ricavi.

5. La prevalente soccombenza della società induce a mantenere a suo carico le spese del giudizio di merito come deciso dal giudice di secondo grado. La spese del giudizio di legittimità - in considerazione dell’accoglimento parziale del ricorso e del dispiegamento di attività difensiva da parte dell’Agenzia - possono invece essere compensate.

**P.Q.M.**

- Accoglie il ricorso limitatamente alla parte riguardante il recupero a tassazione di lire 1.407.933.120 per ricavi non dichiarati e di conseguenza, in riforma della sentenza impugnata, annulla, per questa parte, l’avviso di accertamento impugnato;

- rigetta per il resto il ricorso della M. Duty Free s.p.a. confermando la sentenza impugnata;

- compensa le spese del giudizio di cassazione.