Sentenza del 27/02/2020 n. 5339 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con avviso di accertamento elevato nei confronti di V.A., titolare della ditta individuale Multicars, per l'anno d'imposta 2003, l'Agenzia delle Entrate rettificava la dichiarazione dei redditi e recuperava a tassazione l'IRPEF, l'IRAP e l'IVA per indebita detrazione, relativa a fatture di acquisto per operazioni inesistenti, sul presupposto che la ditta C. di Z.G. si fosse fittiziamente interposta nell'acquisto di autovetture provenienti dall'estero, non avendo la struttura organizzativa per svolgere l'attività imprenditoriale di importazione e rivendita di autoveicoli.

2. La CTP adita dal contribuente, accoglieva il gravame, osservando che nessun elemento probatorio dimostrava l'esistenza dell'accordo criminoso fra il V. e la Car Service di Z.G..

3. L'appello interposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della suddetta pronuncia, veniva rigettato dalla CTR della Lombardia, con la sentenza n. 157/64/11, depositata il 25/07/2011.

4. La CTR, per quanto qui rileva, osservava che, la pretesa impositiva dell'Ufficio si fondava su elementi indiziari conducenti e comprovati, tali da attestare, inequivocabilmente, l'assenza di buona fede in capo al contribuente.

5. Avverso tale decisione ricorre V.A. affidandosi a tre motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso viene denunciata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, in relazione al presunto coinvolgimento del ricorrente, nel ruolo di interponente, nel meccanismo di frode fiscale denunciata dall'Ufficio.

2. Con il secondo motivo viene denunciata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, in combinato disposto con la Direttiva IVA n. 2006/112/CE così come interpretata dalla giurisprudenza comunitaria in rapporto all'art. 24 Cost., per avere la CTR considerato V.A. soggetto interponente nella frode fiscale oggetto di accertamento.

3. Con il terzo motivo viene dedotta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75 e del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, in rapporto all'art. 115 del c.p.c., in riferimento alla rettifica del reddito imponibile per il disconoscimento della deduzione dei costi derivanti dalle fatture ritenute attribuibili ad operazioni soggettivamente inesistenti.

4. Con il primo motivo il ricorrente denuncia, contestualmente, plurimi vizi d'insufficiente motivazione, attribuibili alla CTR, in merito agli elementi raccolti dagli accertatori nel corso della verifica; elementi sulla base dei quali emergerebbe, secondo il giudice regionale, la prova della partecipazione alla frode fiscale da parte del ricorrente, unitamente allo Z..

5. Tali elementi indiziari, posti a carico del contribuente, sono costituiti: a) dalla mancanza di esperienza e di conoscenza del mercato; b) dall'ignoranza delle lingue straniere; c) dalla carenza di nozioni di contabilità; d) dalla carenza di quelle dotazioni necessarie anche per operare a livello personale; e) dalla mancanza di solidità patrimoniale essendo soggetto operante ex novo; f) dalle modalità di pagamento delle autovetture.

6. Il motivo è inammissibile.

7. Esso denuncia errori di giustificazione della decisione sul fatto, con riferimento al rapporto tra motivazione della sentenza d'appello e dati processuali.

8. Ciò pone complessivamente un duplice ed assorbente problema: quello della selezione dei dati offerti o comunque disponibili, e quello dei limiti del controllo del giudice di legittimità sulla estensione della motivazione della decisione impugnata.

9. Sul primo tema è oramai consolidato in giurisprudenza il 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. n. 3601/2006); inoltre, l'osservanza degli artt. 115 e 116 c.p.c., non 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.

10. E', infatti, necessario e sufficiente che egli esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, offrendo una motivazione logica ed adeguata, evidenziando le prove ritenute idonee a confortarla; 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. n. 520/2005).

11. Il giudice di merito, quindi, non ha l'obbligo di soffermarsi a dare conto di ogni singolo elemento indiziario o probatorio acquisito in atti, potendo egli, invece, limitarsi a porre in luce quelli che, in base al giudizio effettuato, risultano gli elementi essenziali ai fini del decidere, purchè tale valutazione risulti logicamente coerente; sotto tale profilo le doglianze mosse dal ricorrente di non aver preso in esame tutti i singoli elementi risultanti in atti, costituiscono censure che impingono sul merito della decisione, in quanto tendono, surrettiziamente, a far

valere una differente interpretazione del quadro indiziario, sulla base di una diversa valorizzazione di alcuni elementi rispetto ad altri; il che esula dai poteri del giudice di legittimità.

12. Sul secondo tema, concernente i confini del controllo del giudice di legittimità sull'apparato motivazionale, è prevalente nella giurisprudenza di legittimità l'affermazione che il vizio di motivazione sia censurabile unicamente nella misura in cui risulti dal testo della decisione impugnata, non potendo essere il controllo di logicità del giudizio di fatto, equivalente alla revisione del ragionamento decisorio, ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito ad una determinata soluzione della questione divisata, posto che una simile revisione, in realtà, non sarebbe altro che un giudizio di fatto incompatibile alla funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità.

13. Nè a ciò soccorre il principio di autosufficienza poichè il divieto di accesso agli atti istruttori è la conseguenza di un limite all'ambito di cognizione del giudice di legittimità, e non possiede solo funzione logistica, che possa essere soddisfatta mediante la trascrizione degli elementi documentali, così eludendo la esclusiva devoluzione al giudice di merito della selezione delle prove.

14. Il secondo motivo è infondato, atteso che la pronuncia della CTR risulta in linea con la giurisprudenza della Corte formatasi in materia di detrazione dell'IVA correlata ad operazioni inesistenti, (Cass. S.U. n. 21105/17- n. 13148/17 - n. 9851/18-n. 8146/19 n. 23214/19); perchè, pur premesso che la Corte di giustizia ha precisato che "le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - come modificata dalla direttiva 2002/38/Ce del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale.... che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente, e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare" (Corte giustizia 22/102015, C-277/14), non può revocarsi in dubbio che l'Amministrazione possa fornire tale prova anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'IVA, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, analoga previsione è contenuta, per le imposte dirette, nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 39, comma 1, lett. d)), valorizzando nel quadro indiziario elementi quali: la circostanza che la prestazione non sia stata effettivamente resa dal fatturante, perchè sfornito della, sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione; l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestanome fatturante interposto e cessionario/committente) a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e ad una non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione; l'instaurazione di rapporti diretti tra il cedente/prestatore effettivo interponente ed il cessionario/committente.

15. Sotto tale profilo risultano, quindi, corrette le valutazioni operate dal giudice di secondo grado che ha ritenuto sufficiente e conducente il quadro indiziario sulla base del quale l'Amministrazione ha contestato l'inesistenza delle operazioni e la mancanza di buona fede in capo al contribuente, in particolare facendo riferimento agli elementi indicati "ut supra" al punto 5.

16. E', invece, fondato il terzo motivo attinente la deducibilità dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti.

17. Trattandosi, infatti, nella specie di costi per operazioni soggettivamente inesistenti, sussistono le condizioni previste dal L. n. 44 del 2012, art. 8, comma 1, (normativa retroattiva e sopravvenuta rispetto alla sentenza impugnata), in base al quale l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi alle sole 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 Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass. n. 24426/2013 - Cass. n. 27566/18).

18. Alla stregua di quanto precede, pertanto, va accolto il ricorso nei termini di cui in motivazione, con rinvio alla CTR della Lombardia che, in diversa composizione provvederà alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia chè, in diversa composizione provvederà alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 22 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza