

Sentenza del 18/01/2023 n. 1514 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di un p.v.c. del 30.7.2009 elevato dalla G.d.F. di Lucca, l'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Lucca notificò a V. Srl in liquidazione, per gli anni d'imposta 2004 e 2005, due distinti avvisi di accertamento con cui si contestava l'indeducibilità di costi ai fini delle II.DD. e l'indebita detrazione di IVA assolta in relazione ad operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, giacchè riguardanti un'attività (compravendita di beni) di fatto non svolta; secondo l'Ufficio, la società aveva spiegato, al riguardo, una mera interposizione fittizia, allo scopo di consentire agli acquirenti di accedere ad agevolazioni creditizie o di ottenere dilazioni di pagamento. La società impugnò gli avvisi con distinti ricorsi dinanzi alla C.T.P. di Lucca, che con sentenza n. 2/1/12, previa riunione, li accolse, annullando gli avvisi impugnati: ciò in quanto non erano stati allegati i p.v.c. redatti nei confronti delle parti correlate, ivi richiamati. Avverso detta sentenza, proposero appello principale l'Agenzia delle Entrate, nonchè appello incidentale condizionato la società; la C.T.R. della Toscana, con sentenza del 17.2.2014, n. 305/5/14, accolse l'appello principale e rigettò l'incidentale. In particolare, il giudice d'appello evidenziò che, in virtù di consolidata giurisprudenza di legittimità, è ben possibile motivare l'avviso di accertamento per relationem al p.v.c. e che, dal corredo probatorio acquisito, era rimasto conclamato il ruolo assunto dalla società, che si era fittiziamente interposta nell'ambito di operazioni commerciali tra altri operatori; per contro, gli argomenti assunti dalla contribuente erano carenti sotto il profilo probatorio o non pertinenti con l'oggetto del giudizio.

V. Srl in liquidazione ricorre ora per cassazione, affidandosi a formali dieci motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso. Il P.G. ha depositato requisitoria scritta, chiedendo l'accoglimento del secondo e terzo motivo del ricorso, con assorbimento dei restanti.

Motivi della decisione

1.1 - Con il primo motivo si denuncia violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Rileva la ricorrente che la C.T.R. ha affermato che non sussisteva la causa di nullità degli avvisi, già ritenuta dal giudice di primo grado, a cagione della mancata allegazione dei p.v.c. redatti dalla Guardia di Finanza, senza però considerare che detta allegazione non occorre a condizione che il contenuto essenziale degli stessi p.v.c. fosse almeno riprodotto negli avvisi impugnati.

1.2 - Con il secondo motivo si denuncia inesistenza della motivazione in violazione dell' art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell' art. 111 Cost., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La ricorrente si duole del fatto che la C.T.R. abbia apoditticamente ritenuto la fondatezza dei rilievi dell'Agenzia, senza però effettivamente spiegarne le ragioni, così

testualmente affermando: "Per quanto, più in dettaglio concerne la fondatezza della pretesa erariale, le plurime e diffuse argomentazioni dell'ufficio, desunte dalle approfondite verifiche operate dalla G. di F., anche con i poteri di polizia giudiziaria, non lasciano dubbi sulla fondatezza delle contestazioni poste a base dell'avviso di accertamento: interposizione fittizia della Srl in operazioni commerciali".

1.3 - Con il terzo motivo si denuncia inesistenza della motivazione in violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4 , del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell' art. 111 Cost. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 . La ricorrente, in relazione alle doglianze mosse con l'appello incidentale condizionato, si duole dell'apparenza della motivazione con cui la C.T.R. le ha disattese, laddove ha così testualmente affermato: "Prive di pregio - sia perchè carenti sotto il profilo probatorio, sia perchè in gran parte inconferenti rispetto all'oggetto del giudizio - sono le argomentazioni della Srl appellata, incluse quelle di cui all'appello incidentale condizionato, che si incentrano su enunciazioni di carattere generale concernenti l'asserita inesistenza e/o erronea rappresentazione di fatti o carenza di prove, nonchè su richiami, non sempre puntuali, alla normativa".

1.4 - Con il quarto motivo, in subordine, si denuncia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 , nonchè degli artt. 2697 e 2700 c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 . Con tale ulteriore censura, la società si duole del fatto che la C.T.R., pur riconoscendole un ruolo di interposizione fittizia, non abbia tuttavia accertato la sussistenza di un accordo trilaterale tra il vero cedente, essa società e il cessionario, non potendo utilizzarsi a tal fine - come nella sostanza preteso dall'Agenzia - i p.v.c. redatti dalla Guardia di Finanza riguardo alle parti correlate, neppure versati in atti (tranne quelli del Comando di Lucca).

1.5 - Con il quinto motivo, ancora in subordine, si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 . La società, ancora, lamenta il fatto che, benchè nel processo tributario non sia ammessa la prova testimoniale, non è da escludere che la C.T.R. - genericamente richiamando le "approfondite verifiche" della Guardia di Finanza - abbia potuto illegittimamente valorizzare le dichiarazioni rilasciate da terzi, aventi al più valore indiziario.

1.6 - Con il sesto motivo (indicato in ricorso ancora come quinto motivo), sempre in via gradata, si lamenta l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non aver la C.T.R. preso in considerazione le seguenti circostanze: 1) la Virga applicava alle operazioni dei margini di ricarico; 2) applicava anche interessi di dilazione; infine, 3) procedeva a cedere il credito derivante dalla vendita; fatti, questi, idonei a dimostrare che l'interposizione, semmai, era reale e non fittizia. 1.7 - Con il settimo motivo (indicato in ricorso come sesto motivo), ancora in via gradata, si denuncia la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , perchè la C.T.R. - posto che l'eventuale interposizione fittizia non aveva comunque arrecato alcun danno all'erario - non poteva comunque escludere il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, in ossequio al principio di neutralità.

1.8 - Con l'ottavo motivo (indicato in ricorso come settimo motivo), sempre in subordine, si lamenta l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in

relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , in relazione al solo avviso di accertamento per l'anno 2004 ed in particolare alla fattura di acquisto di un macchinario fornito dalla Comaser e rivenduto a tale C.C., per non aver la C.T.R. preso in considerazione le seguenti circostanze: 1) in contabilità era stato riportato non solo l'acquisto, ma anche il ricavo della vendita; 2) la venditrice Comaser non aveva emesso nota di variazione, e neppure ciò aveva fatto la Virga.

1.9 - Con il nono motivo (indicato in ricorso come ottavo), sempre in subordine, si denuncia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per non aver rilevato la C.T.R. il difetto di motivazione degli atti impositivi impugnati.

1.10 - Infine, con il decimo motivo (indicato in ricorso come nono motivo), sempre in subordine, si lamenta l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non aver la C.T.R. preso in considerazione la circostanza che essa società aveva offerto la giustificazione analitica in ordine alle prestazioni dedotte nelle fatture.

2.1 - Preliminarmente, va rilevato che il ricorso in esame, che consta nel complesso di ben 83 pagine, riporta da pag. 1 a pag. 59 la scansione dei momenti processuali ritenuti rilevanti, con pedissequa trascrizione pressochè di tutti gli atti processuali di parte; solo da pag. 59 (in fine) in poi, vengono esposti i dieci motivi di doglianza.

Tale modus procedendi denota, all'evidenza, che il ricorso in esame riporta tutte le caratteristiche dell'"assemblaggio", perchè nell'esposizione si riproducono pro parte, quasi senza commento, pressochè tutti gli atti del processo (ricorsi di primo grado, memoria di replica alle controdeduzioni dell'Agenzia, appello incidentale condizionato, sentenza impugnata, ecc.), di fatto costringendo la Corte alla faticosa (o "indaginoso", come precisato da Cass., Sez. Un., n. 16628/2009) selezione di ciò che è rilevante ai fini della decisione.

Tuttavia, con i limiti del caso, può con qualche sforzo superarsi il vaglio di ammissibilità, alla luce dell'insegnamento secondo cui "Il ricorso per cassazione c.d. "assemblato" mediante integrale riproduzione di una serie di documenti, implicando un'esposizione dei fatti non sommaria, viola l' art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 3 , ed è pertanto inammissibile, salvo che, espunti i documenti e gli atti integralmente riprodotti, in quanto facilmente individuabili ed isolabili, l'atto processuale, ricondotto al canone di sinteticità, rispetti il principio di autosufficienza" (Cass. n. 8245/2018; per un'applicazione di questo principio, si veda anche Cass. n. 19449/2020, nonché Cass. n. 6965/2021).

Si procederà, dunque, all'esame del ricorso stesso con la cennata metodologia dell'espunzione, evidenziando sin d'ora che lo scrutinio dei motivi infra esaminati, ricondotti al canone di sinteticità, non hanno palesato deficit espositivo foriero della violazione dell' art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

3.1 - Devono esaminarsi per primi, per ragioni di pregiudizialità logica, il secondo e il terzo motivo, con cui è stato denunciato il vizio motivazionale; essi sono fondati.

Invero, esaminando l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. (nei termini riportati al par. 1.2) s'è detta convinta della bontà degli argomenti spesi dall'Ufficio a sostegno degli accertamenti impugnati, ciò potendo desumersi - a suo dire - dalle approfondite verifiche svolte dalla Guardia di Finanza, in guisa da non lasciare dubbi sulla sussistenza della contestata interposizione fittizia della V.; la C.T.R., però, non lascia neppure intravedere le ragioni per cui quelle evidenze - che pure richiama - possano ritenersi idonee alla formazione del detto convincimento, non potendo minimamente evincersi quali elementi istruttori, tra i molti acquisiti al giudizio, anche su iniziativa della contribuente, siano stati posti a fondamento della decisione.

Si tratta, insomma, di una motivazione meramente apparente, in quanto essa, "benchè graficamente esistente, non rend(e), tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente 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, ex plurimis, la recente Cass. n. 6758/2022).

3.2 - Considerazioni in tutto analoghe possono dispiegarsi in relazione alla motivazione inerente all'appello incidentale condizionato proposto dalla società (supra riportata, al par. 1.3), anch'essa graficamente presente, ma assolutamente inidonea, nella sua approssimazione, a far comprendere al lettore quale sia stato l'iter decisorio seguito dal giudice d'appello per disattendere le doglianze della contribuente.

3.3 - Si impone, quindi, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio al giudice d'appello, perchè provveda ad un nuovo esame sia del gravame erariale, sia - eventualmente - di quello incidentale condizionato proposto dalla società; i residui motivi restano conseguentemente assorbiti.

4.1 - In definitiva, sono accolti il secondo e il terzo motivo, mentre i restanti sono assorbiti. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, che procederà ad un nuovo esame degli appelli e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il terzo motivo, e dichiara assorbiti i restanti; cassa in relazione e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di cassazione, il 29 settembre 2022 .

Depositato in Cancelleria il 18 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza