Sentenza del 15/10/2021 n. 28438 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, a seguito di indagini penali nei confronti di T. Srl e T. London Ltd, notificava alla società A.e Srl avvisi di accertamento, con cui, in relazione ad un accordo commerciale tra dette società per regolamentare l'attività di trasporto dei passeggeri Ryanair nella tratta Bergamo Orio al Serio-Milano, recuperava i maggiori importi per Iva, Ires e Irap per il 2006 per operazioni oggettivamente inesistenti.

L'Ufficio rilevava che, in base al suddetto accordo, A. Srl doveva fornire gratuitamente 250 (poi modificate a 280) tratte giornaliere a favore di Terravision, la quale, in caso di vendita di biglietti in misura superiore a tale quota, doveva corrispondere inizialmente il prezzo pieno del biglietto fino a concorrenza dell'obbiettivo commerciale minimo mensile e, per la parte ulteriormente eccedente, il 75% del biglietto e, a seguito di modifica contrattuale, sempre il 75%; che, peraltro, l'esame della documentazione rivelava l'incoerenza delle fatture reciproche tra le parti poichè Autostradale Srl fatturava come vendita (al 10%) anche i biglietti gratuiti, mentre Terravision, per detta quota, emetteva fatture per servizi resi (al 20%); che, inoltre, l'unica obbligazione di fare derivante dall'accordo era quella in capo ad Autostradale Srl (il trasporto dei passeggeri), mentre Terravision apportava solo gli effetti dell'accordo che affermava di avere con Ryanair, non prestando alcun servizio, con conseguente inesistenza delle relative operazioni.

L'impugnazione della contribuente, accolta dalla CTP di Milano, era rigettata dal giudice d'appello, che riteneva la fondatezza della ripresa.

A. Srl propone ricorso per cassazione con sei motivi, poi illustrato con memoria. L'Agenzia delle entrate deposita atto ai soli fini della partecipazione all'udienza di discussione.

Motivi della decisione

1. Va disattesa, preliminarmente, l'istanza di riunione attesa la diversità delle questioni dei diversi giudizi, non sussistendo neppure ragioni di economia processuale per una tale soluzione.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, la nullità della sentenza per contraddittorietà della motivazione per aver la CTR ritenuto, da un lato, che i servizi svolti dalla T. Srl a favore della Autostradale Srl in dipendenza del contratto 29 ottobre 2004 (poi modificato il 9 aprile 2006) sarebbero stati, in realtà, posti in essere dalla Terravision per la realizzazione di un interesse proprio, sì da non poter neppure essere valutati come prestazioni a favore della contribuente, e, dall'altro, che gli stessi fossero, al contempo, inesistenti.

2.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la nullità della sentenza per violazione dell'art. 2697 c.c. per aver la CTR posto a carico della contribuente l'onere di provare l'esistenza delle operazioni, mentre era onere dell'Amministrazione finanziaria provarne l'inesistenza, così violando i criteri di riparto dell'onere della prova.

2.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, la nullità della sentenza per insufficienza della motivazione per aver la CTR nell'interpretare il contratto inter partes:

- omesso di considerare che l'art. 4.1. del suddetto contratto, pur qualificando la cessione dei biglietti come "gratuita", tuttavia la prevedeva quale corrispettivo degli obblighi assunti da T. ai sensi del precedente art. 2;

- richiesto per la prova dell'esistenza di un rapporto sinallagmatico tra contrapposte prestazioni una specificazione ulteriore a quanto indicato al citato art. 2, di cui era stata omessa ogni considerazione;

- omesso di indicare le ragioni per le quali aveva escluso efficacia dimostrativa alla documentazione prodotta in giudizio.

2.3. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la nullità della sentenza per violazione degli artt. 1362, 1363 e 1367 c.c., nonchè del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 11 e 19 e del tuir, art. 109, comma 5, per aver la CTR qualificato il contratto, che prevedeva la cessione dei biglietti per le tratte Bergamo Orio al Serio-Milano in cambio di servizi promozionali e di esclusiva, come negozio ad obbligazioni unilaterali anzichè di natura permutativa, con l'effetto di disconoscere il diritto di portare in detrazione dalla propria Iva a debito quella dell'acquisto dei servizi di controparte e di dedurre i costi relativi a tali servizi.

2.4. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, l'omessa applicazione dello ius superveniens di cui al D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2.

2.5. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. in relazione alle sanzioni.

3. Il secondo motivo, da esaminare per priorità logica, non è fondato.

3.1. La CTR, difatti, nel ritenere che "i servizi di Terravision non possono essere considerati come tali" in quanto "prestazione che Terravision offre nel proprio interesse" e che "qualora i servizi... fossero da intendersi corrispettivo dei biglietti gratuiti... doveva essere specificato che... venivano corrisposti" per essi, mentre "manca la prova di tali corrispettivi", non ha violato i criteri di riparto dell'onere della prova ma, semplicemente, ha ritenuto che la prospettazione dell'Ufficio e la conseguente interpretazione del contratto inter partes fosse idonea a far ritenere insussistenti i servizi fatturati da Terravision, sicchè incombeva alla contribuente fornire la prova della loro effettività, in concreto non fornita.

La questione, in altri termini, non si pone in termini di osservanza dei criteri di riparto dell'onere della prova ma di adeguatezza della motivazione e di corretta applicazione dei criteri

ermeneutici per l'interpretazione del contratto, profili su cui la decisione impugnata, obbiettivamente carente, è oggetto di censura con gli altri motivi.

4. Il primo, il terzo e il quarto motivo (quest'ultimo con riguardo alla denunciata violazione dei criteri ermeneutici), involgenti profili tra loro strettamente connessi, vanno esaminati unitariamente.

4.1. Occorre sottolineare, preliminarmente, che il sindacato di questa Corte non può investire il risultato interpretativo in sè, che spetta al giudice di merito, a cui è esclusivamente riservata l'indagine ermeneutica; nè la censura può essere formulata mediante l'astratto riferimento alle regole legali di interpretazione, dovendo essere specificamente precisati i canoni in concreto violati, con la precisazione del modo e con quali considerazioni il giudice di merito se ne sia discostato, riportando, per il principio di specificità ed autosufficienza del ricorso, il testo integrale della regolamentazione pattizia del rapporto o della parte in contestazione (ex multis Cass. n. 11254 del 10/05/2018).

Inoltre, con riguardo all'ulteriore versante del vizio motivazionale (qui essendo applicabile l'art. 360 c.p.c., n. 5, ante novella del 2012 trattandosi di decisione pubblicata il 7 agosto 2012), cui è associata la sopra detta censura, il vizio, sotto i profili di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, si configura solamente quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione, escluso, invece, che possa consistere nella difformità dell'apprezzamento dei fatti e delle prove dato dal giudice del merito rispetto a quello preteso dalla parte.

Ne deriva che la denunciata violazione del vizio di motivazione va effettuata con la precisa indicazione delle lacune argomentative, ovvero delle illogicità consistenti nell'attribuzione agli elementi di giudizio di un significato estraneo al senso comune, oppure con l'indicazione dei punti inficiati da mancanza di coerenza logica, ossia connotati dall'assoluta incompatibilità razionale degli argomenti, sempre che questi vizi emergano appunto dal ragionamento svolto dal giudice del merito, quale risulta dalla sentenza.

4.2. Nel quadro di questi principi, la deduzione - congruamente sviluppata dalla ricorrente nel rispetto dei principi di specificità - che la sentenza avrebbe erroneamente ricostruito il rapporto affermando che il contratto sarebbe stato ad obbligazioni unilaterali anzichè una permuta, è fondata.

La CTR ha basato l'intera esegesi del contratto esclusivamente sull'utilizzo del termine "gratuitamente" apposto a fianco delle "tratte singole al giorno in favore di Terravision" senza neppure considerare che tale indicazione si inseriva in una clausola (art. 4) che esordiva con la locuzione "quale corrispettivo degli impegni reciproci elencati ai punti 2 e 3 del presente contratto", astraendo dalla stessa disposizione contrattuale in cui il termine si inseriva e senza in alcun modo prendere in considerazione le citate clausole, dunque in palese violazione del principi secondo cui è necessario indagare quale sia la comune intenzione delle parti e che le singole clausole vanno interpretate le une per mezzo delle altre, di cui agli artt. 1362 e 1363 c.c.

In particolare, poi, l'art. 2 poneva una varietà di obbligazioni a carico di Terravision enucleabili quali obbligazioni di fare (vendere i biglietti attraverso i suoi punti vendita, con onere di attivazione di modalità di vendita on-line), di promozione dell'attività della controparte (di comunicazione, anche attraverso la Ryanair ai propri passeggeri), di esclusiva (non vendere biglietti di altre società con obbligo di indirizzare i passeggeri di altre linee aeree verso il banco della A. Srl), cui si contrapponevano gli obblighi ricadenti sulla contribuente previsti dall'art. 3 sulle modalità, tempistica, struttura organizzativa ed informative per il trasporto.

La totalizzante valorizzazione del termine "gratuitamente" da parte della CTR, peraltro, ha finito per togliere ogni valore alla disposizione contenente il complesso dei compiti ed obblighi a carico di Terravision contrattualmente stabiliti, sì da rendere privo di significato l'art. 2 cit. nonchè la stessa esplicita indicazione del rapporto di corrispettività tra le diverse prestazioni, risolvendosi anche, dunque, nella violazione dei criteri di cui all'art. 1367 c.c. L'inesattezza del percorso interpretativo, poi, si coglie appieno anche sul piano della logicità della motivazione atteso che, per giustificare le conclusioni raggiunte, la CTR ha finito per sostenere che le suddette prestazioni erano svolte nell'interesse di Terravision, ciò in palese contrasto non solo con il dato contrattuale ma anche con principi di senso comune (A. Srl avrebbe fornito le sue prestazioni senza contropartita, quasi come ente benefico anzichè un'impresa).

La considerazione delle diverse contrapposte prestazioni, indice di una struttura sinallagmatica del rapporto, poi, avrebbe imposto di valutare se la fornitura di tratte (250-280) senza richiedere il prezzo del biglietto si traducesse o meno nella identificazione del corrispettivo (i.e. il valore dei biglietti che veniva trattenuto da Terravision) per i servizi che venivano forniti alla contribuente, e ciò tanto più che la CTR, con un evidente salto logico rispetto a quanto dalla stessa appena considerato, aveva ritenuto che il vantaggio andava identificato nel fatto che "oltrepassata una certa soglia di vendita la stessa Terravision incassa il 25% del prezzo dei biglietti", quasi a ritenere che, prima di quella soglia, non fosse identificabile alcun specifico vantaggio.

Tale iter argomentativo perviene ad una irrisolvibile contraddizione poichè, da un lato, si finisce per riconoscere che le prestazioni in questione esistono (ma sono inspiegabilmente a favore della stessa parte che le fornisce, e, altrettanto cripticamente, con un vantaggio che sorge perchè viene superata la soglia della quota gratuita) e, dall'altro, si afferma che esse sono inesistenti, contraddizione che la sentenza non cura di comporre o giustificare.

5. All'accoglimento dei motivi in questione segue l'assorbimento della restante censura articolata nel quarto motivo - relativa al corretto trattamento ai fini Iva, nonchè alla deducibilità dei costi, la cui determinazione dovrà essere operata in esito alla nuova valutazione da parte del giudice del rinvio - nonchè del quinto e del sesto motivo.

La sentenza, pertanto, in relazione ai motivi accolti, va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il terzo e il quarto motivo, quest'ultimo con riguardo alla denunciata violazione dei criteri di interpretazione, infondato il secondo, assorbiti il quinto, il sesto e il

quarto per le altre doglianze; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 8 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 ottobre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza