Sentenza del 09/08/2022 n. 24532 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 8339/52/16 del 03/10/2016 la Commissione tributaria regionale della Campania (di seguito CTR) ha accolto parzialmente l'appello proposto da A.C. s.r.l. (di seguito AC) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP) n. 30866/13/14, la quale aveva rigettato il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2008.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione di plurime riprese, concernenti operazioni oggettivamente inesistenti e costi ritenuti indeducibili.

1.2. La CTR, in parziale accoglimento dell'appello di AC, evidenziava, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) per quanto concerneva gli acquisti di materiale informatico e ed elettronico, andava confermata la sentenza di primo grado, anche con riferimento alla motivazione dell'avviso di accertamento; b) in primo luogo, l'esito favorevole al contribuente del processo penale non determinava l'automatico venire meno della pretesa tributaria, "sia in considerazione delle diverse logiche che governano il processo penale (...) ed il processo tributario", sia della formula utilizzata dal giudice delle indagini preliminari per definire il procedimento (mancanza di elementi per sostenere l'accusa in giudizio); c) secondariamente, le operazioni poste in essere con Flacom Corporation s.r.l. dovevano ritenersi inesistenti in ragione della palese inesistenza della società.

2. Avverso la sentenza della CTR AC proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso AC deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 per avere la CTR erroneamente ritenuto la legittimità della motivazione dell'avviso di accertamento sebbene la stessa sia fondata su atti concernenti soggetti terzi, mai portati a conoscenza del contribuente.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "nel regime introdotto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per

relationem", ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento" (Cass. n. 1906 del 29/01/2008; Cass. n. 28058 del 30/12/2009; Cass. n. 6914 del 25/03/2011; Cass. n. 13110 del 25/07/2012; Cass. n. 9032 del 15/04/2013; Cass. n. 9323 del 11/04/2017; si veda anche Cass. n. 21066 del 11/09/2017).

1.2.1. Pertanto, la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato dall'avviso di accertamento non si realizza necessariamente, con la pedissequa trascrizione delle sue parti rilevanti nel contesto dell'atto impositivo, ma anche con la semplice indicazione, in forma riassuntiva, del suo contenuto essenziale, per come apprezzato e valutato dall'Amministrazione finanziaria e, quindi, posto a sostegno della pretesa impositiva.

1.2.2. Ne consegue che l'obbligo di allegazione riguarda i soli atti che non siano stati riprodotti nella loro parte essenziale nell'avviso di accertamento, con esclusione, altresì: a) di quelli cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, i quali, pur essendo considerati irrilevanti ai fini della motivazione, sono comunque utilizzabili per la prova della pretesa impositiva (Cass. n. 24417 del 05/10/2018); b) di quelli di cui il contribuente abbia già integrale o legale conoscenza (Cass. 9323 del 2017, cit.; Cass. n. 407 del 14/01/2015; Cass. n. 18073 del 02/07/2008), tra i quali rientrano certamente anche quelli comunicati al contribuente poi fallito, dovendosi presumere la conoscenza degli stessi da parte del curatore (Cass. n. 24254 del 27/11/2015; Cass. n. 20166 del 07/10/2016; Cass. n. 27628 del 30/10/2018).

1.3. Nel caso di specie, da quanto emerge dalle trascrizioni eseguite da AC nonchè dalla stessa sentenza di appello, la motivazione dell'avviso di accertamento contiene tutte le indicazioni necessarie alla compiuta difesa della società contribuente, essendo stati correttamente riportati gli elementi rilevanti degli atti riguardanti i terzi.

1.4. Ne consegue che l'atto è legittimo sotto il profilo motivazionale e che la questione della mancata allegazione di tali atti attiene esclusivamente (ed eventualmente) alla prova in giudizio delle affermazioni effettuate dall'Amministrazione finanziaria in sede di avviso di accertamento.

2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, non essendosi la CTR pronunciata in ordine alla contestata inesistenza delle operazioni poste in essere con Flacom di C.F., con Real Scafati e Scafati Five Calcio a Cinque e con Render s.r.l., avendo pronunciato unicamente con riferimento a quelle poste in essere nei confronti di Flacom Corporation s.r.l..

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Nella parte relativa allo svolgimento del processo, la CTR ha riassunto ampiamente i fatti di causa, facendo espresso riferimento alle contestazioni mosse dalla società contribuente nei

confronti delle operazioni poste in essere con Flacom di C.F., con Real Scafati e Scafati Five Calcio a Cinque e con Render s.r.l.

3.3. E' vero che nella parte motiva si fa specificamente riferimento agli elementi indiziari che conducono ad un giudizio di inesistenza delle operazioni effettuate con la sola Flacom Corporation s.r.l., tuttavia, la CTR ha esteso il giudizio di fittizietà dei soggetti venuti in contatto con AC anche alle altre società ("si conferma l'apprezzamento dell'amministrazione finanziaria che la CAPPUCCIO srl abbia operato cartolarmente con soggetti inseriti in circuiti commerciali di prodotti elettronici operanti in frode dell'IVA"), sicchè non può ritenersi la denunciata omessa pronuncia.

4. Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 111, comma 6, Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, evidenziando la sussistenza di una motivazione apparente per evidente contraddittorietà della stessa nella parte in cui riconosce come inesistenti le operazioni effettuate con Flacom Corporation s.r.l..

4.1. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

4.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "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" (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

4.3. Nel caso di specie, la CTR ha ritenuto che: a) Flacom Corporation s.r.l. svolge un'attività commerciale denotata da gravi anomalie, operando in assenza di qualsiasi credibile organizzazione economica, amministrativa e commerciale, non avendo mai presentato dichiarazioni fiscali, avendo dichiarato una sede risultata sconosciuta ed essendo amministrata da soggetti che hanno dichiarato di non ricordare la tipologia dell'attività effettivamente svolta e le modalità con cui si erano svolti i rapporti con AC; b) trattasi, pertanto, di un soggetto che opera in frode dell'IVA; c) AC ha intrattenuto rapporti economici con Flacom Corporation s.r.l., consistiti nella vendita di merci che poi, attraverso altri intermediari, sono state rivendute alla stessa Flacom Corporation s.r.l.; d) grava su AC l'obbligo di diligenza nella scelta del contraente.

4.4. Trattasi di motivazione per nulla apparente o contraddittoria, a fronte della quale AC tende, inammissibilmente, ad avvalorare la propria differente ricostruzione dei fatti.

5. Con il quarto motivo di ricorso si contesta violazione e/o falsa applicazione dell'art. 116 c.p.c. e degli artt. 2697 e 2727 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che la CTR avrebbe ritenuta la responsabilità di AC in assenza di prova della consapevole partecipazione della società contribuente alla frode IVA.

5.1. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

5.2. Come più volte evidenziato dalla S.C., "in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, 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" (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018, alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf. Cass. n. 27555 del 30/10/2018; Cass. n. 27566 del 30/10/2018).

5.3. Nel caso di specie, la CTR non solo ha considerato la circostanza che AC ha avuto rapporti con soggetti inesistenti, per l'essere delle semplici cartiere, ma ha evidenziato, altresì, che di tali circostanze non si è resa conto in violazione degli obblighi di diligenza sulla stessa spettanti.

5.3.1. Sotto quest'ultimo profilo, è stato evidenziato che AC ha rivenduto a Flacom Corporation s.r.l. prodotti analoghi a quelli acquistati pochi mesi prima dalla stessa società, il che all'evidenza dimostra la consapevolezza della contribuente quanto meno dell'esistenza della frode.

5.4. Per il resto il motivo è inammissibile in quanto, come il precedente, tende ad avvalorare, nel merito, una diversa valutazione dei fatti così come ricostruiti dalla CTR.

6. Con il quinto motivo di ricorso si deduce violazione ed errata applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e art. 21, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo il giudice di appello falsamente applicato la normativa vigente non valutando correttamente gli elementi probatori dedotti dalla contribuente nell'ambito del giudizio di merito, elementi che avrebbero condotto ad una diversa soluzione della controversia.

6.1. Il motivo è palesemente inammissibile in quanto tende, ancora una volta, ad ottenere una rivalutazione del merito della controversia.

6.2. La consapevolezza di AC in ordine alla partecipazione alla frode è stata ritenuta dalla CTR sulla base della valutazione degli elementi acquisiti agli atti.

6.3. Spetta, infatti, in via esclusiva, al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi

di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (cfr. cass. n. 331 del 13/01/2020; Cass. n. 19547 del 04/08/2017; Cass. n. 24679 del 04/11/2013; Cass. n. 27197 del 16/12/2011; Cass. n. 2357 del 07/02/2004).

6.4. La censura formulata pone l'attenzione sul fatto che la CTR avrebbe trascurato alcuni elementi di fatto. Ma tale censura integra palesemente un vizio di motivazione, inammissibile sia in ragione della sussistenza, sul punto, di una doppia conforme di merito (Cass. S.U. nn. 8053 e 8054 del 07/04/2014), sia perchè si denuncia sostanzialmente un vizio di insufficienza della motivazione, non più censurabile in sede di legittimità (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014; conf. Cass. n. 21257 del 08/10/2014; Cass. n. 23828 del 20/11/2015; Cass. n. 23940 del 12/10/2017; Cass. n. 22598 del 25/09/2018).

7. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese di lite, che si liquidano come in dispositivo, avuto conto di un valore dichiarato della lite superiore ad Euro 520.000,00.

7.1. Poichè il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, che ha aggiunto al testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, il comma 1 quater - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che liquida in complessivi Euro 10.000,00, oltre alle spese di prenotazione a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla della L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 bis, dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 22 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 9 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza