Sentenza del 18/05/2021 n. 13307 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

- Con sentenza n. 386/39/12 depositata in data 19 luglio 2012 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sez. distaccata di Latina rigettava l'appello dell'Agenzia delle Entrate proposto avverso la sentenza n. 121/12/10 della Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone la quale aveva accolto il ricorso della societa' (XXXXX) S.r.l., esercente attivita' di fabbricazione di computer.

Le riprese traevano origine da un avviso di accertamento Iva, Ires, Irap e sanzioni 2005 con cui venivano recuperati costi indetraibili ai fini IVA e indeducibili ai fini delle II.DD. poiche' relativi ad operazioni inesistenti Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 41 bis e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1973, articolo 54, comma 5 a seguito di compilazione di questionario da parte della contribuente, nel quadro dell'applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39.

La CTP annullava l'atto impositivo ritenendo indimostrata l'inesistenza delle operazioni contestate alla luce della documentazione (pagamenti e fatture) esibita dalla contribuente e della mancata dimostrazione della partecipazione soggettiva della societa' alla frode carosello, in particolare la prova dell'accordo simulatorio, da parte dell'Agenzia. La CTR riteneva l'appello manifestamente infondato, sia in quanto l'atto impositivo era motivato illegittimamente attraverso un richiamo acritico al sottostante p.v.c., sia in quanto, nel merito, come gia' ritenuto in primo grado, l'Agenzia non aveva dimostrato l'inesistenza soggettiva delle operazioni contestate a fronte di costi effettivamente sostenuti.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate deducendo quattro motivi. La contribuente resiste con controricorso e spiegando ricorso incidentale per un motivo, che illustra con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

In via preliminare, le eccezioni articolate in controricorso di difetto di autosufficienza, di prospettazione parziale dei fatti di causa e di passaggio in giudicato della sentenza di merito circa le riprese per imposte dirette sono infondate. Quanto ai primi due profili, premesso che la sentenza della CTR è agli atti e che l'Agenzia in dipendenza del quarto motivo riproduce ampiamente il p.v.c. alla base dell'atto impositivo, e che il ricorso nel suo complesso opera una selezione anche dei rilevanti fatti e passaggi argomentativi delle decisioni di merito e dell'atto di appello, mettendo la Corte nelle condizioni di decidere la controversia sulla base dell'esposizione

dei fatti e degli atti di causa ex articolo 366 c.p.c. in modo proporzionato alla complessita' della fattispecie.

Quanto alla terza eccezione, la Corte osserva che il secondo motivo di ricorso e' fin dalla sua rubrica chiaramente diretto a censurare la decisione del giudice di appello nel suo complesso anche con riferimento alle imposte dirette, investendo la motivazione stessa dell'atto impositivo nel suo complesso e dunque tutte le riprese in esso contenute, derivandone l'assenza del giudicato interno prospettato dalla societa'.

Con il primo motivo di ricorso - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - l'Agenzia ricorrente deduce la nullita' della sentenza per violazione e falsa applicazione degli articoli 112 e 324 c.p.c., del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 54 e articolo 2909 c.c., per aver la contribuente mancato di impugnare il capo della sentenza di primo grado nel quale la CTP aveva rigettato la questione preliminare del difetto di motivazione dell'avviso di impugnazione impugnato.

Il motivo, in disparte dai ragionamenti contenuti in controricorso sull'assenza di rigetto implicito sulla questione da parte dei giudici di primo grado, e' infondato. Va rammentato che, per consolidata interpretazione giurisprudenziale, per vincere la presunzione di rinunzia alle domande ed eccezioni proposte in primo grado, e non accolte dal giudice, la parte vittoriosa non ha l'onere di proporre impugnazione incidentale, ma e' sufficiente che dai suoi atti difensivi risulti chiara ed inequivoca la volonta' di sottoporre le dette domande all'esame del giudice d'appello, anche attraverso la ri-proposizione nelle controdeduzioni d'appello (da ultimo, Cass. Sez. 6-5 n. 12691/2020), senza che sia sufficiente un mero richiamo agli scritti del primo grado (ad es. cfr. Cass., Sez. I, 3 agosto 2018, n. 20520.

Orbene, nel caso di specie la contribuente era vincitrice integrale in primo grado e, dunque, in appello non aveva alcun onere di proporre impugnazione incidentale circa la questione preliminare della motivazione dell'atto impositivo, ben potendo riproporre la questione in sede di controdeduzioni come pacificamente fatto (cfr. p. 34 controricorso). Della circostanza da' conto la stessa Agenzia a pag.9 del ricorso, ove afferma che la societa' ha reiterato la do-glianza di difetto di motivazione dell'atto tributario, e cio' esclude un mero e indeterminato richiamo agli scritti di primo grado.

- Il secondo motivo di ricorso - ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. - l'Agenzia censura la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42 in relazione alla ratio decidendi espressa dalla CTR circa l'assenza di adeguata motivazione dell'avviso di accertamento, per aver il giudice d'appello malamente considerato ed applicato la citata disposizione in materia di motivazione degli atti tributari impositivi, non e' inammissibile ed e' fondato. Preliminarmente, la Corte osserva che non si tratta di richiesta di mera rivalutazione del merito sulla base di una prospettazione parziale dei fatti processuali, al fine di aggirare l'accertamento dal giudice d'appello come eccepito in controricorso, ma di una censura circa la statuizione della CTR sulla motivazione dell'atto impositivo che, nella prospettazione della ricorrente, viola la legge.

Va poi in effetti rammentato che "In tema di atto impositivo, ai fini dell'ammissibile motivazione "per relationem" e' sufficiente il rinvio dell'avviso di accertamento al p.v.c. notificato al

contribuente." (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 29002 del 05/12/2017, Rv. 646527 - 01). Orbene, a differenza di quanto argomenta la contribuente in controricorso, il motivo non e' inammissibile in quanto coglie la ratio: come si legge a pag.7 della sentenza, la CTR ha accolto la tesi della societa' ritenendo che il modus procedendi dell'Agenzia abbia "eluso il modello procedimentale prospettato dal legislatore", con ripercussioni sulla motivazione dell'atto e degli elementi probatori posti a fondamento della pretesa. Si tratta di una prima autonoma ratio decidendi, distinta dalla successiva ratio espressa dalla CTR e attinente al merito, circa la prova e la fondatezza delle riprese. In secondo luogo, era facolta' dell'Agenzia procedere motivando l'atto impositivo attraverso un rinvio al p.v.c. consegnato alla contribuente, per consolidata giurisprudenza della Corte (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24254 del 27/11/2015, Rv. 637592 - 01; conforme, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 29002 del 05/12/2017, Rv. 646527 - 01).

Con il terzo motivo l'Agenzia - ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - lamenta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 19, 21, 23 e 28, del Decreto Legge n. 429 del 1982, articolo 4, lettera d) (conv. in L. n. 516 del 1982 come modificato dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2), del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 e articolo 2697 c.c..

In via preliminare la Corte osserva che, a differenza di quanto eccepito in controricorso, il mezzo non e' diretto ad una mera rivalutazione del merito oggetto di accertamento dal giudice d'appello in punto di esistenza soggettiva o meno delle operazioni contestate, in quanto con il motivo e' denunciata una violazione di legge sul contenuto del canone dell'onere della prova e non e' richiesta un mero riesame di questioni di fatto.

Il motivo e' fondato. Va reiterato che, ove l'Amministrazione finanziaria, contesti "che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualita' professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalita' in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, ne' la regolarita' della contabilita' e dei pagamenti, ne' la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi." (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 9851 del 20/04/2018; conforme Sez. 5 -, Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018).

- Pertanto, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, per giurisprudenza consolidata, che si fa carico di applicare la giurisprudenza comunitaria da ultimo citata dalla contribuente nella memoria autorizzata, non e' necessario per l'Agenzia dare prova dell'illegittima condotta fraudolenta posta in essere dalla contribuente", come affermato a p.7 della sentenza impugnata, essendo sufficiente la conoscibilita', e sono irrilevanti gli elementi

meramente formali come fatture e pagamenti su cui insiste il giudice d'appello, i quali sono di regola utilizzati proprio per occultare frodi carosello.

L'accoglimento del terzo motivo sulla violazione di legge comporta l'assorbimento del quarto in cui si deduce, sempre con riferimento alla seconda ratio decidendi, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio.

Con un unico motivo di ricorso incidentale condizionato la societa' deduce la nullita' della sentenza per omessa pronuncia in relazione al rilievo di inammissibilita' dell'appello per mancata ricostruzione della vicenda processuale e dei fatti di causa, in asserita violazione dell'articolo 112 c.p.c..

Il motivo e' infondato. La Corte rammenta che "il giudice non e' tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all'articolo 132 c.p.c., n. 4, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi 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. Ne consegue che il vizio di omessa pronuncia - configurabile allorche' risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto - non ricorre nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto" (Cass. Sez. 2 -, Ordinanza n. 12652 del 25/06/2020, Rv. 658279 - 01).

Nel caso di specie si configura certamente una decisione implicita della CTR che ha affrontato e deciso il merito delle doglianze dell'appellante, implicitamente ritenendo cosi' infondata l'eccezione preliminare della societa'.

In conclusione, accolti i motivi secondo e terzo del ricorso principale, inammissibile il primo e assorbito il quarto, rigettato il ricorso incidentale, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla CTR, in diversa composizione, in relazione ai profili e per le spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte, accoglie i motivi secondo e terzo del ricorso principale, rigettato il primo e assorbito il quarto, rigetta il ricorso incidentale e cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, in relazione ai profili e per la liquidazione delle spese di lite. Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato a carico del ricorrente incidentale.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo Presidente del Collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'articolo 132 c.p.c., comma 3.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza