# Sentenza del 16/03/2020 n. 7295 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. Con l'impugnata sentenza la Regionale dell'Emilia-Romagna, in questo modo ulteriormente riducendo l'imponibile accertato dall'Agenzia, riformava la prima decisione che già aveva parzialmente accolto due riuniti ricorsi promossi dal prosciuttificio S. S.r.l. avverso altrettanti separati avvisi di accertamento con i quali l'ufficio recuperava IVA IRPEG IRAP 2003 e IVA IRES IRAP 2004 in relazione a operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti; operazioni che secondo l'ufficio erano state rese da Società prive di organizzazione imprenditoriale, mere cartiere che non versavano imposte, che solo formalmente svolgevano in appalto lavori di facchinaggio a favore della contribuente, mentre in realtà intermediavano manodopera in nero prestata da altre Società Cooperative, in taluni casi anche sovrafatturando prestazioni in parte mai eseguite.

2. La Regionale respingeva dapprima l'eccezione di nullità degli avvisi per difetto di motivazione, osservando che gli accertamenti risultavano invece "ampiamente" motivati con riferimento ai fatti descritti nel PVC, oltrechè con riferimento agli esiti delle relazioni di consulenza svolte nel corso del processo penale, non dovendo la motivazione delle riprese spingersi fino al punto di dar conto di tutte le obbiezioni che il contribuente poteva aver fatto in sede di preventivo contraddittorio, bastando in effetti all'ufficio esporre le circostanze e le ragioni giuridiche sulle quali erano stati fondati i recuperi di imposta; nel merito, dopo aver accertato che dai documenti allegati al PVC emergeva che le Società in subappalto non tenevano contabilità, che erano prive di organizzazione imprenditoriale, come anche confermato dalle dichiarazioni del legale rappresentante di una di queste, la Regionale reputava che l'ufficio avesse fornito idonea prova della soggettiva inesistenza delle prestazioni di facchinaggio, oltrechè della "parziale falsità oggettiva delle stesse"; sempre nel merito, la Regionale confermava altra parte della decisione della Provinciale accertando che "alcune prestazioni di lavoro erano state effettivamente rese", con la conseguenza che dovevano essere riconosciuti i relativi costi; invece, dopo aver interpretato la L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, nel senso che la disciplina contenuta nello stesso doveva applicarsi sia alle operazioni soggettivamente inesistenti che a quelle oggettivamente inesistenti, dopo aver inoltre accertato che non vi era prova che i pagamenti ricevuti dalle cartiere fossero stati "retrocessi" alla contribuente, la Regionale riconosceva, in assenza di reati non colposi addebitabili alla contribuente, anche i costi relativi alle prestazioni parzialmente inesistenti" per le quali erano state emesse fatture "gonfiate", riformando sullo specifico punto la prima decisione; infine, con riguardo alle sanzioni irrogate

per IVA indebitamente detratta, la Regionale statuiva che "la gravità ed entità del comportamento dell'appellante avevano legittimato l'applicazione della maggiorazione del 30%".

3. La contribuente ricorreva per sei motivi, anche illustrati da memoria, ai quali l'Agenzia resisteva con controricorso; l'Agenzia proponeva a sua volta ricorso incidentale per due motivi, al quale resisteva la contribuente con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denunciata la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, la contribuente rimproverava alla Regionale di non aver dichiarato il difetto di motivazione degli avvisi; nella sostanza, la contribuente sosteneva che nella motivazione degli accertamenti non erano stati indicati i fatti idonei a provare l'evasione, non bastando in effetti quelli riferiti nel PVC e quelli rilevati dai consulenti del processo penale; con il secondo motivo, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nel testo applicabile ratione temporis, la contribuente rimproverava la Regionale per non aver dichiarato la nullità degli avvisi, questa volta perchè nella motivazione non risultavano presi in considerazione gli argomenti che aveva esposto in sede di contraddittorio preventivo; anche in disparte la preliminare inammissibilità di entrambi i motivi per mancanza di autosufficienza, non avendo la contribuente trascritto il contenuto degli avvisi, senza così consentire alla Corte di controllare la corrispondenza alla realtà delle affermazioni della contribuente (Cass. sez. trib. n. 29093 del 2018; Cass. sez. trib. n. 16147 del 2017); il primo motivo risulta comunque infondato, perchè confonde la motivazione della ripresa con l'allegazione delle prove della stessa, che è questione processuale, pertanto esterna alle ragioni di fatto e diritto che debbono spiegare il recupero d'imposta e che sono destinate a fissare la materia del contendere al fine di garantire il diritto di difesa del contribuente (Cass. sez. trib. n. 9810 del 2014; Cass. sez. trib. n. 26458 del 2008); il secondo motivo è peraltro anche ulteriormente inammissibile perchè con lo stesso non viene contestata l'omessa, insufficiente o contraddittoria spiegazione della Regionale circa l'accertamento di un fatto, bensì la violazione di norme che in thesi della contribuente obbligherebbero l'ufficio a tener conto delle obbiezioni rese in sede di contraddittorio preventivo (Cass. sez. I n. 24155 del 2017; Cass. sez. lav. n. 195 del 2016).

2. Con il terzo e quarto motivo, tutti e due formulati in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nel testo applicabile ratione temporis, la contribuente rimproverava la Regionale per aver erroneamente ritenuto che le presunzioni che l'ufficio aveva posto alla base della ripresa fossero gravi, precise e concordanti; presunzioni che, secondo la contribuente, sarebbero state invece contraddette da altri elementi, come per es. la corrispondenza tra spese e produzione, segnalata nelle perizie giurate, oltrechè dalla circostanza che la contribuente sarebbe stata del tutto estranea alla frode perpetrata dalle cartiere; a giudizio della contribuente, le appena riassunte osservazioni "inficiavano" irrimediabilmente il ragionamento presuntivo svolto dalla Regionale, costituente in realtà una semplice "estrapolazione" di quanto scritto nel PVC; i motivi, entrambi all'evidenza intesi ad ottenere un ribaltamento della scelta e dell'apprezzamento degli elementi di prova fatti dalla Regionale, si risolvono nella sostanza in un invito rivolto alla Corte a un diverso sindacato di merito che non le appartiene; i motivi, difatti, non evidenziano alcuna

incongruità nel ragionamento presuntivo della CTR; cosicchè, cioè per tali ragioni, le censure all'esame sono da dichiararsi inammissibili (Cass. sez. III n. 22591 del 2013).

3. Con il quinto motivo, ancora formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nel testo applicabile ratione temporis, la contribuente rimproverava la Regionale per aver da un lato accertato che parte delle operazioni erano state effettivamente svolte, tanto che erano stati riconosciuti i corrispondenti costi, mentre era poi stata contraddittoriamente confermata per intero la ripresa IVA; del resto, osservava ancora la contribuente, nella sostanza riassumendo le doglianze contenute nella illustrazione dei precedenti motivi terzo e quarto, doveva quantomeno escludersi la sua partecipazione alla frode; il motivo è inammissibile con riguardo alla sua prima parte, atteso che con lo stesso non si censura la Regionale per un vizio motivazionale in relazione all'accertamento di un fatto, bensì si critica in diritto la soluzione adottata dalla CTR, ritenendo che anche con riguardo alle operazioni soggettivamente inesistenti possa essere legittimamente detratta l'IVA, cosicchè la corretta doglianza da farsi sarebbe stata quella in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per error in iudicando, denunciando la violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21; norma, quest'ultima, come può essere incidentalmente osservato, è stata interpretata dalla Regionale in modo conforme alla giurisprudenza della Corte (Cass. sez. trib. n. 9588 del 2019; Cass. sez. trib. n. 9851 del 2018); la seconda parte del motivo, che nella sostanza costituisce una più contenuta riproposizione delle doglianze di cui ai precedenti motivi tre e quattro, è invece inammissibile per le ragioni già viste sopra.

4. Con il sesto motivo, formulato ancora in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nel testo applicabile ratione temporis, la contribuente censurava quelle illegittimità che, in thesi, avrebbero "inficiato" l'impugnato avviso con riferimento all'applicazione delle sanzioni; in particolare, la contribuente affermava di non aver "consapevolmente" partecipato alla frode, con la conseguente illegittimità delle sanzioni irrogate; e, in secondo luogo, che l'ufficio aveva perciò sbagliato a "maggiorare" le sanzioni del 30% rispetto al minimo edittale, con le derivate negative conseguenze in sede di applicazione del cumulo giuridico; il motivo, con riferimento ad entrambe le articolazioni in cui lo stesso viene svolto, è da respingersi; e questo perchè, come quelli immediatamente precedenti, si risolve in una inammissibile contestazione della valutazione degli elementi di prova di cui la Regionale aveva dato conto nella motivazione (Cass. sez. III, n. 22591 cit.); elementi che consentivano di ritenere, nell'apprezzamento della Regionale, un apprezzamento non sindacabile dalla Corte in quanto rispettoso del canone di congruenza, che la "entità" della frode permetteva un facile riscontro della natura di mere cartiere delle Società; un facile riscontro che ha portato la Regionale a ritenere la colpevolezza della contribuente non solo dimostrata, ma anche particolarmente grave.

5. Con il primo motivo del ricorso incidentale, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'ufficio rimproverava alla Regionale di aver erroneamente ritenuto applicabile alle operazioni oggettivamente inesistenti la disciplina contenuta nella L. n. 537 cit., art. 14, comma 4 bis, osservando invece che il riconoscimento dei costi per fatti non costituenti reati dolosi riguardava solo quelli sostenuti per operazioni soggettivamente inesistenti; e cioè, laddove le operazioni, pur intermediate da soggetti fittizi, erano però realmente svolte, con il conseguente reale esborso dei relativi costi; e non quando l'Amministrazione, come nella concreta fattispecie

avvenuto, avesse provato l'oggettiva inesistenza delle operazioni, cioè che le stesse mai fossero state poste in essere; e, questo, perchè non potevano sostenersi costi inerenti a operazioni che non era state fatte; sicchè spettava al contribuente, al fine di vedersi riconosciuti i costi, dimostrare l'esistenza delle operazioni; che, pertanto, la Regionale aveva violato le regole di riparto dell'onere della prova scaturenti dal combinato disposto D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 109 e art. 2697 c.c.; il motivo, semplicemente sulla base della sua appena riassunta illustrazione, è all'evidenza fondato, come in numerose altre analoghe occasioni la Corte ha avuto la possibilità di affermare (Cass. sez. trib. n. 17619 del 2018; Cass. sez. trib. n. 16437 del 2015); con ciò, viene assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale.

6. All'accoglimento del ricorso incidentale deve seguire il giudizio di rinvio per gli ulteriori accertamenti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale; accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, dichiara assorbito il secondo; cassa l'impugnata sentenza, rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia- Romagna che, in altra composizione, dovrà decidere la controversia uniformandosi ai superiori principi e regolare le spese di ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 16 gennaio 2020.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2020

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza