Sentenza del 19/07/2023 n. 21356 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

All'esito di attività di verifica fiscale sugli anni di imposta (Omissis) venivano elevati 14 avvisi di accertamento nei confronti dell'allora società O.P. Pellami Srl , nonchè delle socie A.A. e B.B., contestando nella sostanza una serie di operazione inesistenti, intessute con 12 imprese fittizie (c.d. "cartiere"), donde veniva disconosciuti i costi e negata la detrazione dell'Iva.

Reagivano la società O.P. Pellami e le socie in proprio, ciascuna per i propri profili di competenza, contestando il carattere ondivago degli atti impositivi, talvolta improntanti su operazioni oggettivamente inesistenti, talaltra contestando operazioni soggettivamente inesistenti. Infine invocavano la buona fede, protestando la propria ignoranza sul prosieguo delle operazioni, oltre la spera societaria, e sul loro carattere fraudolento.

Il collegio di prossimità apprezzava parzialmente le ragioni delle parti contribuenti, riconoscendo la buona fede su operazioni qualificate soggettivamente inesistenti, negando la buona fede e, per l'effetto, annullando la ripresa a tassazione su disconoscimento dei costi di acquisto, mentre confermava l'impianto impositivo sui profili Iva. L'Irap era annullata per aspetti procedimentali di ritardo nella notificazione. Insorgevano tanto le parti private che la parte pubblica, ciascuna per i propri profili di soccombenza, ove il collegio d'appello rigettava il gravame delle contribuenti ed accoglieva parzialmente le doglianze dell'Ufficio, con riguardo alla tempestività della notifica Irap. Ricorrono per cassazione le parti private, spiegando cinque mezzi, cui replica l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso. Nelle more del giudizio, le contribuenti A.A. e B.B. aderivano alla definizione agevolata e chiudevano il contenzioso.

In prossimità dell'udienza le parti private depositavano memoria a sostegno delle proprie posizioni.

Motivi della decisione

Preliminarmente occorre dare atto che le signore A.A. e B.B. hanno aderito alla procedura di definizione agevolata di cui al D.L. n. 199 del 2018 e, pertanto, nei loro confronti dev'essere dichiarata l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse, con spese a carico di chi le ha anticipate nel relativo rapporto processuale.

Vengono proposti cinque motivi di ricorso.

.I. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 4 per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61 , art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c. , nella sostanza predicando la nullità della sentenza per motivazione meramente apparente in ordine al profilo della (inesistenza della) buona fede in capo alla O.P. Pellami.

Deve premettersi che è ormai principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale (Cass. VI- 5, n. 9105/2017) ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. S.U, n. 8053/2014, seguita da Cass. VI - 5, n. 5209/2018). In termini si veda anche quanto stabilito in altro caso (Cass. Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009) nel quale questa Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, ove risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cfr. Cass. V, n. 24313/2018).

Nel caso di specie, al p..8 della sentenza in scrutinio, la motivazione si appalesa come precisa e redatta in adesione alla motivazione della pronunci di primo grado, debitamente vagliata in via autonoma e critica.

Infatti, per questa Suprema Corte di legittimità, la motivazione per relationem "è legittima soltanto nel caso in cui a) si riferisca ad una sentenza che abbia già valore di giudicato tra le parti b) ovvero riproduca la motivazione di riferimento, autonomamente ed autosufficientemente recepita e vagliata nel contesto della motivazione condizionata" (Cass., S.U. n. 14815/2008).

Inoltre, si è affermato che, nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta "per relationem" rispetto ad altra sentenza non ancora passata in giudicato, purchè resti "autosufficiente", riproducendo i contenuti mutuati e rendendoli oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa, anche se connessa, causa, in modo da consentire la verifica della sua compatibilità logico - giuridica. La sentenza è, invece, nulla, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, qualora si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento e non sia, pertanto, possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. VI - 5, n. 107/2015; n. 5209/2018; n. 17403/2018; n. 21978/2018). Deve, poi, considerarsi nulla la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello (Cass. VI - 5, n. 22022/2017).

La valutazione richiesta esce dal perimetro di giudizio di questa suprema Corte di legittimità.

Il primo motivo dev'essere dunque dichiarato inammissibile.

.II. Con il secondo motivo di prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione degli art. 2697 c.c. , commi 1 e 2, artt. 2727 e 2729 c.c. , comma 1, nella sostanza lamentando illegittima inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, in ragione dell'inconsistenza degli elementi indiziari offerti dall'Ufficio, privi dei requisiti di precisione, concordanza e gravità.

La violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura, infatti, solo nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poichè in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c. , n. 5 (Cass. n. 17313 del 2020). Sotto l'altro profilo, concernente la prova presuntiva, la censura non considera che in sede di legittimità è possibile censurare la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. solo allorchè ricorra il cd. vizio di sussunzione, ovvero quando il giudice di merito, dopo avere qualificato come gravi, precisi e concordanti gli indizi raccolti, li ritenga, però, inidonei a fornire la prova presuntiva oppure qualora, pur avendoli considerati non gravi, non precisi e non concordanti, li reputi, tuttavia, sufficienti a dimostrare il fatto controverso. (Cass. III, n. 3541/2020). La sentenza impugnata, dal proprio canto, ha fatto corretta applicazione di tali principi. La CTR ha puntualmente valorizzato gli indizi offerti dall'Ufficio (attività specialistica svolta, ristretto numero di soggetti che interagiscono nel settore, lungo lasso temporale che ha caratterizzato l'attività, elevato numero delle cartiere-filtro), tutti idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente. Incombendo, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'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, il giudice territoriale ha concluso per il mancato adempimento del relativo onere probatorio. La sentenza impugnata, dunque, resta del tutto immune alle censure riguardanti la violazione delle norme sopra indicate.

Altresì, è stato precisato 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. civ., 20 aprile 2018, n. 9851); (Cass. V 13 febbraio 2019 n. 4167).

Il motivo è quindi infondato e non può essere accolto.

.III. Con il terzo motivo si profila censura ex art. 360 c.p.c. , n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 c.p.c. e del principio di non contestazione, nella sostanza lamentando che i prezzi praticati fossero congrui e, quindi, sintomatici dell'assenza di anomalie nei rapporti commerciali intercorsi con i fornitori.

Parallelamente, il quarto motivo riproduce le censure che precedono prospettando doglianza ex art. 360 c.p.c. , n. 5 per omesso esame che ciascun prezzo di acquisto delle pelli di cui alle fatture contestate sia congruo, cioè in linea con i prezzi di mercato.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per evidenti ragioni di concessione, si iscrivono in un apprezzamento di merito che esula dal perimetro conoscitivo di questa Corte.

Più precisamente occorre ricordare 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. V, 20 aprile 2018, n. 9851; Cass. V, 13 febbraio 2019 n. 4167; recentemente cfr. Cass. V, n. 24471/2022) Altresì, per quanto attiene al profilo dell'omesso esame, Come è noto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, 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 la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4 novembre 2013 n. 24679; Cass. 16 novembre 2011 n. 27197; Cass. 6 aprile 2011 n. 7921; Cass. 21 settembre 2006 n. 20455; Cass. 4 aprile 2006 n. 7846; Cass. 9 settembre 2004 n. 18134; Cass. 7 febbraio 2004 n. 2357).

Nè il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti (ad es.: Cass. 7 gennaio 2009 n. 42; Cass. 17 luglio 2001 n. 9662).

Per completezza argomentativa, quanto alla denuncia di vizio di motivazione, poichè è qui in esame un provvedimento pubblicato dopo il giorno 11 settembre 2012, resta applicabile ratione temporis il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) la cui riformulazione, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 , secondo le Sezioni Unite

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. Un. 7 aprile 2014 n. 8053).

I motivi terzo e quarto, dunque, prima ancora che inammissibili sono infondati e vanno disattesi.

.IV. Con il quinto motivo, infine, si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 4 per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61 , art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c. , nonchè del D.L. n. 16 del 2012, art. 8 per motivazione incoerente e contraddittoria in ordine ai rilievi Irap, nella sostanza lamentando che alla verifica del carattere di soggettiva inesistenza delle operazioni dovesse fare seguito la deducibilità dell'Irap come lo era stato dell'Ires.

Com'è noto, la novella del 2012 ha consentito la deduzione dei costi anche nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti ed a prescindere dal momento soggettivo del contribuente accertato (cfr. Cass. T., n. 9518/2023).

Non di meno, poichè la loro deducibilità è ammessa sempre che non si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo, il contribuente, per rendere decisiva l'omissione ascritta ai giudici di appello, avrebbe dovuto quantomeno allegare di aver trattato tali ultimi aspetti nel corso del giudizio di merito. Ciò in applicazione del principio secondo il quale, nel caso di denuncia, in sede di ricorso per cassazione, del vizio di omessa pronuncia, è necessaria l'illustrazione del carattere decisivo della prospettata violazione, dimostrando che ha riguardato una questione astrattamente rilevante, posto che, altrimenti, si dovrebbe cassare inutilmente la decisione gravata (Cass. n. 16102 del 2016).

In altri termini, il motivo è inammissibile non essendo stati riportati i passi degli atti dei gradi di merito ove il profilo era stato sollevato e non si tratti, invece, di motivo nuovo proposto per la prima volta davanti a questa suprema Corte di legittimità.

Pertanto, il ricorso dev'essere dichiarato inammissibile per intervenuta definizione agevolata - con spese a carico di chi le ha anticipate nel relativo rapporto processuale- nei confronti delle signore A.A. e B.B., già socie della Why Leather Srl , mentre per il resto ed in rapporto alla prefata Why Leather Srl è infondato e dev'essere rigettato;

le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso limitatamente alle sig.e A.A. e B.B., con spese processuali a carico di chi le ha anticipate, per adesione alla definizione agevolata; rigetta il ricorso proposto dalla Why Leather Srl . Condanna la parte ricorrente Why leather Srl alla rifusione delle spese di lite del presente giudizio di legittimità a favore dell'Agenzia delle entrate, liquidate in Euro diecimilatrecento/00, oltre a spese prenotate a debito.

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

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza