Sentenza del 24/08/2022 n. 25316 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. con sentenza n. 207/33/13 del 04/06/2013 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. 239/17/11, 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 2004.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione di plurime riprese, concernenti operazioni fittizie, operazioni soggettivamente inesistenti, costi ritenuti indeducibili e/o IVA ritenuta indetraibile.

1.2. La CTR, in accoglimento dell'appello di AC, evidenziava che: a) per quanto concerne i costi, gli stessi, sebbene derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti, erano deducibili, non essendo sufficiente "il coinvolgimento - anche consapevole dell'acquirente" per escluderne la deducibilità, anche in ragione della esclusione della rilevanza penale della condotta; b) con riferimento, invece, all'IVA, doveva ritenersi l'insussistenza della buona fede di AC e, pertanto, l'imposta doveva ritenersi indetraibile.

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

3. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale affidato ad un unico motivo.

5. All'udienza camerale del 12 luglio 2021 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo in ragione della contestazione dell'Agenzia delle entrate in ordine alla intervenuta definizione agevolata della controversia.

Motivi della decisione

1. Va pregiudizialmente evidenziato che, dalla documentazione prodotta dalle parti si evince che una sola delle quattro cartelle di pagamento emesse in relazione all'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio (precisamente la cartella n. (---)) è stata oggetto di definizione agevolata, sicchè la materia del contendere è cessata solo parzialmente, con riferimento ai tributi recati dalla menzionata cartella (peraltro, non specificati nel dettaglio), e il ricorso va, dunque, esaminato nel merito.

2. Con il primo motivo di ricorso principale AC deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti,

costituiti essenzialmente da circostanze che avrebbero indotto la CTR, ove valutate, a ritenere la buona fede della società contribuente.

2.1. Il motivo è inammissibile.

2.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "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. 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).

2.3. Nel caso di specie, il vero e proprio fatto oggetto di discussione tra le parti è la sussistenza o meno della buona fede di AC, fatto sicuramente preso in esame dalla CTR che, con approfondita valutazione, involgente anche l'assoluzione del legale rappresentante della ricorrente in sede penale, è stato ritenuto insussistente.

2.4. Del resto, spetta, 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).

2.5. Sindacare tali scelte significa sostanzialmente formulare rilievi di insufficienza motivazionale della decisione della CTR, non più ammissibili in sede di legittimità.

3. Con il secondo motivo di ricorso principale si contesta la violazione ed errata applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR ritenuto l'insussistenza della buona fede di AC in ordine alla partecipazione ad una cd. frode carosello sulla base del semplice fatto che le società interposte fossero delle cartiere.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. 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).

3.3. Nel caso di specie, la CTR ha compiutamente motivato in ordine alla ricorrenza della buona fede della società contribuente, escludendola sulla base del rilievo che la stessa, a fronte della palese inidoneità delle società fornitrici a svolgere attività commerciale per assenza di strutture, non avrebbe compiuto gli opportuni controlli sull'affidabilità di queste ultime, tenuto conto del numero degli intermediari e della rilevanza delle somme in contestazione, così venendo meno alla diligenza professionale richiesta ad un operatore commerciale esperto e condividendo colposamente i vantaggi illeciti della frode.

3.4. Ogni ulteriore questione incide sulla valutazione di merito compiuta dalla CTR ed è, quindi, inammissibile.

4. Con il terzo motivo di ricorso si contesta 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, per avere la CTR acriticamente considerato come meramente formali i controlli effettuati da AC in ordine alla effettiva esistenza dei fornitori, senza, peraltro, considerare - a sostegno della buona fede della società contribuente - gli esiti assolutori del procedimento penale intentato nei confronti dell'amministratore.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. Invero, sotto la parvenza di una censura di violazione di legge, la ricorrente tende a rimettere in discussione la valutazione di merito compiuta dalla CTR: a) in ordine all'effettività dei controlli effettuati da AC sulla natura di cartiere delle società interposte; b) sulle risultanze del giudizio penale, debitamente valutate dal giudice di appello.

4.3. In buona sostanza, si tende ad avvalorare in sede di legittimità una diversa interpretazione dei fatti rispetto a quella operata dalla CTR, la quale è esente da ogni rilievo di violazione di legge, avendo legittimamente ritenuto la natura formale dei controlli eseguiti dalla società contribuente e l'irrilevanza, sotto il profilo indiziario, dell'assoluzione del legale rappresentante di AC.

5. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, evidenziando che la CTR non si sarebbe pronunciata sulla censura concernente l'omesso addebito dell'IVA al cessionario su fatture emesse ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, a fronte di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Nella parte in fatto della sentenza impugnata, la CTR si dimostra pienamente consapevole del rilievo compiuto dall'Agenzia delle entrate, concernente l'emissione "di fatture soggettivamente inesistenti senza addebito dell'IVA ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 per un imponibile di Euro 6.938.760,00", distinguendolo espressamente da quello concernente la indebita detrazione dell'imposta "relativa alle operazioni soggettivamente inesistenti per un imponibile di Euro 4.997.096,00" e riportando ampi passaggi delle difese dell'Agenzia delle entrate in ordine alla falsità delle dichiarazioni di intenti e alla conoscenza di AC della non operatività del soggetto cessionario.

5.3. Deve, pertanto, ritenersi che di tale questione la CTR abbia tenuto conto, pronunciandosi implicitamente per il rigetto, sicchè la censura di omessa pronuncia è infondata.

6. Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 5, (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR applicato lo ius superveniens, rappresentato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44, limitandosi a constatare l'insussistenza del coinvolgimento dei componenti negativi in fatti di natura penale, senza argomentare in ordine ai requisiti di inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità di detti costi.

6.1. Il motivo è infondato.

6.2. La CTR, nel momento in cui ha affermato la deducibilità dei costi, ha implicitamente ritenuto la inerenza, competenza, certezza e determinatezza degli stessi; circostanze, del resto, che non risultano oggetto di specifica contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate nell'ambito dei giudizi di merito.

7. In conclusione, i ricorsi vanno rigettati e la reciproca soccombenza giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

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 il testo unico di cui al D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, 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.

7.2. Diversamente, il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa, ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile, disponga, a carico

della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare - ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 - un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del comma 1 bis del medesimo art. 13, non può aver luogo nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass. N.5955 del 14.03.2014; Cass. N. 23514 del 5.11.2014; Cass. N. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale e compensa tra le parti le spese del presente giudizio.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla 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 24 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza