Sentenza del 25/11/2021 n. 36549 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di una verifica della Guardia di finanza - che traeva origine, a sua volta, da un precedente controllo nei confronti del fornitore e cliente Vini Com s.r.l. - l'Agenzia delle entrate notificò a Sole di Sicilia s.p.a., esercente l'attività di fabbricazione di vini, l'avviso di accertamento n. (---), relativo all'anno d'imposta 2003, con il quale: a) recuperò a tassazione l'IVA (pari a Euro 457.368,00) sulle cessioni all'esportazione (per Euro 2.286.842,53) effettuate, senza pagamento dell'imposta ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8 a Vini Com s.r.l., a fronte di "dichiarazioni d'intenti" di tale società ritenute ideologicamente false; b) negò la deducibilità di costi, ai fini dell'IRPEG e dell'IRAP (per Euro 960.030,70), e la detraibilità dell'IVA, ai fini di tale imposta (per Euro 192.026,14), risultanti da fatture emesse dalla stessa Vini Com s.r.l., in quanto ritenute relative a operazioni soggettivamente inesistenti.

2. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Palermo (hinc anche: "CTP"), che accolse il ricorso della società contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale della Sicilia (hinc anche: "CTR"), che lo rigettò.

In particolare, la CTR: a) anzitutto, affermò che "Il Collegio, non può non rilevare, condividendo le motivazioni addotte dai primi Giudici, che il comportamento tenuto dall'Ufficio - in relazione sia alle attività dallo stesso svolte (verifica) ed ai conseguenti provvedimenti adottati (avviso di accertamento; diniego del rimborso del credito IVA), risultano fondati sugli stessi presupposti, da cui, invero, emerge una certa contraddittorietà. Infatti, l'originario menzionato diniego dell'Ufficio era basato sulla presunzione di inesistenza delle operazioni intrattenute dalla SO. Si. spa con la soc. VINI COM srl, e che quest'ultima avesse emesso delle "dichiarazioni di intento" non avendo i requisiti di esportatore abituale. Le risultanze della verifica eseguita dai propri funzionari alla SO.SI. spa, così pure le conclusioni della GG. di FF. a seguito dell'esperita verifica alla soc. VINI COM. srl (il cui verbale, invero, non è stato allegato agli atti, nè prodotto in giudizio), hanno indotto l'Ufficio a ritenere: - supportata la presunzione di inesistenza delle operazioni intrattenute dalla SO.SI. spa con la soc. VINI COM. srl; - che quest'ultima società avesse emesso delle "dichiarazioni di intento" non avendo i requisiti di esportatore abituale; - che la soc. SO.SI. spa non poteva essere estranea all'operazione illecita, nè poteva non averne avuto la consapevolezza. Tali convinzioni, che hanno motivato l'originario diniego del rimborso IVA, avrebbero dovuto, altresì, giustificare l'impugnazione della sentenza della CTP (sent. n. 158 del 22.05-05.06.2008) che ha annullato il diniego del rimborso impugnato dalla SO.SI. spa; di contro, invece, l'Ufficio ha dato esecuzione a quanto disposto dalla Commissione e rimborsato il

credito IVA"; b) in secondo luogo - dopo avere richiamato Corte di giustizia, 9 settembre 2012, Gabor Toth, in causa C-324/11, 6 dicembre 2012, Bonik EOOD, in causa C-285/11, e 21 giugno 2012, Mahageben kft, in cause C-80/11 e C-142/11, nonchè Cass., 03/04/2013, n. 8029, 27/01/2014, n. 1568, e 17/06/2014, n. 13792 - asserì che, "(Un breve, prescindendo dalla valutazione che, in sede penale (...), sarà fatta degli elementi forniti dai Verificatori (definiti probatori dalla GG. di FF.), questa Commissione conferma, in assenza di elementi probanti, la non rilevanza del rapporto instaurato tra le due società che, risulta frequente in tanti settori commerciali. L'appellata società, di contro, con la copiosa documentazione prodotta, ha dimostrato la propria buona fede e la regolarità documentale delle operazioni realizzate nell'anno d'imposta accertato. Questo Collegio, inoltre, non può esimersi dal concordare con i primi Giudici che nelle situazioni di cui sopra, stante anche l'entità della ripresa, l'amministrazione finanziaria debba avvalersi - per tempo - degli ampi poteri attribuiti dal Legislatore Tributario (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33), ed in particolare delle indagini bancarie".

4. Avverso tale sentenza della CTR - depositata il 23 luglio 2014 e non notificata - ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 16 gennaio 2015, a tre motivi.

5. Sole di Sicilia s.p.a. resiste con controricorso, notificato il 23/27 febbraio 2015.

6. Il Procuratore generale ha depositato conclusioni motivate, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Va premesso che, con il proprio ricorso, l'Agenzia delle entrate ha impugnato la sentenza della CTR nella sola parte "rela(tiva) alla ripresa a tassazione dei costi documentati da fatture riconducibili ad operazioni inesistenti, emesse dalla "VINI COM. S.r.l.", per l'importo complessivo di Euro 960.131,00 ed IVA relativa di Euro 192.026,00". Il ricorso proposto non riguarda quindi la ripresa a tassazione dell'IVA sulle cessioni all'esportazione.

2. Ciò precisato, con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., per avere la CTR ritenuto che il giudicato della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo n. 158/7/08 depositata il 5 giugno 2008 facesse stato tra le parti nonostante "(i)l riferimento alla stessa (...) appa (ia) del tutto incongruo ed inconferente alla presente fattispecie, per la natura diversa degli atti impugnati, provvedimento di diniego rimborso e avviso di accertamento, nonchè (..) diverse annualità d'imposta".

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 "e ss." e 2727 c.c., per avere la CTR ritenuto, "pur in presenza di consistenti elementi presuntivi rilevati dall'Ufficio e specificamente indicati nel P.V.C., (...) detti elementi insufficienti ad affermare l'insussistenza "soggettiva" delle opera ioni contestate. Mentre, di contro, ha(...) ritenuto che la mera dimostrazione, da parte della

ricorrente, della regolarità contabile, dell'esistenza dei pagamenti, nonchè dell'effettività della prestazione eseguita, sia di per sè sufficiente ad escludere ogni responsabilità del cessionario".

4. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 per essere la sua motivazione "praticamente inesistente", atteso che la CTR "non si è data carico di dimostrare quale sia la documentazione (definita "copiosa") con la quale la controparte avrebbe dimostrato la regolarità delle operazioni realizzate nell'anno d'imposta in questione", mentre "avrebbe dovuto illustrare le ragioni per le quali ha ritenuto che dette operazioni fossero regolari, dando conto, in modo puntuale, di quali fossero i documenti dai quali tale regolarità poteva essere desunta".

5. Preliminarmente, deve essere rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla controricorrente "per violazione del principio di autosufficienza".

Tale principio - codificato nell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6) (secondo cui il ricorso deve contenere, a pena di inammissibilità, "la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali (..) si fonda") e attinente alle modalità di esposizione dei motivi - è stato infatti rispettato dalla ricorrente, la quale, con riferimento, in particolare, al primo motivo, ha specificamente indicato, quale atto su cui esso si fonda, la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo n. 58/7/08 che, nel rispetto dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4), ha depositato insieme con il ricorso.

Il ricorso rispetta altresì il requisito di ammissibilità di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3), - cui la controricorrente sembra fare pure riferimento nella motivazione dell'eccezione - in quanto presenta una parte iniziale (intitolata "Fatto"; pagine dalla prima alla quarta), che contiene proprio quella sintetica esposizione riassuntiva della vicenda sostanziale e dello svolgimento del processo, effettivamente funzionale alla comprensione e allo scrutinio delle censure mosse alla sentenza impugnata, che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, soddisfa il requisito predetto (Cass., Sez. U., 11/04/2012, n. 5698).

6. Il primo motivo è fondato.

6.1. Costituisce ormai ius receptum il principio secondo cui "(l)a sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta (ad es. le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto potenzialmente mutevoli" (Cass., 30/09/2011, n. 20029, 21/01/2015, n. 961), con la conseguenza che "la sentenza che risolva una situazione fattuale in uno specifico periodo d'imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altro ancorchè siano coinvolti tratti storici comuni" (Cass., 09/10/2013, n. 22941, 29/01/2014, n. 1837, n. 961 del 2015).

La questione dell'esistenza soggettiva delle operazioni con un determinato soggetto indicato nelle fatture come cedente del bene o prestatore del servizio, cioè la questione se tali operazioni, effettivamente ricevute dal destinatario, gli siano state realmente rese da quel soggetto ovvero da un diverso fornitore, costituisce un elemento potenzialmente mutevole in relazione ai vari periodi d'imposta (e anche, eventualmente, in relazione alle singole operazioni), con la conseguenza che richiede, per ciascun periodo, un accertamento autonomo, ancorchè in esso possano essere coinvolti tratti storici comuni.

Nel caso di specie, la CTR ha ritenuto l'efficacia vincolante nel giudizio del giudicato "esterno" della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo n. 158/7/08 depositata il 5 giugno 2008 (e non appellata dall'Agenzia delle entrate), con la quale la CTP aveva accolto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso il diniego del rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile n. 19433/2006.

Dalla lettura della sentenza della CTP - che, come si è detto, è stata depositata dalla ricorrente insieme con il ricorso - risulta che il diniego riguardava il "rimborso dell'IVA anno 2002", con la conseguenza che la CTP, nell'annullare tale diniego, potè accertare l'esistenza (soggettiva) delle operazioni con Vini Com s.r.l. solo con riguardo a quelle intercorse nel periodo d'imposta 2002 e non con riguardo a quelle intercorse nel periodo d'imposta 2003 per cui è causa.

6.2. Sotto un diverso profilo - specificamente relativo all'IVA - si deve ribadire che le controversie riguardanti tale imposta richiedono il rispetto di norme unionali imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dall'eventuale proiezione del carattere vincolante del giudicato nazionale anche oltre il periodo d'imposta che ne costituisce lo specifico oggetto, qualora ciò impedisca la realizzazione del principio del contrasto dell'abuso del diritto, quale strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato dell'imposta (Cass., 19/05/2010, n. 12249, 05/10/2012, n. 16996). Il che, evidentemente, rileva in fattispecie in cui, come in quella in esame, si controverte in tema di operazioni inesistenti per varie annualità d'imposta (Cass., n. 16996 del 2012).

6.3. Ne discende l'error in iudicando commesso dalla CTR col ritenere che il giudicato della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Palermo n. 158/7/08, favorevole alla società contribuente, precludesse un diverso accertamento in ordine all'esistenza delle operazioni passive con Vini Com s.r.l. nell'altro anno 2003.

7. In ordine di priorità logico-giuridica, si deve ora esaminare il terzo motivo di ricorso.

Esso è fondato.

7.1. Preliminarmente, appare opportuno riassumere gli approdi cui è pervenuta la giurisprudenza di questa Corte con riguardo alle questioni della detraibilità dell'IVA e della deducibilità dei costi nel caso in cui l'amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione è relativa a operazioni soggettivamente inesistenti (cioè, come si è detto, a operazioni che sono state rese al destinatario, che le ha effettivamente ricevute, ma da un soggetto diverso da quello che è indicato nella fattura come cedente del bene o prestatore del servizio).

Le due questioni della detraibilità dell'IVA e della deducibilità dei costi vanno, per altro, considerate distintamente.

7.1.1. Per quanto riguarda la detraibilità dell'IVA - che è, in linea di principio, esclusa, in quanto l'imposta è stata corrisposta a un soggetto che, non avendo effettuato l'operazione, non è nè legittimato ad addebitarla a titolo di rivalsa nè tenuto a versarla all'erario (Cass., 07/10/2015, n. 20060, 30/10/2018, n. 27555) - è necessario richiamare, in particolare, gli approdi cui è pervenuta questa Corte, anche alla luce delle pronunce della Corte di giustizia, in tema di oggetto della prova e di riparto del relativo onere nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti.

Al riguardo, è stato statuito che, poichè il diniego della detrazione integra un'eccezione al principio di neutralità dell'IVA, che del diritto alla detrazione costituisce il fondamento, incombe, anzitutto, all'amministrazione finanziaria provare che, pur a fronte della fattura emessa, difettano le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione. Qualora l'amministrazione finanziaria assolva tale onere, grava sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria di avere svolto le trattative in buona fede, cioè reputando, senza colpa, che il bene o il servizio acquistato era effettivamente fornito dal soggetto che ha emesso la fattura.

Più nel dettaglio, questa Corte ha precisato che la prova che deve essere fornita dall'amministrazione finanziaria si incentra sulle due circostanze dell'oggettiva fittizietà del fornitore e che l'acquirente del bene o del servizio era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.

In ordine a tale onere probatorio, è stato ancora chiarito, con riguardo al "tipo" di prova, che l'amministrazione può assolverlo anche fornendo indizi idonei a integrare una presunzione semplice, come è espressamente previsto, con riguardo alla rettifica delle dichiarazioni IVA, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, (Cass., 24/09/2014, n. 20059, 20/04/2018, n. 9851).

Quanto alla prova dell'oggettiva fittizietà del fornitore, essa si concretizza con l'accertamento della natura di interposto o di "cartiera" del soggetto che ha emesso la fattura. Tale accertamento può avvenire, come si è detto, anche in via presuntiva, mediante la prova di elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, quali, tra gli altri, la mancanza della sede, l'inesistenza di una struttura operativa adeguata, il mancato versamento dell'IVA (ex plurimis, Cass., 09/09/2016, n. 17818, 18/05/2018, n. 12258).

Quanto alla prova dell'elemento soggettivo dell'acquirente del bene o del servizio, va anzitutto rilevato che non è richiesta la prova della sua partecipazione alla frode, ma è sufficiente (e necessaria) la prova che egli ne era a conoscenza o avrebbe dovuto esserlo.

Sempre a proposito di tale prova, questa Corte, esclusa, alla luce della pronunce della Corte di giustizia, la compatibilità con il diritto dell'Unione Europea dell'individuazione astratta e preventiva di circostanze ostative al riconoscimento del diritto alla detrazione, ha affermato che l'onere probatorio dell'amministrazione finanziaria va ancorato al fatto che, in base a elementi obiettivi e specifici (che spetta alla stessa amministrazione contestare), l'acquirente del bene o del servizio sapeva o avrebbe dovuto sapere, usando l'ordinaria diligenza e alla luce della qualità

professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una frode dell'IVA, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare e afferenti alla sua sfera d'azione (ex plurimis, Cass., n. 9851 del 2018).

Si è, al riguardo, ancora precisato che, in capo all'acquirente del bene o del servizio, "sorge (...) un obbligo di verifica (...) in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso (fornitore) effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione" (Cass., n. 9851 del 2018). In via meramente esemplificativa, dato che la valutazione deve essere compiuta con riguardo alla vicenda concreta, possono costituire indici sintomatici: l'acquisto dei beni o dei servizi a un prezzo inferiore a quello di mercato; la limitatezza dell'eventuale ricarico; la presenza di una pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione; la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato; la tempistica e la modalità dei pagamenti (in specie, se incrociati o operati su conti esteri a fronte di fornitori nazionali o effettuati in contanti); la qualità dell'intermediario con il quale le operazioni commerciali sono state intrattenute; il numero, la qualità e la durata delle transazioni (in specie, a fronte di rapporti e frequentazioni reiterati con i titolari della "cartiera", ovvero di rapporti con una pluralità di soggetti aventi natura di "cartiera").

Può essere inquadrato in questa prospettiva anche l'orientamento di questa Corte secondo cui, nell'ipotesi di operazioni triangolari "semplici", l'"onere probatorio dell'amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sè, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poichè l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente" (Cass., 30/10/2013, n. 24426; nello stesso senso, n. 20059 del 2014 e 21/04/2017, n. 10120). In effetti, pur dovendosi escludere che la sola oggettiva natura di "cartiera" del soggetto interposto possa fare affermare, in virtù di un astratto "automatismo probatorio", l'esistenza dell'elemento soggettivo del destinatario del bene o del servizio, non si può tuttavia escludere che la riscontrata immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti costituisca un indice sintomatico, afferente alla sfera del destinatario, idoneo e sufficiente a fare ritenere assolto l'onere probatorio dell'amministrazione finanziaria (Cass., n. 9851 del 2018).

Qualora l'amministrazione finanziaria assolva il proprio onere probatorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione diretta a evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Tale prova può investire sia anomalie degli indici addotti dal Fisco (ad esempio, a fronte della contestata carenza di una sede sociale compatibile con l'attività, che questa era svolta in luoghi diversi dalla sede), sia l'attività conoscitiva preventiva eventualmente posta in essere dalla quale era emerso un esito tranquillizzante circa l'effettività e l'operatività del soggetto interposto.

Questa Corte ha d'altro canto ripetutamente asserito la mancanza di rilievo della prova sia della regolarità formale della contabilità e dei pagamenti, sia delle effettive consegne della merce e

pagamento della fattura (compresa l'IVA), sia dell'assenza di un vantaggio derivante dalla rivendita delle merci o dei servizi. Ciò in quanto le prime due circostanze sono insite nella nozione stessa di operazione soggettivamente inesistente (oltre che relative a dati e a documenti facilmente falsificabili), le seconde due circostanze sono pienamente compatibili con tale fattispecie di frode fiscale e l'ultima circostanza è relativa a un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica e inidoneo a dimostrare l'estraneità alla frode (ex plurimis, Cass., 18/06/2014, n. 13803, 02/07/2014, n. 15044, n. 20059 del 2014, 14/01/2015, n. 428, 13/02/2018, n. 3474, n. 27555 del 2018, 30/10/2018, n. 27566).

7.1.2. Per quanto riguarda la deducibilità dei costi risultanti dalle fatture ritenute relative a operazioni soggettivamente inesistenti, va rammentato che del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, il comma 1 convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 212, n. 44, ha sostituito della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, il comma 4-bis il quale stabilisce pertanto attualmente che, "(n)ella determinazione dei redditi di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 1, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 c.p.p. fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p." (primo periodo).

Del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, il comma 3 prevede poi, al suo primo periodo, che le disposizioni di cui al citato comma 1 dello stesso articolo "si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, "ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi".

In proposito, questa Corte ha ripetutamente affermato, anche sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 16 del 2012, che la disciplina della L. n. 537 del 1993, art. 14, "nuovo" comma 4-bis comporta che, poichè nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati, di regola (salvo, ad esempio, il caso in cui il "costo" sia consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento), non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati o utilizzati nel ciclo produttivo, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore perchè non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi alle dette operazioni. Resta, tuttavia, sempre ferma la necessità della verifica della concreta deducibilità degli stessi costi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (ex plurimis, Cass., n. 24426 del 2013, n. 15044 del 2014, 17/12/2014, n. 26461, 06/07/2018, n. 17788, 30/10/2018, n. 27566, le quali tutte hanno cassato la sentenza di appello con rinvio ai fini dell'accertamento degli indicati requisiti di deducibilità dei costi).

In base al chiaro tenore del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 3 tale disciplina ha effetto retroattivo in bonam partem (ex plurimis, Cass., n. 15044 e n. 26461 del 2014, n. 17788 del 2018),

sicchè essa si applica anche alla presente fattispecie, ancorchè precedente la sua entrata in vigore.

7.2. Ciò premesso, va ribadito il principio che si ha motivazione apparente quando la motivazione, "benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232; Cass., 23/05/2019, n. 13977, 04/09/2020, n. 18393).

L'impugnata sentenza della CTR rientra in tale anomalia argomentativa, concretizzando, perciò, un caso di motivazione apparente.

Essa infatti, da un lato, quanto alle prove fornite dall'amministrazione finanziaria, inopinatamente afferma di "prescinde(re) dalla valutazione (...) degli elementi forniti dai Verificatori" (il cui processo verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, oltre che quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale e alle dichiarazioni a lui rese; Cass., 24/11/2017, n. 28060, 05/10/2018, n. 24461).

Dall'altro lato, quanto alle controprove fornite dalla società contribuente, la motivazione si esaurisce nell'affermazione che questa, "con la copiosa documentazione prodotta, ha dimostrato la propria buona fede e la regolarità documentale delle operazioni".

Tali affermazioni non estrinsecano il ragionamento che ha indotto il giudice di appello al convincimento della sussistenza del diritto della società contribuente alla deduzione e alla detrazione atteso che esse, da un lato, come detto, prescindono dichiaratamente dalla considerazione delle prove fornite dall'amministrazione finanziaria e, dall'altro lato, si riferiscono alla documentazione prodotta dalla società contribuente in modo complessivo e del tutto generico, asserendone in modo meramente assertivo e anapodittico la valenza dimostrativa (nel senso dell'apparenza della motivazione "meramente assertiva o riferita solo complessivamente alle produzioni in atti", Cass., 30/05/2019, n. 14762, 22/01/2021, n. 1298).

Si è detto, infine, come questa Corte abbia più volte chiarito la mancanza di rilievo della prova della regolarità formale della contabilità e dei pagamenti, elementi invece valorizzati - sempre, peraltro, in modo del tutto generico - dalla CTR.

8. L'esame del secondo motivo è assorbito dall'accoglimento del terzo motivo.

9. In conclusione, il primo e il terzo motivo devono essere accolti, assorbito il secondo, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, affinchè provveda anche a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il primo e il terzo motivo, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 25 novembre 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza