Sentenza del 26/07/2019 n. 20336 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L.P., titolare della ditta individuale S. di L.P., propone ricorso, affidato a sei motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 117/31/12, depositata il 10 agosto 2012, che ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese, che aveva accolto, dopo averli riuniti, i ricorsi dei contribuente contro gli avvisi d'accertamento con i quali l'Ufficio aveva rettificato, ai soli fini IVA (essendo stato condonato l'anno in questione ai fini delle imposte sui redditi), per l'anno d'imposta 2000, la dichiarazione presentata, riducendo l'imposta ammessa in detrazione sugli acquisti, negando il credito d'imposta e determinando la maggiore imposta dovuta, con gli interessi e la relativa sanzione; ed aveva rettificato, ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, per l'anno d'imposta 2003, il reddito imponibile d'impresa dichiarato, quantificando le maggiori imposte dovute, con gli interessi e le relative sanzioni.

2. Infatti l'Ufficio, all'esito di un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, aveva ritenuto che:

- nell'anno d'imposta 2000, il contribuente avesse indebitamente dedotto i costi e detratto l'IVA corrispondente all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, emesse nei suoi confronti sia dalla F. s.r.l., tramite L.P.M. e C.L. (rispettivamente amministratore unico ed amministratore di fatto della predetta società); sia da queste ultime persone fisiche, rispettivamente quali titolare effettivo e di fatto della ditta individuale L.P.M.;

- nell'anno d'imposta 2003, il contribuente avesse indebitamente dedotto i costi e detratto l'IVA corrispondente all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, emesse nei suoi confronti dalle persone fisiche L.P.M. e C.L., rispettivamente quali titolare effettivo e di fatto della ditta individuale L.P.M..

3. La CTP, dopo averli riuniti, aveva accolto i ricorsi introduttivi del contribuente, ritenendo che l'accertamento impugnato non fosse sufficientemente motivato e che l'Ufficio non avesse assolto all'onere di provare la natura fittizia della fattura stornata.

4. La CTR ha invece accolto l'appello dell'Ufficio, considerando l'accertamento legittimamente motivato e ritenendo raggiunta la prova della natura fittizia delle fatture in questione.

5. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

6. Il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c.; del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, per avere il giudice a quo erroneamente affermato che spettasse al ricorrente fornire la prova della natura effettiva delle prestazioni di cui alle fatture emesse dalla ditta del terzo L.P. nei confronti della ditta dello stesso L., mentre l'onere probatorio dell'inesistenza delle operazioni fatturate gravava piuttosto sull'Amministrazione finanziaria.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c.; del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e degli artt. 115 e 116 c.p.c., per avere il giudice a quo utilizzato, ai fini del proprio convincimento, anche dichiarazioni di terzi che, essendo state riportate solo sinteticamente nel processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanze e così trasfuse negli accertamenti, non avrebbero alcun valore istruttorio, nemmeno indiziario.

3. Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, poichè:

- il giudice a quo avrebbe considerato sufficienti ad accertare l'oggettiva inesistenza delle operazioni fatturate alcuni elementi indiziari riferiti complessivamente ai rapporti tra il "gruppo" L.P. ed il "gruppo" L., mentre avrebbe trascurato la considerazione di altri fatti decisivi per il giudizio, in conseguenza dell'esame solo parziale del materiale probatorio acquisito nel giudizio di merito;

- in particolare, non sarebbe stato considerato che, a differenza di quanto sostenuto nella motivazione, la segretaria del L. non avrebbe dichiarato ai verbalizzanti di aver personalmente creato le false fatture in questione, risultando invece dal processo verbale di constatazione, prodotto dall'Ufficio in primo grado, che la predetta aveva piuttosto dichiarato di aver preso contatti con la banca sulla quale il L. traeva gli assegni tramite i quali pagava le fatture emesse dal L.P., al fine di "autorizzarne" e predisporne il pagamento;

- nè sarebbero state adeguatamente valutate, sotto il profilo della coerenza ed attendibilità, le dichiarazione rese ai verificatori da dipendenti del L., ed in particolare dall'ing. Ca. e dal collaboratore I., che peraltro erano altresì sospettati di concorrenza sleale dal loro datore di lavoro ed erano ispirati dalla finalità di danneggiarlo;

- sarebbe stata travisata la circostanza che il L., prima di emettere gli assegni destinati a pagare le fatture in questione, prendeva contatti - indicando a volte anche il taglio ed il numero delle banconote da predisporre - con la banca trattaria che avrebbe dovuto pagarli al L.P., che li incassava in contanti. Non si tratterebbe, infatti, di una condotta univocamente indiziaria della successiva restituzione in contanti, da parte del creditore solo cartolare, al ricorrente dell'importo fatturato, ma non realmente dovuto in conseguenza dell'asserita inesistenza della relativa operazione;

- non sarebbe stata valutata la documentazione prodotta dal contribuente nel merito per dimostrare l'effettività delle prestazioni e l'esistenza, tra le parti, di un contratto "aperto, valido per tutti i cantieri";

- sarebbero state travisate le dichiarazioni rese ai verbalizzanti dai dipendenti del ricorrente, ing. D.G. e geom. T., che avrebbero in realtà giustificato la loro mancata conoscenza di preventivi relativi alle operazioni assunte inesistenti con la circostanza che ad occuparsi dei rapporti con L.P. era esclusivamente il L..

4. Con il quarto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., per avere il giudice a quo fondato il proprio convincimento su una dichiarazione, attribuita nella motivazione alla segretaria del L. e relativa alla partecipazione di quest'ultima alla creazione delle false fatture in questione, che risulta invece difforme da quella esposta nel processo verbale di constatazione, prodotto dall'Ufficio in primo grado.

5. Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, poichè il giudice a quo, nel valutare la documentazione prodotta da contribuente nel merito, non avrebbe specificato i singoli documenti presi in considerazione al fine di escluderne la rilevanza rispetto alla prova dell'effettività delle operazioni fatturate dal L.P..

6. Con il sesto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, poichè il giudice a quo, nell'affermare l'emergenza della necessità del contribuente di rappresentare costi fittizi per ridurre l'imponibile, ha preso in considerazione esclusivamente i dati prospettati dall'Ufficio e non anche la rendicontazione proposta dal ricorrente.

7. Per la loro stretta connessione, tutti i motivi vanno trattati congiuntamente.

7.1. Deve innanzitutto escludersi che la CTR abbia errato, in diritto, per avere affermato (come sostiene il ricorrente nel primo motivo) che, per principio regolatore in materia di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, gravi sul contribuente l'onere della prova dell'effettività delle prestazioni fatturate.

Infatti, una tale petizione di principio non è esplicitata nella motivazione della sentenza impugnata, dalla quale, pur in assenza di premesse teoriche o di citazioni giurisprudenziali, si ricava piuttosto che la CTR ha fatto buon governo del principio dell'onere della prova in materia di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti.

Infatti il giudice a quo ha enucleato ed apprezzato una serie di elementi indiziari, forniti dall'Ufficio, reputandoli adeguati a sorreggere la conclusione che le operazioni oggetto delle fatture fossero inesistenti. All'esito di tale riscontro istruttorio, era quindi onere del contribuente, in conformità a quanto ritenuto da questa Corte (Cass., 19/10/2018, n. 26453; Cass., 05/07/2018, n. 17619) provare che le operazioni fatturate fossero invece effettive, ed il giudice a quo ha ritenuto che il ricorrente, con la documentazione prodotta, non abbia adempiuto tale onere.

7.2. Deve pure escludersi che (come sostenuto nel secondo motivo) la CTR abbia errato, in diritto, per avere utilizzato le dichiarazioni rese da terzi ai verbalizzanti, cui questa Corte riconosce valore indiziario (Cass. 16/03/2018, n. 6616; Cass., 19/11/2018, n. 29757), anche ove inserite per riassunto nel processo verbale di constatazione e recepite nell'avviso di accertamento (Cass., 08/04/2015, n. 6946).

7.3. Sono poi inammissibili le varie censure - diffuse nel terzo, nel quarto (sia pure sotto la formale intestazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), nel quinto e nel sesto motivo - con le quali il ricorrente denuncia sia l'interpretazione e la valutazione che la CTR ha dato di alcuni elementi istruttori; sia la mancata o insufficiente valutazione, da parte dello stesso giudice a quo, di altre risultanze istruttorie, compresi alcuni riscontri documentali offerti nel giudizio di merito.

7.4. Infatti, le censure in questione - che, ratione temporis, vanno iscritte nell'ambito dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione novellata dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 2 - si traducono in asseriti errori di giustificazione della decisione sul fatto, con riferimento al rapporto tra motivazione della sentenza d'appello e dati processuali, ed involgono le correlate questioni della selezione dei dati istruttori offerti o comunque disponibili e dei limiti del controllo del giudice di legittimità sulle estensione della motivazione della decisione impugnata.

7.4.1. Nella giurisprudenza di questa Corte, è costante l'affermazione del principio che il giudice di merito è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove o risultanze di prove che ritenga più attendibili ed idonee alla formazione dello stesso (Cass., 07/11/2000, n. 14472; Cass., 10/09/2002, n. 13184; Cass., 12/11/2002, n. 15871; Cass., 07/04/2003, n. 5434; Cass., 09/11/2005, n. 21684; Cass., 20/02/2006, n. 3601; Cass., 21/01/2015, n. 961, in motivazione, al p. 8.1). Nè, comunque, l'osservanza degli artt. 115 e 116 c.p.c. richiede che il giudice di merito dia conto dell'esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettate dalle parti, essendo necessario e sufficiente che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, offrendo una motivazione logica ed adeguata ed evidenziando le prove ritenute idonee a confortarla (Cass., 21/01/2015, n. 961, cit.; Cass., 28/10/2009, n. 22801); mentre devono reputarsi, per implicito, disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito (Cass., 13/01/2005, n. 520).

Dunque il giudice di merito non ha l'obbligo di dare conto espressamente di ogni singolo elemento indiziario o probatorio acquisito in atti, potendo limitarsi a menzionare ed apprezzare, con valutazione logicamente coerente, quei dati istruttori che, in base al giudizio effettuato, risultano essenziali ai fini del decidere.

Pertanto, le predette censure del ricorrente, che imputano al giudice dell'appello di non aver preso espressamente in esame tutti i singoli elementi risultanti in atti, integrano nella sostanza mere censure del merito della decisione, in quanto tendono, implicitamente, a far valere una differente interpretazione del quadro indiziario, sulla base di una diversa valorizzazione di alcuni elementi rispetto ad altri, ciò che non è consentito nel giudizio di legittimità.

7.4.2. Inoltre, con riferimento ai limiti del controllo del giudice di legittimità sulla motivazione della sentenza impugnata, questa Corte ha precisato che " Il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360 c.p.c., n. 5, non equivale alla revisione del ragionamento decisorio, ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito ad una determinata soluzione della questione esaminata, posto che una simile revisione, in realtà, non sarebbe altro che un giudizio di fatto e si risolverebbe sostanzialmente in una sua nuova formulazione, contrariamente alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità. Ne consegue che risulta del tutto estranea all'ambito del vizio di motivazione ogni possibilità per la Corte di cassazione di procedere ad un nuovo giudizio di merito attraverso l'autonoma, propria valutazione delle riisultanze degli atti di causa (Cass. 3161/2002) (...) Sicchè, come si è detto in dottrina, "il controllo di legittimità è davvero incompatibile con un controllo sull'estensione deiia motivazione, perchè il significato delle prove lo deve stabilire il giudice di merito, non lo può definire il giudice di legittimità sulla base della lettura necessariamente parziale del ricorso". (Cass., 21/01/2015, n. 961, cit.).

7.5. Fermo tutto quanto sinora premesso, giova poi aggiungere comunque, quanto alla denunciata discordanza tra le dichiarazioni attribuite alla segretaria del ricorrente nella motivazione della sentenza impugnata e quelle rese nel processo verbale di constatazione e trascritte nel ricorso (al capo A) del terzo motivo), che anche il preteso conseguente ridimensionamento del ruolo della predetta collaboratrice, nella vicenda in questione, non avrebbe, rispetto all'impianto logico della motivazione rassegnata dalla CTR, la natura decisiva richiesta dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Infatti, per quanto qui interessa, la circostanza che la segretaria del ricorrente, su disposizione di quest'ultimo e con frequenza settimanale, contattasse la banca sulla quale il suo datore di lavoro traeva gli assegni destinati a pagare le fatture in questione, "per autorizzare a poter riscuotere" gli stessi titoli di credito" non è in contrasto con quella pratica di immediata monetizzazione, da parte del portatore, degli assegni - in contanti e nei tagli e nel numero di banconote indicati dallo ò stesso traente - che il giudice del merito ha ritenuto indiziante della natura oggettivamente fittizia delle operazioni fatturate.

Piuttosto, la condotta che la stessa segretaria si attribuisce nelle dichiarazioni trascritte nel ricorso rafforza logicamente il ragionamento svolto dalla CTR, poichè si inserisce nel contesto di quell'attività di contatto del traente con la banca trattaria, al fine di fornirle dettagliate indicazioni sulla predisposizione del pagamento in contanti dei corrispettivi fatturati al ricorrente dal terzo beneficiario degli assegni, che nel caso di specie non trova alcuna giustificazione razionale diversa da quella che presuppone la successiva restituzione allo stesso ricorrente, in contanti e nei tagli da quest'ultimo indicati, dei valore cartolare degli assegni incassati dal terzo che ha emesso le fatture i cui corrispettivi essi avrebbero dovuto saldare, con conseguente emersione della natura oggettivamente fittizia delle operazioni fatturate.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza