Sentenza del 23/03/2021 n. 8025 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 74/26/14, depositata il 20 gennaio 2014, la Commissione tributaria regionale del Veneto accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, Ufficio locale, nonchè l'appello incidentale proposto dalla F. srl in liquidazione avverso la sentenza n. 179/12/11 della Commissione provinciale tributaria di Venezia, che aveva parzialmente accolto i ricorsi della società contribuente contro gli avvisi di accertamento e la cartella di pagamento per Imposte dirette ed IVA 2003/2004. La CTR, per quanto in questo giudizio rileva, osservava in particolare che, dal PVC basante gli atti impositivi impugnati e dalla sentenza di applicazione pena su richiesta del GIP del tribunale di Milano, emergeva con chiarezza che la società contribuente era pienamente consapevole, in quanto partecipe diretta tramite il suo legale rappresentante, della "frode carosello" oggetto delle riprese fiscali, le quali quindi dovevano considerarsi pienamente fondate quanto all'IVA, ma non invece per le II.DD., stante il disposto della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, come interpretato nella giurisprudenza di legittimità.

Il giudice tributario di appello osservava ulteriormente che erano infondate le altre eccezioni proposte dalla società contribuente (decadenza per tardività dell'avviso di accertamento per il 2003; archiviazione dell'azione penale; mancanza di autorizzazione della Procura della Repubblica; difetto di motivazione degli atti impositivi; vizi propri della cartella esattoriale).

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo quindici motivi, poi illustrati con memoria. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39-40-42, D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54-56, art. 2697 c.c., comma 2, artt. 2727 e ss., c.c. e dei principi della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE, poichè la CTR non ha ancorato la propria statuizione sulla sua consapevolezza della "frode carosello" oggetto della lite su basi ulteriori rispetto a quelle riguardanti le imprese fornitrici, in tesi agenziale da considerarsi "cartiere".

La censura è infondata e per alcuni versi financo inammissibile. Va ribadito che:

-"In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà 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 qualità 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 proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi" (Cass., n. 9851 del 20/04/2018);

-"In tema d'I.V.A., l'Amministrazione finanziaria, che contesti la cd. "frode carosello", deve provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (la sua natura di "cartiera", l'inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'I.V.A.) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni, mentre spetta al contribuente, che ha portato in detrazione I'I.V.A, la prova contraria di aver concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni, non essendo a tal fine sufficiente la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti" (Cass. n. 17818 del 09/09/2016, Rv. 640767 - 01).

Peraltro tali principi di diritto esprimono l'interpretazione conforme ed il pieno rispetto di quelli formulati nella giurisprudenza unionale (cfr. Corte di giustizia, Kittel, C-439-440/04; Mahageben e David, C-80-142/11; Bonik, C-285/11; Ppuh, C-277/14).

Orbene, la sentenza impugnata risulta pienamente rispettosa all'interpretazione consolidata di questa Corte quale sancita dagli arresti giurisprudenziali citati.

Il giudice tributario di appello infatti, non solo ha puntualmente indicato tutti gli elementi indiziari rivenienti dalle attività istruttorie tributarie, quali compendiate nel PVC, ma ha altresì valorizzato le considerazioni contenute nella sentenza di patteggiamento del GIP milanese, quanto specificamente alla compartecipazione delittuosa nella "frode carosello" de qua del legale rappresentante della società contribuente.

Sotto quest'ultimo profilo la sentenza impugnata appare altresì conforme all'ulteriore consolidato arresto giurisprudenziale che "Ai sensi dell'art. 654 c.p.p., che ha implicitamente abrogato del D.L. n. 429 del 1982, l'art. 12 (convertito nella L. n. 516 del 1982), poi espressamente abrogato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 25 l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera automaticamente nel processo tributario, poichè in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può quindi attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari,

ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. Ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.) deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (Cass., n. 3724 del 17/02/2010, Rv. 611826 - 01) e ancor più specificamente al principio di diritto che "La sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cd. "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito, il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale vi abbia prestato fede. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza della Commissione tributaria centrale che aveva ritenuto ininfluente, ai fini della prova a carico del contribuente, la sentenza di patteggiamento emessa in sede penale nei suoi confronti per gli stessi fatti oggetto della pretesa tributaria)" (Cass., n. 13034 del 24/05/2017, Rv. 644241 - 01).

Ed è appunto sul piano della "libera valutazione" di questo elemento probatorio e degli altri, singolarmente e complessivamente valutati, emergenti dal PVC che si incentra la critica della ricorrente, con ciò tuttavia superando il perimetro di questo giudizio di legittimità e rivelandosi, in ultima analisi, per questo aspetto un'inammissibile pretesa di "revisione" del giudizio di merito espresso dal CTR veneta.

Deve infatti ribadirsi che:

-"In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione" (ex multis Cass., n. 26110 del 2015);

-"Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sè coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" (Cass. n. 9097 del 07/04/2017).

Peraltro, con precisa tecnica motivazionale, la CTR veneta ha pienamente rispettato l'ulteriore principio di diritto che "La valutazione della prova presuntiva esige che il giudice di merito esamini tutti gli indizi di cui disponga non già considerandoli isolatamente, ma valutandoli complessivamente ed alla luce l'uno dell'altro, senza negare valore ad uno o più di essi sol perchè equivoci, cosi da stabilire se sia comunque possibile ritenere accettabilmente probabile l'esistenza del fatto da provare" (Cass., n. 5787 del 13/03/2014, Rv. 630512 - 01), sicchè deve escludersi la violazione delle evocate disposizioni codicistiche in tema di prova indiziaria.

Non solo, come detto, il giudice tributario di appello ha valorizzato le, chiare, emergenze istruttorie amministrative circa la totale inesistenza delle "imprese" fornitrici dei beni fatturati e circa l'inesistenza parziale dei trasporti dei medesimi, ma anche l'accertata compartecipazione criminosa del legale rappresentante della società contribuente alla "frode carosello", addirittura in associazione per delinquere.

Insomma, il giudice territoriale, nell'ambito del suo insindacabile potere di libero apprezzamento delle prove non legali, ha ricostruito il quadro indiziario e lo ha posto alla base del suo accertamento di "inesistenza soggettiva" delle fatture oggetto delle riprese fiscali portate dagli avvisi di accertamento impugnati e di piena consapevolezza da parte del società contribuente (del suo legale rappresentante) di tale circostanza di fatto.

Con il secondo ed il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 34, - la ricorrente denuncia il vizio motivazionale assoluto (motivazione apparente) della sentenza impugnata.

Le censure, da esaminare congiuntamente per connessione, sono infondate.

Va ribadito che:

-"La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, 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, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01);

-"Il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), nè in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell'art. 132 c.p.c., n. 4, - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante" (Cass., n. 11892 del 10/06/2016, Rv. 640194 - 01).

Per le considerazioni fatte in relazione al primo mezzo di ricorso, la motivazione della sentenza impugnata è tutt'affatto riconducibile ai vizi argomentativi radicali di cui al primo arresto giurisprudenziale, mentre la censura, pur come detto non fondata, di "cattiva" valutazione delle

prove agli atti non può essere veicolata con la critica alla motivazione della sentenza impugnata stessa in virtù del secondo arresto giurisprudenziale citato.

Con il quarto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - la ricorrente si duole dell'omesso esame di fatti decisivi oggetto di contraddittorio, poichè la CTR non ha esaminato l'allegazione dell'agenzia fiscale che la sua consapevolezza della frode IVA in contesto era desumibile, anche, dalla circostanza indiziante del riacquisto, sottocosto, dei beni fatturati dalle "cartiere" precedentemente loro venduti dalla ricorrente medesima. La censura è inammissibile e comunque infondata.

Si è sopra ribadito il principio di diritto che "Il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), nè in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell'art. 132 c.p.c., n. 4, - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante" (Cass., n. 11892 del 10/06/2016, Rv. 640194 - 01).

Va comunque, in generale, anche dato seguito al principio di diritto che "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Cass., Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830).

Appare evidente che la motivazione della sentenza impugnata si pone ben al di sopra del c.d. "minimo costituzionale", predicato come condizione generale di legittimità dal secondo arresto giurisprudenziale citato.

Va peraltro rilevato che il giudice tributario di appello non ha nemmeno preso in considerazione la circostanza fattuale de qua e quindi le relative difese della società contribuente, sicchè la stessa non sorregge in alcun modo la statuizione di rigetto dell'appello della Ferraris in parte qua.

Con il mezzo de quo la ricorrente introduce pertanto una quaestio facti che non è parte del decisum d'appello, il che la rende palesemente inammissibile secondo il principia di diritto che "La deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità, non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda

processuale sottoposta al suo vaglio, ma la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge. Ne consegue che il preteso vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione, insufficienza, contraddittorietà della medesima, può legittimamente dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione" (Cass., n. 19547 del 04/08/2017, Rv. 645292 - 01) e che "Con il ricorso per cassazione la parte non può rimettere in discussione, proponendo una propria diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito poichè la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi è preclusa in sede di legittimità" (Cass., n. 29404 del 07/12/2017, Rv. 646976 - 01).

Con il quinto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 115, c.p.c., poichè la CTR non ha valorizzato in senso a lei favorevole la non contestazione della provai che aveva offerto mediante consulenza tecnica" di parte, della non corrispondenza dei pneumatici venduti a Commerciai Plus e quelli poi oggetto delle operazioni contestatele come soggettivamente fittizie e la regolarità dei pagamenti relativi.

La censura è inammissibile e comunque infondata.

Come già detto appena sopra in ordine al quarto mezzo di ricorso, la circostanza della coincidenza dei pneumatici acquistati dalle "cartiere" con quelli ceduti dalla Ferraris a Commerciai Plus, pur oggetto della contestazione agenziale, non è tuttavia rientrante nella base fattuale decisionale della sentenza impugnata e dunque non è stata ritenuta "decisiva" e nemmeno valorizzata complementariamente dalla CTR veneta.

Peraltro il Collegio condivide e vuole dare seguito ai principi di diritto che "La consulenza tecnica di parte costituisce una semplice allegazione difensiva, priva di autonomo valore probatorio, posto che il contenuto tecnico del documento non vale ad alterarne la natura, che resta quella di atto difensivo, e non può, quindi, essere oggetto di consulenza tecnica d'ufficio" (Cass., n. 16552 del 06/08/2015, Rv. 636500 - 01) e che "L'onere di contestazione per la parte attiene alle circostanze di fatto e non anche alla loro componente valutativa, che è sottratta al principio di non contestazione, sicchè non sussiste alcun onere di contestazione con riferimento alla valutazione svolta dal consulente tecnico d'ufficio" (Cass., n. 30744 del 21/12/2017, Rv. 647006 - 01), sicchè ne risulta evidente la non applicabilità del principio generale codicistico evocato alla fattispecie concreta giudicata nei gradi di merito, per quanto riguarda la consulenza tecnica di parte.

Quanto alla regolarità dei pagamenti delle fatture in contestazione, anch'essa pare circostanza non presa in considerazione dalla CTR Veneta, che tuttavia in tal modo, implicitamente, ha reso una decisione corretta in diritto in quanto conforme al consolidato arresto che tale circostanza non ha alcuna particolare rilevanza nel giudizio di "consapevolezza" del cessionario/committente (Cass. n. 17818 del 09/09/2016, Rv. 640767 - 01).

Con il sesto, settimo, ottavo e nono motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - il ricorso denuncia la nullità della sentenza impugnata per vizio motivazionale assoluto (motivazione apparente, per relationem inautonoma), poichè la CTR nel suffragare la propria decisione di rigetto, parziale, del gravame della contribuente si è acriticamente riferita alle considerazioni del gravame agenziale (sesto e settimo motivo) ed alla sentenza del GIP presso il Tribunale di Milano (ottavo e nono motivo).

Le censure, da esaminare congiuntamente per connessione, sono infondate.

In primo luogo deve escludersi che la CTR veneta abbia acriticamente recepito le allegazioni difensive d'appello dell'agenzia fiscale ovvero il contenuto di detta sentenza dell'A.G. penale di Milano.

Di contro i relativi riferimenti fanno parte di un tessuto argomentativo, in fatto ed in diritto, complesso ed articolato all'interno del quale detti riferimenti trovano collocazione e ne rappresentano un elemento complementare agli altri valutati.

Quanto poi all'assenza dagli atti della sentenza del GIP di Milano affermata con l'ottavo ed il nono motivo, quindi in ordine alla relativa parte di queste censure, va rilevato che essa non può formare oggetto di questo giudizio di legittimità, trattandosi, al più, dell'allegazione di un vizio revocatorio della sentenza impugnata, ex art. 395 c.p.c., n. 4, ("Costituisce errore di fatto deducibile, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4, come motivo di revocazione della sentenza, quello che si verifica in presenza non già di sviste di giudizio, ma della percezione, in contrasto con gli atti e le risultanze di causa, di una falsa realtà documentale, in conseguenza della quale il giudice si sia indotto ad affermare l'esistenza di un fatto o di una dichiarazione che, invece, incontrastabilmente non risulta dai documenti di causa" (Cass., n. 5369 del 11/04/2001, Rv. 545816 - 01).

In ogni caso si deve comunque ribadire quanto già sopra osservato in relazione al secondo ed al terzo motivo citando gli arresti di questa Corte nn. 22232 del 03/11/2016, 11892 del 10/06/2016, circa la configurazione del vizio motivazionale assoluto e la valutazione delle prove non legali da parte del giudice di merito.

Con il decimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per omissione di pronuncia sulla sua eccezione di illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati per omessa identificazione del soggetto effettivo cedente le merci de quibus e quindi titolare del diritto di rivalsa IVA. Con l'undicesimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia sulla sua subordinata domanda di rideterminazione del debito d'imposta con riferimento al

differenziale tra imponibili evidenziati in fattura e valori di mercato delle merci ovvero in secondo subordine al differenziale tra detti imponibili ed i prezzi praticati alla clientela.

Le censure, da esaminare congiuntamente per connessione, sono infondate.

Pur vero che, effettivamente, la CTR veneta non ha minimamente considerato l'eccezione de qua, tuttavia la sentenza impugnata non merita cassazione, secondo il consolidato orientamento che "Alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con il suddetto motivo risulti infondata, di modo che la pronuncia da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass. n. 2313 del 01/02/2010; ex pluribus conf. Cass. n. 16171 del 28/06/2017; Cass. n. 9693 del 19/04/2018).

Tale eccezione infatti è - manifestamente - infondata in entrambe le declinazioni articolate nelle censure in esame.

Anzitutto bisogna ricordare che è orientamento consolidato di questa Corte che "In tema d'IVA, è precluso al cessionario dei beni il diritto alla detrazione nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, nonostante i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, poichè l'indicazione mendace di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti" (Cass., n. 20060 del 07/10/2015, Rv. 636663 - 01).

Ciò posto e più specificamente si deve ribadire e dare seguito al principio di diritto recentemente affermato da questa Corte che "Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-bis, comma 2, nel contemplare la responsabilità solidale del cessionario in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente per le cessioni dei beni individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, qualora siano effettuate a prezzi inferiori al valore normale, presuppone - a differenza dell'art. 21, comma 7, del medesimo decreto, che concerne l'emissione di fatture per operazioni inesistenti l'effettività dell'operazione, sia sul piano oggettivo che soggettivo, sicchè è consentito al cessionario portare in detrazione l'imposta non versata dal cedente e per la quale è stato chiamato al pagamento come obbligato solidale" (Cass., n. 2853 del 31/01/2019, Rv. 652374 - 01).

Ebbene, anche nel caso in esame gli atti impositivi impugnati non si fondano affatto sull'applicabilità del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60 bis, quanto su quella dell'art. 21, comma 7, in relazione all'art. 19, stesso decreto.

In altri termini i "fatti costitutivi" della pretesa erariale per indebita detrazione nell'an e nel quantum trovano base giuridica in quest'ultime disposizioni legislative, rimanendone del tutta estranea la prima, che concerne la fattispecie, completamente diversa delle cessioni di beni a

valore inferiore a quello normale, che non risulta essere oggetto di contestazione alla società contribuente da parte dell'agenzia fiscale.

L'eccezione dunque non pertiene all'oggetto della lite e come tale va in ogni caso rigettata, sicchè se ne può anche profilare il rigetto implicito da parte del giudice tributario di appello ("Non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo", Cass. n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 - 01).

Con il dodicesimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia sulla sua eccezione di illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati perchè l'attività di verifica si è protratta oltre il termine di 30 giorni previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12.

La censura è infondata.

Vero che il giudice tributario di appello non ha espresso una valutazione su tale eccezione, tuttavia se ne può ragionevolmente ritenere il rigetto implicito (Cass. n. 29191 del 06/12/2017, appena sopra citata).

In ogni caso, fatta applicazione del principio di diritto anche citato in relazione ai motivi decimo ed undicesimo (Cass. n. 2313 del 01/02/2010; ex pluribus conf. Cass. n. 16171 del 28/06/2017; Cass. n. 9693 del 19/04/2018), la sentenza impugnata non merita cassazione in parte qua, essendo l'eccezione in esame manifestamente infondata.

Va infatti ribadito il consolidato principio di diritto che "In tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati" (Cass., n. 2055 del 27/01/2017, Rv. 642459 - 01).

Con il tredicesimo, quattordicesimo e quindicesimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3-4, - la ricorrente denuncia il vizio motivazionale e la violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, L. n. 212 del 2000, art. 3, comma 3, poichè la Commissione tributaria regionale del Veneto, con motivazione per relationem inautonoma ovvero meramente apparente, confermando la relativa statuizione di primo grado ha ritenuto applicabile alla rettifica per il 2003 il c.d. "raddoppio del termine" decadenziale per l'esercizio del correlativo potere amministrativo.

In primo luogo va condiviso e seguito il principio di diritto che "La mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia

processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto" (Cass., Sez. U, n. 2731 del 02/02/2017, Rv. 642269 - 01).

Orbene, pur vero che in astratto potrebbe essere profilabile il dedotto vizio motivazionale, essendosi il giudice tributario di appello sul punto limitato ad un mero richiamo della valutazione data dal primo giudice, tuttavia, non necessari ulteriori accertamenti di fatto, può semplicemente rilevarsi la correttezza giuridica della soluzione alla questione conformemente opzionata dai giudici dei due gradi di merito.

Va infatti ribadito che:

-"In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011" (Cass. n. 11171 del 30/05/2016);

-"In tema di accertamento tributario, il cd. raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, non integra un'ipotesi di proroga dei termini ordinari, trattandosi di fattispecie distinte disciplinate direttamente ed autonomamente dalla legge in relazione a presupposti diversi, costituiti dal riscontro di elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale (per i primi) e dalla sussistenza di violazioni tributarie per le quali, invece, tale obbligo di denuncia non sussiste (per i secondi)" (Cass. n. 10345 del 26/04/2017);

-"In tema di accertamento tributario, il cd. raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini prolungati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge, non integrando quindi ipotesi di "riapertura" o proroga di termini scaduti ne di reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, in quanto i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie "ab origine" diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi, unitari e distinti termini di accertamento. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto operante il "raddoppio" solo nel caso di rilievo del reato da parte dell'Ufficio finanziario prima dello spirare del termine quadriennale di prescrizione tributaria)" (Cass. n. 23628 del 09/10/2017).

Peraltro nemmeno assume alcun rilievo lo jus superveniens di cui alla L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 132, (legge di bilancio per il 2016), dovendosi ribadire che "In tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in

presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, il cui art. 1, comma 132, ha introdotto, peraltro, un regime transitorio che si occupa delle sole fattispecie non ricomprese nell'ambito applicativo del precedente regime transitorio - non oggetto di abrogazione - di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, comma 3, in virtù del quale la nuova disciplina non si applica nè agli avvisi notificati entro il 2 settembre 2015 nè agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione conosciuti dal contribuente entro il 2 settembre 2015 e seguiti dalla notifica dell'atto recante la pretesa impositiva o sanzionatoria entro il 31 dicembre 2015" (Cass. n. 26037 del 16/12/2016).

Ne consegue l'evidente infondatezza dell'eccezione, di decadenza, in esame.

In conclusione il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la società ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in Euro 15.000 oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 15 ottobre 2020.

Depositato in Cancelleria il 23 marzo 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza