Sentenza del 23/12/2019 n. 34279 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 85/15/2011, depositata l'11.10.2011 dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale, in parziale riforma della decisione di primo grado, aveva accolto l'impugnazione della C.S.C. spa avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno 2003, con cui l'Ufficio aveva recuperato ad imponibile, ai fini Irpeg ed Irap, costi dedotti dalla contribuente, e, ai fini iva, detrazioni per operazioni considerate oggettivamente inesistenti.

Ha rappresentato che, a seguito del processo verbale di constatazione redatto dalla GdF a conclusione di una verifica, l'Amministrazione aveva contestato alla società, esercente attività di realizzazione in appalto di grandi opere, la deduzione di costi, mancanti di correlazione con ricavi e fondati sugli stati di avanzamento lavori, cui, secondo l'Ufficio, non poteva attribuirsi valore di presunzione assoluta; aveva poi contestato la detrazione dell'Iva relativa a fatture, emesse da società subappaltatrici dopo la chiusura dei cantieri, per importi superiori alle opere concordate e senza prova della riferibilità ad operazioni reali. A tal fine erano state recuperate ad imponibile per imposte dirette e per Iva le somme contestate, con interessi e sanzioni.

La società, che aveva prima presentato formale istanza di accertamento con adesione, aveva adito la Commissione tributaria provinciale di Bergamo avverso l'atto impositivo notificatole dall'Agenzia. Con sentenza n. 182/02/2007 il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso della contribuente, annullando l'avviso di accertamento. La pronuncia era stata impugnata dall'Ufficio dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale, con la sentenza ora al vaglio della Corte, aveva accolto parzialmente l'appello relativamente alla indebita detrazione dell'Iva.

L'Agenzia, per quanto di sua soccombenza, ha censurato la sentenza con due motivi:

con il primo per violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 109 e 93, e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver attribuito valore di presunzione assoluta ai SAL e per aver ignorato che la regolamentazione della fattispecie andava ricondotta ad una lettura combinata del TUIR, art. 109, - sui principi di competenza - e TUIR, art. 93, - sulle rimanenze -, in considerazione dei lavori di durata ultrannuale per le opere affidate in appalto;

con il secondo per motivazione insufficiente circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver erroneamente argomentato sulla inerenza

dei costi dedotti rispetto all'esercizio di competenza dei ricavi correlati.

Ha pertanto chiesto la cassazione della sentenza con ogni conseguente statuizione.

Si è costituita la società, che ha contestato le ragioni di impugnazione dell'Agenzia, chiedendo il rigetto del ricorso principale, ed ha proposto a sua volta ricorso incidentale, per quanto soccombente dinanzi al giudice tributario regionale, censurando la decisione con quindici motivi:

con il primo per violazione del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5 bis, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver accolto le doglianze preliminari sollevate dalla società sulla violazione da parte dell'Agenzia dei principi regolatori dell'istituto dell'accertamento con adesione;

con il secondo per violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40, comma 2, e art. 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver ritenuto nullo l'avviso di accertamento per mancato esame delle argomentazioni mosse dalla contribuente in sede di accertamento con adesione avverso il processo verbale di constatazione;

con il terzo per violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto della contraddittorietà dell'avviso di accertamento a fronte delle questioni sollevate dalla contribuente;

con il quarto per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver analizzato la contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento;

con il quinto per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver adeguatamente motivato sul preteso meccanismo messo in atto tra la contribuente e le società subappaltatrici al fine di evadere l'Iva;

con il sesto per insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver erroneamente valutato i rilievi mossi in ordine al numero di fatture passive emesse successivamente alla chiusura dei cantieri;

con il settimo per contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sempre in merito alle fatture emesse a chiusura dei cantieri;

con l'ottavo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6, commi 3, 4 e 5, primo periodo, e art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento alla inesistenza delle operazioni, erroneamente valorizzando la rettifica operata con le note di credito sulle fatture emesse dalle subappaltatrici per i cd. "lavori da eseguire";

con il nono per violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., per l'erronea ricostruzione della catena di società emittenti fatture poi stornate, sino alla società ultima che non avrebbe presentato dichiarazioni nè assolto al tributo, fatti mai emersi in giudizio;

con il decimo per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per la mancata prova sui rapporti tra l'ultima società, poi scomparsa, e la contribuente;

con l'undicesimo per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver considerato l'estraneità della società al disegno fraudolento;

con il dodicesimo per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver considerato il materiale fotografico depositato nel corso del giudizio, a dimostrazione dell'effettivo compimento dei lavori oggetto delle fatture contestate;

con il tredicesimo per violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., in relazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver mal governato i principi regolatori della prova presuntiva;

con il quattordicesimo (indicato ancora come 13), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, comma 7, e art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto che l'operazione, ritenuta illecita, era invece legittima perchè conforme a legge l'emissione di note di credito da parte delle società subappaltatrici oltre l'anno dalla emissione delle fatture;

con il quindicesimo (indicato come 14), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 17, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per l'erronea interpretazione della disciplina relativa al sistema del revers charge;

Ha pertanto chiesto la cassazione della sentenza, per quanto soccombente, con ogni consequenziale provvedimento.

L'Agenzia ha depositato controricorso avverso il ricorso incidentale, contestando le ragioni della società.

All'udienza pubblica del 5 novembre 2019, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

La ricorrente ha anche depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Esaminando i motivi di ricorso dell'Agenzia, essi sono entrambi infondati. Con il primo, relativo alla contestata ripresa ad imponibile dei costi imputati dalla società all'anno 2003, relativi a lavori di durata pluriennale, alla stessa concessi in appalto ed eseguiti in parte con concessione a terzi in sub-appalto, l'Ufficio si duole dell'errore di diritto in cui il giudice regionale sarebbe incorso,

per aver attribuito valore di presunzione assoluta ai SAL e per aver ignorato che la regolamentazione della fattispecie andava ricondotta ad una lettura combinata del TUIR, art. 109, - sui principi di competenza - e TUIR, art. 93, - sulle rimanenze -, in considerazione dell'appalto di opere con lavori di durata ultrannuale.

L'Amministrazione lamenta in particolare che nella sentenza impugnata i costi sarebbero stati riconosciuti nella loro totalità, per come dichiarati dalla società, sulla sola considerazione della riconducibilità ai SAL approvati (ovviamente relativi ai lavori sub-appaltati) e alle relative fatture, emesse dalle sub-appaltatrici e pagate. Ciò con una rilevante discrepanza tra i costi dedotti, pari ad Euro 3.320.000,00 (corrisposti alle sub-appaltatrici), a fronte di ricavi pari ad Euro 2.012.016,60 (fatturati dalla contribuente alla stazione appaltante). Sostiene che in relazione a lavori d'appalto di durata pluriennale la regolazione dei costi non sarebbe solo disciplinata dal TUIR, art. 109, richiamato dalla Commissione regionale, ma dal TUIR, art. 93, regolativo delle rimanenze finali per opere, forniture e servizi di durata pluriennale. L'applicazione dell'art. 93 cit., renderebbe indeducibili i costi fuori del rapporto di correlazione costi-ricavi, con riattribuzione più equilibrata dei primi ai singoli esercizi.

La prospettazione dell'Ufficio è criticata dalla società innanzitutto per un mutamento della prospettiva difensiva, fondata nei gradi di merito sulla pretesa esclusiva applicabilità al caso di specie dell'art. 93 cit., ma modificata dinanzi alla Corte di legittimità invocando la diversa prospettiva del combinato disposto del TUIR, artt. 93 e 109. Questa critica non rileva perchè il richiamo della seconda norma non modifica il petitum o la causa petendi, restando immutata la contestazione della deduzione di costi nella misura richiesta dalla contribuente e restando immutata la accusa di violazione del principio di correlazione costi-ricavi.

Il motivo di ricorso dell'Amministrazione è tuttavia infondato perchè il richiamo al TUIR, art. 93, non è pertinente. La norma infatti disciplina la fattispecie delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, regolamentata secondo lo sperimentato principio del "metodo della percentuale di avanzamento", già previsto e utilizzato dal T.U. delle imposte dirette del 1958, e poi dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 63.

Essa tuttavia afferisce alla valutazione dei corrispettivi, non già dei costi. Questi invece, come correttamente evidenziato dalla difesa della contribuente, restano disciplinati dal TUIR, art. 109, e in particolare, per quanto oggetto di giudizio, dal comma 2, lett. b), della predetta norma, secondo cui "le spese di acquisizione di servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate.".

Ebbene, il giudice regionale ha correttamente affermato che "Il momento di ultimazione dell'opera non può che essere individuato sulla base delle norme del codice civile e quindi coincide con l'accettazione definitiva dell'opera da parte del committente o, se previsto contrattualmente, con l'accettazione definitiva degli Stati di Avanzamento Lavori (SAL).". Ipotesi, quest'ultima, applicabile al caso di specie.

Il ragionamento è esente da censure e la disquisizione sollevata dall'Ufficio sulla valenza probatoria dei SAL, ossia sul valore di presunzione assoluta tra le parti ma non nei riguardi dei terzi, costituisce un rilievo astrattamente pertinente, ma non pertinente nel caso concreto. Con

esso si esclude che l'attendibilità dei SAL possa avere per i terzi carattere vincolante, sotto il profilo probatorio, in ordine al sostenimento dei costi, ma ciò vuol solo significare che l'Amministrazione terza è libera di contestarne la fondatezza, non che, pur in assenza di contestazioni, il SAL non abbia rilevanza probatoria ai fini della identificazione dei costi deducibili secondo il principio di competenza.

Il precedente invocato dall'Ufficio a conforto della sua difesa (Cass., sent. n. 18367/2007) conferma tale assunto, perchè in quella fattispecie, a fronte dei SAL, l'Amministrazione aveva comunque contestato la effettività dei costi. Nel caso oggetto del presente ricorso questa contestazione è del tutto assente, essendosi limitato l'Ufficio a denunciare la sola mancata corrispondenza del rapporto costi-ricavi.

Ebbene, qualora non ne sia messa in discussione la effettività, i costi vanno considerati secondo il principio di competenza, ancorchè gli stessi, in rapporto ad opere di durata ultrannuale, siano stati sopportati in una delle suddette annualità in misura maggiore rispetto ai ricavi conseguiti. Il motivo va dunque rigettato.

Inammissibile è poi il secondo motivo, con il quale l'Agenzia denuncia l'insufficienza della motivazione, che a suo dire non avrebbe risposto all'implicito disconoscimento dei costi, cioè alla inattendibilità della loro imputazione temporale rappresentata nei SAL. La difesa della Agenzia non ha prodotto nè indicato in quale difesa dei gradi di merito abbia mai messo in discussione l'attendibilità dei costi. La critica costantemente sollevata, sin dall'atto impositivo e poi nei gradi di merito, è stata solo quella relativa alla violazione del principio di corrispondenza tra costi e ricavi, in forza della richiamata disciplina dettata dal TUIR, artt. 93 e 109.

In conclusione il ricorso principale della Agenzia va rigettato.

Esaminando ora il ricorso incidentale della contribuente, esso è altrettanto infondato.

Con il primo motivo la società si duole del vizio di diritto in cui è incorsa la sentenza d'appello per non aver accolto le doglianze preliminari sollevate dalla società sulla violazione da parte della Agenzia dei principi regolatori dell'istituto dell'accertamento con adesione. Il motivo, che riguarda la ripresa ad imponibile dei costi ritenuti dall'Agenzia indeducibili, è assorbito dal rigetto del ricorso principale, con conseguente accoglimento definitivo del ricorso introduttivo in merito a tale voce.

Con il secondo motivo la contribuente denuncia l'errore di diritto per non aver ritenuto nullo l'avviso di accertamento per mancato esame degli argomenti addotti in occasione del contraddittorio instaurato in sede di accertamento con adesione avverso il processo verbale di constatazione. Il motivo è assorbito per quanto già esposto relativamente ai costi, mentre è infondato con riferimento alle detrazioni dell'Iva passiva.

La società ha insistito sui rilievi sollevati in sede di contraddittorio e non apprezzati dalla Agenzia, dolendosi poi della valutazione espressa dal giudice regionale, che ha qualificato come generiche e sintetiche le critiche mosse alla motivazione dell'atto impositivo. Sennonchè il giudizio espresso nella sentenza si inquadra in una motivazione ben più complessa sull'oggetto

d'accertamento, come sarà appresso meglio chiarito, con una valutazione delle circostanze, che di fatto investe il contenuto stesso dell'atto impositivo, facendo indirettamente mostra di non condividere le ragioni della contribuente. Ne discende l'infondatezza del motivo per quanto non assorbito dal rigetto del ricorso principale.

I motivi terzo e quarto, con i quali rispettivamente si censura la sentenza, sotto il profilo dell'error iuris in iudicando e del vizio motivazionale, per non aver tenuto conto della contraddittorietà dell'avviso di accertamento a fronte delle questioni sollevate dalla contribuente e per omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio per non aver analizzato la contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento, sono assorbiti dal rigetto del secondo motivo.

Con i motivi quinto, sesto, settimo e tredicesimo, che possono essere trattati congiuntamente perchè tra di loro connessi, la società si lamenta, sotto il profilo del vizio motivazionale, della inadeguata motivazione sul preteso meccanismo messo in atto tra la contribuente e le società subappaltatrici al fine di evadere l'Iva, nonchè dell'erronea valutazione dei rilievi mossi in ordine al numero di fatture passive emesse successivamente alla chiusura dei cantieri; sotto il profilo dell'errore di diritto per il malgoverno dei principi regolatori delle prove presuntive.

Occorre premettere che relativamente alla denuncia del vizio di motivazione, la sua deduzione non attribuisce al giudice di legittimità il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione (Cfr. Cass., ord. n. 12967/2018; 19547/2017; 17477/2007).

Quanto alle concrete modalità di utilizzo e valorizzazione delle prove indiziarie, compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 2729 c.c., alla fattispecie concreta, poichè se è devoluto al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, nel violare i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., ord. n. 10973/2017, Cass., sent. n. 1715/2007).

Peraltro, ai fini dell'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva, che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti accertarti dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova.

La giurisprudenza di legittimità ha inoltre tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, in particolare affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorchè preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perchè è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento (cfr. Cass., sent. n. 12002/2017; Cass., ord. n. 5374/2017). Ciò che rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

Ebbene, così perimetrati i principi sul vizio di motivazione e sulle regole di governo delle prove presuntive, il giudice regionale ha fondato la sua decisione in ordine alle detrazioni dell'iva passiva, che l'Agenzia aveva ritenuto non spettanti per essere relazionate ad operazioni inesistenti, su un articolato ragionamento, che prendendo le mosse dalle risultanze del pvc, rileva che: a) risultava prassi abituale nei rapporti tra società, odierna contribuente, e sue sub-appaltatrici, in tutti i cantieri, l'emissione da parte delle seconde, di fatture "per lavori da eseguirsi" sia entro la data di chiusura dei cantieri, sia dopo la chiusura dei medesimi; b) tutte le suddette fatture erano accomunate da ammontare elevato se raffrontato ai lavori contrattualmente previsti e dai conteggi degli stati di avanzamento lavori (a tal fine riporta l'esempio del cantiere di Curno); c) le fatture erano successivamente stornate tramite note di credito delle sub-appaltatrici, sistematicamente emesse dopo il decorso di un anno dall'emissione delle relative fatture, così consentendo alla contribuente di portare in detrazione l'iva (non essendo più possibile rettificare l'Iva ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, e commi 2 e 3). A questo punto il giudice regionale ha risposto puntualmente ad una serie di osservazioni formulate dalla contribuente, e in particolare ha disatteso l'argomentazione della società, secondo cui i corrispettivi delle fatture emesse in acconto per lavori da eseguire rappresentavano una "mera preventiva valutazione", fisiologicamente difforme dalla esatta quantificazione dei lavori medesimi. Ha spiegato la sua valutazione valorizzando la scarsa credibilità di tale divario tra lavori preventivati e lavori eseguiti proprio in ragione della dettagliata determinazione delle modalità di pagamento, richiesti solo a fronte di stati di avanzamento lavori "eseguiti e validati dall'appaltante". Ha disatteso l'osservazione della CSC, secondo cui le inesattezze delle fatturazioni in acconto fossero casi eccezionali e che le fatture passive ricevute a cantieri già chiusi fossero solo tre, negando il primo dato e ritenendo irrilevante, ai fini della ricostruzione dei fatti addebitati, la circostanza che lo storno afferisse a sole tre fatture ricevute a chiusura dei cantieri. E così ha proseguito nell'esame dei dati offerti dalle risultanze della verifica e degli argomenti portati dalla contribuente a propria difesa (pagg. 5-6).

La motivazione della sentenza, al contrario di quanto pretende la società, è coerente, completa, chiara, esente da errori materiali o salti logici, sicchè le censure in questa sede si infrangono sulla assenza dei vizi motivazionali, non potendo certo chiedersi al giudice di legittimità un riesame nel merito. Parimenti logico e corretto appare il ragionamento in ordine al buon governo dei principi che regolano la prova presuntiva. I motivi vanno pertanto rigettati.

Alla luce delle ragioni appena esposte emerge anche l'infondatezza del nono motivo, con il quale ci si duole dell'errore di diritto per aver accolto la prospettazione dell'Agenzia in ordine alla inesistenza delle operazioni, valorizzando erroneamente la rettifica operata con le note di credito sulle fatture emesse dalle subappaltatrici per i cd. "lavori da eseguire", che invece era da considerarsi come perfettamente legittima alla luce della disciplina.

Il motivo va disatteso perchè la valorizzazione degli elementi su cui la decisione si è fondata deve collocarsi nel ragionamento complessivo seguito dal giudice regionale, privo di discrepanze sul piano motivazionale e del governo delle prove indiziarie, sicchè una diversa ricostruzione dei fatti ed una diversa interpretazione della disciplina, da cui far discendere conseguenze in punto di fatto diverse da quelle raggiunte dalla Commissione regionale, implicherebbe una rivalutazione nel merito della vicenda, inibita in sede di legittimità.

Il nono e il decimo motivo, che possono essere trattati congiuntamente perchè intrinsecamente connessi, per denunciare come fatto mai emerso in giudizio l'esistenza di una catena di società emittenti fatture poi stornate, sino all'ultima di esse, che non avrebbe presentato dichiarazioni nè assolto al tributo, sono inammissibili.

La critica riguarda il passaggio della decisione che, in risposta alla difesa della contribuente, secondo cui "Non ci sarebbe stata....alcuna perdita da parte dell'erario in quanto l'Iva recuperata dalla CSC S.p.A. sarebbe stata versata dalle società subappaltatrici", la Commissione ha osservato che "anche questa tesi è da respingere in quanto risulta che le società sub-appaltatrici hanno a loro volta sub-appaltato parte di lavori e messo in atto il medesimo meccanismo utilizzato con la CSC (fatture poi stornate dopo un anno) con la conseguenza che anche per loro non ci sarebbe stato il versamento d'imposta. L'ultimo anello della catena non risulta poi aver nè presentato la dichiarazione annuale ai fini Iva nè versato la relativa imposta con la conseguenza che l'invocato principio di neutralità è stato ampiamente disatteso".

Ebbene dalla mera lettura dei passaggi della sentenza è dato evincere che il motivo di impugnazione in concreto denuncia non già un errore di motivazione o una erronea interpretazione di regole giuridiche, ma un errore della decisione fondato sulla supposizione di un fatto escluso (perchè mai emerso) dagli atti. L'impugnazione di questo errore necessitava allora di una impugnazione revocatoria, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4 e art. 391 bis c.p.c., non già di una impugnazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c..

Inammissibili infine sono i motivi undicesimo, dodicesimo, quattordicesimo e quindicesimo, con i quali, sotto i profili dei vizi motivazionali e dell'errore di diritto, la decisione è criticata per non aver considerato l'estraneità della società al disegno fraudolento, per aver ignorato il materiale fotografico depositato nel corso del giudizio, teso a dimostrazione l'effettivo compimento dei lavori oggetto delle fatture contestate, per non aver tenuto conto della legittimità delle

operazioni, perchè conforme a legge l'emissione di note di credito da parte delle società subappaltatrici oltre l'anno dalla emissione delle fatture, per l'erronea interpretazione della disciplina relativa al sistema del revers charge. Tutte queste critiche infatti, che possono essere trattate unitariamente per la loro intrinseca connessione, sono accomunate dallo sforzo di ignorare che i fatti sono stati ricostruiti dal giudice d'appello alla luce del convincimento, tratto dagli elementi valorizzati, della natura fraudolenta delle operazioni messe in atto, e dunque da un limite di ammissibilità, costituito dal tentativo di indurre ad una rivalutazione del merito della vicenda, attività inibita al giudice di legittimità.

In conclusione anche il ricorso incidentale va rigettato perchè infondato.

Le spese di causa vanno compensate per la reciproca soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 5 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza