Sentenza del 15/07/2020 n. 15000 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La (XXXXX) s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sez. dist. di Latina, depositata il 20 dicembre 2013, che, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, ha respinto i - riuniti - ricorsi proposti per l'annullamento di tre avvisi di accertamento con cui erano state rettificate le dichiarazioni rese per gli anni 2003, 2004 e 2005.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con tali atti impositivi era stata contestata la contabilizzazione di fatture passive per operazioni inesistenti e la corrispondente indebita detrazione dell'i.v.a. esposta in tali fatture, nonche' la deduzione dei costi relativi a tali operazioni.

3. Il giudice di appello ha dato atto che la Commissione Provinciale aveva accolto parzialmente ricorsi della societa' contribuente, ritenendo, sulla base delle risultanze di una consulenza tecnica d'ufficio, che le operazioni in contestazione fossero effettive e i costi certi, fatta eccezione per l'importo di Euro 17.000,00 per il quale non vi era giustificazione.

Ha, quindi, accolto il gravame erariale evidenziando che la contribuente non avesse offerto prova sufficiente dell'esistenza delle contestate operazioni e che, a tal fine, non attendibili erano le conclusioni della consulenza tecnica d'ufficio disposta in primo grado, in quanto contraddittorie e illogiche e, comunque, contenenti accertamenti fattuali non sufficientemente motivati.

4. Il ricorso e' affidato a sei motivi.

5. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

6. La ricorrente deposita memoria ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, la violazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 53, e articolo 324 c.p.c., per aver la sentenza impugnata annullato (anche) gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2003 e 2004, benche' gli stessi non fossero stati investiti dall'appello dell'ufficio.

1.1. Il motivo e' infondato.

Dall'esame del gravame interposto dall'Ufficio si evince che con l'atto di appello si e' contestata la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva riconosciuto la detrazione dell'I.V.A. relativa a costi per operazioni di cui si allegava l'inesistenza e l'assenza di fatture aventi i requisiti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 21, e la deduzione di tali costi.

Pertanto, avuto riguardo al fatto che tale atto reca l'intestazione degli avvisi di accertamento impugnati e conclude per la riforma della sentenza con accoglimento dei motivi di appello, nonche' all'assenza di elementi testuali di segno contrario, deve ritenersi che il gravame erariale abbia avuto per oggetto l'annullamento integrale della sentenza di primo grado, con esplicazione integrale dell'effetto devolutivo proprio del mezzo di impugnazione utilizzato e, conseguentemente, investitura del giudice di appello dell'esame della domanda formulata con l'atto impositivo, nella sua interezza.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce: con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57, e articolo 112 c.p.c.; con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, la violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e articolo 118. disp. att. c.p.c., e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, ovvero l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio; con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, in materia di motivazione degli atti impositivi.

Rileva, in proposito, che con l'appello erariale era stata sollevata, per la prima volta, la questione della asserita genericita' della descrizione delle prestazioni oggetto delle fatture contestate, per cui la sentenza di appello che aveva accolto il relativo motivo si era pronunciata su una questione nuova, non potendo la motivazione dell'avviso di accertamento essere integrata nel corso del giudizio.

2.1. Il motivo e' inammissibile.

Come rilevato in precedenza, l'atto impositivo notificato dall'Ufficio muove dalla constatazione della indebita deduzione di costi e detrazione della relativa i.v.a., in quanto relative ad operazioni asseritamente inesistenti.

La Commissione regionale, dopo aver dato atto della contestazione dell'Amministrazione finanziaria, ha ritenuto che la contribuente non avesse fornito "idonei elementi probatori per ritenere esistenti nelle operazioni di cui all'avviso di accertamento", aggiungendo che a diversa conclusione non poteva pervenirsi sulla base delle risultanze della consulenza tecnica espletata in primo grado, in quanto in essa mancava un esame approfondito dei rapporti giuridici in esecuzione dei quali le operazioni sarebbero state poste in essere e, inoltre, veniva attribuita rilevanza ad elementi privi del carattere della certezza, tra cui "fatture contestate con riguardo alla eccepita mancanza dei requisiti essenziali".

Da quanto precede emerge che il giudice di appello si e' pronunciato sulla questione relativa alla esistenza o meno delle contestate operazioni e, dunque, non si e' verificato alcun ampliamento del thema decidendum, prospettato dalla ricorrente.

La rilevata mancanza dei requisiti essenziali delle fatture esaminate non costituisce, quindi, la ragione in base alla quale e' stata negata la deduzione dei costi e la detrazione della relativa i.v.a., ma e' stato un elemento, privo - peraltro, del carattere della decisivita' -, utilizzato dalla sentenza per confutare le conclusioni del consulente tecnico d'ufficio e per motivare l'inattendibilita' delle stesse.

3. Con il terzo motivo la societa' si duole, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della violazione e falsa applicazione dell'articolo 115 c.p.c., Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 19, 21, 26, 54, e ss., Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, Testo Unico 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 75, e ss., e articolo 2727 c.c., e articolo 2697 c.c., comma 2, nonche', con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, della violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e 118 disp. att. c.p.c., e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, ovvero dell'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per aver la sentenza impugnata posto a carico del contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle operazioni contestate, senza verificare se l'Ufficio avesse assolto l'onere di rappresentare elementi indiziari a sostegno della fittizieta' delle operazioni contestate.

3.1. Il motivo e' inammissibile, in quanto poggia su un assunto, consistente nella mancata verifica degli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno della ritenuta inesistenza oggettiva delle operazioni, che non trova riscontro nella sentenza impugnata, la quale, sul punto, ha, anzi, accertato che l'amministrazione finanziaria aveva fornito "validi elementi per ritenere che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti" e ha conseguentemente posto a carico del contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza di tali operazioni.

Orbene, il vizio di violazione o falsa applicazione di legge non puo' che essere formulato se non assumendo l'accertamento di fatto, cosi' come operato dal giudice del merito, in guisa di termine obbligato, indefettibile e non modificabile del sillogismo tipico del paradigma dell'operazione giuridica di sussunzione, la' dove, diversamente (ossia ponendo in discussione detto accertamento), si verrebbe a trasmodare nella revisione della quaestio facti e, dunque, ad esercitarsi poteri di cognizione esclusivamente riservati al giudice del merito (cfr. Cass., ord., 13 marzo 2018, n. 6035; Cass., 23 settembre 2016, n. 18715).

4. Con il quarto motivo la ricorrente lamenta, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5, la violazione e falsa applicazione degli articoli 194, 195 e 196 c.p.c., articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e articolo 118 disp. att. c.p.c., e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, ovvero dell'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, nonche', con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli articoli 1321, 1372, 2697, 2727 e 2729 c.c., e articolo 115 c.p.c., per aver il giudice di appello ritenuto inattendibili le conclusioni della consulenza tecnica d'ufficio in ragione del fatto che le stesse, nell'accertare l'esistenza di rapporti contrattuali controversi, fanno riferimento ad espressioni

(accordi verbali, strette di mano o pattuizioni) giudicate prive di valore giuridico e si esprimono nel senso della esistenza delle operazioni sulla base di elementi non certi ma presunti.

Con il medesimo motivo evidenzia, altresi', che apoditticamente il giudice di appello predica la contraddittorieta' e la illogicita' di tali conclusioni.

4.1. Il motivo e', quanto alla prospettata violazione di legge, infondato, atteso che l'operativita' del principio judex peritus peritorum comporta non solo che il giudice di merito, per la soluzione di questioni di natura tecnica o scientifica, non abbia alcun obbligo di nominare un consulente d'ufficio, potendo ricorrere alle conoscenze specialistiche che acquisite direttamente attraverso studi o ricerche personali, ma anche che egli, esaminando direttamente la documentazione su cui si basa la relazione del consulente tecnico, puo' disattenderne le argomentazioni, in quanto sorrette da motivazioni contraddittorie, o sostituirle con proprie diverse, tratte da personali cognizioni tecniche (cfr. Cass. 21 dicembre 2017, n. 30733; Cass. 7 agosto 2014, n. 17754).

Tale principio trova applicazione anche in presenza di una consulenza tecnica d'ufficio cd. percipiente, ossia con affidamento al consulente del compito di accertare i fatti da porre a fondamento della valutazione richiestagli, la quale, si pone, in relazione a tale aspetto, quale come fonte oggettiva di prova, in quanto la valutazione delle risultanze delle prove, come la scelta, tra le varie risultanze probatorie, di quelle ritenute piu' idonee a sorreggere la motivazione, involgono apprezzamenti di fatto riservati al giudice di merito, il quale e' libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove che ritenga piu' attendibili.

4.2. Quanto alla doglianza attinente il vizio motivazionale, il motivo e' inammissibile, atteso che la calura non investe un fatto, da intendersi riferito a un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, ma l'insufficiente motivazione in ordine alle ragioni per cui la Commissione Regionale ha ritenuto inattendibile le risultanze della consulenza tecnica d'ufficio (cfr. Cass., ord., 6 settembre 2019, n. 22397; Cass. 14 giugno 2017, n. 14802).

5. Con il quinto motivo la ricorrente critica la sentenza impugnata per motivazione apparente e, in subordine, per omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, allegando che la Commissione Regionale, dopo aver rilevato la carenza di motivazione della sentenza di primo grado sulla questione controversa, si sarebbe dovuta pronunciare sul merito della questione medesima e non limitarsi ad annullare la decisione impugnata.

5.1. Il motivo e' inammissibile, in quanto il giudice di appello, lungi dal limitarsi all'annullamento della sentenza di primo grado in ragione della mancata condivisione delle argomentazioni su cui quest'ultima poggiava, si e' pronunciata nel merito ritenendo corretto l'operato dell'Ufficio e, conseguentemente, sussistente la pretesa erariale vantata con l'atto impositivo, in considerazione dell'accertata inesistenza delle operazioni in esame.

6. Con l'ultimo motivo di ricorso la societa' deduce, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'omessa pronuncia ovvero, subordine, la motivazione apparente ovvero, in ulteriore subordine, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'omessa valutazione delle ragioni addotte sin dal ricorso introduttivo a sostegno della corretta dell'illegittimita' dell'atto impositivo.

6.1. Il motivo e' infondato, in quanto, al fine di assolvere l'onere di adeguatezza della motivazione, il giudice di appello non e' tenuto ad esaminare tutte le allegazioni delle parti, essendo necessario e sufficiente che egli esponga concisamente le ragioni della decisione cosi' da doversi ritenere implicitamente rigettate tutte le argomentazioni logicamente incompatibili con esse (cfr. Cass., ord., 2 dicembre 2014, n. 25509).

Come gia' rilevato, la Commissione regionale ha motivato in ordine alla legittimita' dell'atto impositivo impugnato con l'accertata inesistenza oggettiva delle operazioni, avuto riguardo alla valenza degli elementi indiziari addotti dall'Amministrazione finanziaria e al mancato assolvimento da parte della contribuente dell'onere di dimostrare l'esistenza delle stesse.

Tale argomentazione appare idonea a rendere conoscibile l'iter logico seguito dal giudice, per cui si sottrae alla prospetta censura di assenza o apparenza della motivazione.

7. Pertanto, per le suesposte considerazioni il ricorso non puo' essere accolto.

8. Le spese processuali seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

9. Sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimita', che si liquidano in complessivi Euro 8.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del cit. articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza