

Sentenza del 14/02/2023 n. 4563 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente opera nel settore della concia di pellame ed era attinta da avviso di accertamento per l'anno di imposta 2007 sul rilievo di operazioni soggettivamente inesistenti con società di mera facciata che generava una frode carosello, cui seguivano rilievi sulle discrepanze delle rimanenze di magazzino e, infine, sanzioni per irregolare tenuta delle scritture contabili.

Avendo aderito al consolidato nazionale per il 2007, la ripresa a tassazione verso la verificata soc. Ambra Srl si ripercuoteva nei confronti della sua controllante soc. Dal Maso Group Spa , attinta parimenti da consequenziale atto impositivo, donde reagivano le due società con distinti ricorsi che veniva riuniti dal collegio di primo grado che ne apprezzava in parte le ragioni, per cui appellava l'Ufficio e, per i capi di propria soccombenza, anche la parte contribuente in via incidentale. Nel frattempo, l'Ufficio procedeva con autotutela parziale sui costi soggettivamente inesistenti.

L'appello principale era accolto e quello incidentale respinto, per cui la sentenza di secondo grado sostanzialmente confermava l'impianto dell'originaria ripresa a tassazione, per cui propongono ricorso per cassazione le due società, nelle rispettive posizioni di contribuente direttamente incisa e di controllante solidalmente responsabile per il consolidato nazionale, affidandosi a dodici articolati motivi, cui replica con tempestivo controricorso l'Avvocatura generale dello Stato.

Motivi della decisione

Vengono proposti dodici mezzi di ricorso.

.I. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46, nella sostanza lamentando che il collegio d'appello non abbia preso atto della parziale cessazione della materia del contendere in relazione al provvedimento di autotutela sulla deduzione dei costi.

Dall'esame della sentenza in scrutinio, segnatamente a pag. 3, quarto capoverso, emerge che il collegio di secondo grado abbia preso atto dell'autotutela parziale dell'Ufficio, per cui in tal senso dev'essere letta anche la successiva parte motiva della sentenza, ove la parte contribuente vede una pronuncia ultra petita. La circostanza che il dispositivo non sia stato consequenziale alla motivazione rafforza la doglianza di parte privata, rendendosi necessaria una precisa presa di posizione nel decisum, non è infatti sufficiente che il patrono erariale, a pagina 3 del proprio

scritto difensivo, abbia dichiarato di far propria l'interpretazione favorevole al contribuente e di non aver chiesto esecuzione per i capi di domanda usciti dal contendere a seguito dell'autotutela. Il motivo è quindi fondato.

.II. Con il secondo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, direttiva 2006/112/CEE, artt. 167 e 168, nella sostanza lamentando che l'assenza di elemento soggettivo della consapevolezza della frode sia irrilevante per l'assoggettamento al tributo.

Con il terzo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 19 e 21, nonché degli artt. 2697 e 2727 c.c., laddove la CTR non ha posto sull'Amministrazione l'onere di provare la partecipazione del contribuente alla frode, ma spetti sul contribuente l'onere di provare di aver incolpevolmente ignorato la frode.

I due motivi, strettamente connessi, possono essere trattati congiuntamente, vertendosi sul medesimo tema della consapevolezza di partecipare alla frode.

Sul punto è intervenuta più volte questa Suprema Corte di legittimità, affermando che in tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse 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 incombente 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 (cfr. Cass. V, n. 15369/2020; conformi n. 27566/2018 e n. 21104/2018).

La sentenza gravata ha fatto malgoverno di questi principi, sia ritenendo irrilevante il momento soggettivo della consapevolezza, sia non dando conto se l'apporto probatorio fornito dall'Ufficio fosse sufficiente a raggiungere il grado di presunzione, tale da far scattare a carico del contribuente l'onere di aver adoperato tutta la diligenza da richiedersi nel caso concreto. I motivi sono dunque fondati.

.III. Con il quarto motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 4, in violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, nella sostanza lamentando che la CTR si sia pedissequamente rimessa alle deduzioni dell'Ufficio, respingendo l'appello incidentale della contribuente.

Anche sul punto è intervenuta più volte questa Corte, affermando che la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce infatti al giudice di legittimità non già il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la mera facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta 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, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005, n. 4842/2006, Cass. V, n. 5583/2011).

Non ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n. 2355). Quando cioè la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, anche se manchi una specifica argomentazione in proposito (v. Cass., 21/10/1972, n. 3190; Cass., 17/3/1971, n. 748; Cass., 23/6/1967, n. 1537).

Peraltro, la circostanza che la sentenza abbia ritenuto di richiamare la motivazione dell'atto impositivo, piuttosto che le ragioni rappresentate in giudizio dall'Amministrazione finanziaria non significa pedissequo recepimento, bensì valutazione critica che nel bilanciamento dei diversi apporti probatori o delle opposte argomentazioni ha indotto a ritenere prevalenti gli uni sulle altre.

Il motivo è quindi infondato.

.IV. Con il quinto motivo si prospetta ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 4 per violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell' art. 112 c.p.c. per omissione di pronuncia sull'inammissibilità del motivo di impugnazione ove l'Ufficio ha sostenuto la legittimità della presunzione di cessione "in nero" di merci, proposta con eccezione D.Lgs. n. n. 546 del 1992, ex art. 53, non considerata nella gravata sentenza.

Con il sesto motivo si prospetta sempre censura ex art. 360 c.p.c., n. 4 per violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell' art. 112 c.p.c., per omissione di pronuncia sull'inammissibilità del motivo di impugnazione ove l'Ufficio ha sostenuto la legittimità della presunzione di cessione "in nero" di merci, contestando che l'Agenzia delle entrate abbia modificato in secondo grado la motivazione degli atti impositivi.

I motivi possono essere trattati congiuntamente, vertendo su circostanze contigue ed inerenti i profili del contraddittorio e del thema decidendum. Essi assolvono l'onere dell'autosufficienza, contenendo i passi degli atti processuali dei gradi di merito ove sono stati formulati, tuttavia, anche in questi casi, per la richiamata giurisprudenza, l'accoglimento di una tesi non richiede la confutazione analitica di quella opposta. Nello specifico, l'accoglimento dell'appello implica la ritenuta proponibilità del mezzo di gravame e che in secondo grado non vi sia stata alcuna modificazione degli atti impositivi, che peraltro vengono ad affinarsi fisiologicamente nel corso del giudizio in ragione del generale potere di riquilificazione della domanda e di rideterminazione dell'atto impositivo. Ed infatti, la natura impugnatoria accertatoria della giurisdizione tributaria, si riflette nel suo carattere misto oggettivo e soggettivo e muove da un atto introduttivo teso alla demolizione di un provvedimento amministrativo a contenuto impositivo al fine di accertare l'esatto perimetro dell'obbligazione tributaria, sicchè resta preclusa al giudice di merito la cognizione di vizi del provvedimento non esplicitamente prospettati nel termine decadenziale fissato per la notifica del ricorso. (cfr. Cass. V, n.

10779/2007; n. 13742/2015; Cass.VI - 5, n. 11223/2016; n. 15769/2017). Pertanto, il giudice tributario, nell'ambito di un processo a cognizione piena diretto ad una decisione sostitutiva tendente all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, quando ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'Amministrazione, non deve, nè può, limitarsi ad annullare "in toto" l'atto impositivo, ma deve accertare e quantificare entro i limiti posti dal "petitum" delle parti l'entità della pretesa fiscale, dandone un contenuto quantitativo diverso da quello sostenuto dai contendenti, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c. in tal modo determinando l'ammontare effettivo delle imposte e delle sanzioni dovute dal contribuente, senza che ciò violi il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l'esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del "quantum" della pretesa tributaria (cfr. Cass. V, n. 3080/2021).

I motivi sono pertanto infondati.

.V. Con il settimo motivo si profila censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 4, nella sostanza lamentando che il collegio d'appello non abbia riconosciuto come il rilievo sulle rimanenze non si fondi su di una differenza quantitativa di merci in magazzino, ma su di una differenza di valore tra rimanenze di inizio e fine anno iscritte a bilancio.

L'esame della gravata sentenza fa emergere che nell'ultima pagina, al terzo capoverso, sia stato preso in considerazione tale profilo, evidenziando e, richiamando in questo condividendole, le conclusioni istruttorie circa le consistenti ed ingiustificate variazioni di magazzino essenzialmente sull'applicazione di un criterio di valutazione di stock, il che è cosa diversa dall'esame analitico della merce presente per dedurne la cessione non contabilizzata. Sul punto, questa Corte è intervenuta in più occasioni affermando che in tema di accertamento dell'IVA e delle imposte sui redditi, in base del D.P.R. n. 441 del 1997, art. 4, comma 2, le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui D.P.R. n. 600 del 1973, art. 14, comma 1, lett. d) o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate, costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo, presunzione che è relativa e superabile non con qualunque mezzo di prova, ma solo con le prove tassativamente indicate del citato D.P.R. n. 441 del 1997, artt. 1 e 2, (cfr. Cass. V, n. 31273/2018).

Se è pur vero che al regime di questa presunzione speciale e strettamente codificata si affianca il regime presuntivo ordinario basato sugli indizi gravi, precisi e concordati (cfr. Cass. V, n. 12245/2018), non è men vero che tale profilo non è stato verificato dai giudici d'appello in relazione alle risultanze probatorie, donde la sentenza merita di essere cassata con rinvio ai giudici d'appello. Donde il motivo è fondato e merita accoglimento.

.VI. Con l'ottavo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 3 per violazione D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), ove la sentenza d'appello ha ritenuto legittimo l'accertamento induttivo in presenza di scritture contabili complessivamente inattendibili, fattispecie prevista

dal comma 2 del medesimo articolo, mentre l'Ufficio ha proceduto con accertamento analitico induttivo, come dichiarato nell'atto impositivo.

Contrariamente a quanto dedotto dalla ricorrente, la C.T.R. non ha affermato che l'accertamento è stato effettuato ai sensi dell'art. 39, comma 2, (accertamento induttivo puro), anzi ha affermato che l'accertamento, connotato da elementi induttivi, è avvenuto "sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti" proprie dell'accertamento compiuto ex art. 39, comma 1, lett. d), e non ex art. 39, comma 2, che invece consente l'utilizzazioni di presunzioni semplici non qualificate. Infatti, secondo la giurisprudenza di questa Corte l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, commi 2 e 3, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente, utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni. Gli elementi assunti a fonte di presunzione, peraltro, non devono essere necessariamente plurimi, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su di un elemento unico, purchè preciso e grave, la cui valutazione non è sindacabile in sede di legittimità se adeguatamente motivata (Cass. V, n. 26036/2015; Cass. V, n. 25217/2018; Cass. V, n. 27552/2018). L'esame complessivo di sentenza, accertamento e processo verbale di constatazione conduce a ritenere la piena coerenza fra atto amministrativo e scrutinio del giudice.

.VII. Con il nono motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 5 per omesso esame relativo alla circostanza che i valori delle rimanenze iniziali e finali è stato determinato applicando un criterio contabile, senza il confronto con le effettive rimanenze presenti in magazzino.

Con il decimo motivo si prospetta ancora censura ex art. 360 c.p.c., n. 5, per omesso esame relativo alla circostanza che il recupero ad imposizione dei maggiori ricavi risulta irrealistico ed inverosimile.

I motivi possono essere trattati congiuntamente, stante l'obbligatoria connessione sono inammissibili, vertendo su giudizi di fatto, piuttosto che su mancato esame di circostanze, riducendosi ad una diversa prospettazione di fatti considerati e ritenuti rilevanti per la soluzione opposta a quella prospettata dalla parte contribuente.

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).

Donde i motivi sono inammissibili.

.VIII. Con l'undicesimo motivo si è prospettata censura ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, per non essersi pronunciata sulla doglianza di infondatezza e illegittimità del capo di sentenza di primo grado riferito alle sanzioni per irregolare tenuta delle scritture contabili. Il motivo può essere riformulato come doglianza di motivazione apparente. E tale è quanto contenuto al settimo ed ottavo capoverso dell'ultima pagina della sentenza in scrutinio, riducendosi la motivazione sotto il minimo per cogliere il percorso logico giuridico che sostiene il decisum. Ed infatti, 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). Il motivo è pertanto fondato e merita accoglimento.

L'assunto del collegio di secondo grado non considera che sul punto vi è l'appello incidentale della parte contribuente che ha contestato espressamente la sanzione sulla tenuta delle scritture. Donde il motivo è fondato.

.IX. Infine, con il dodicesimo motivo, si prospetta censura ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, per omissione di pronuncia sul motivo d'appello (incidentale) relativo alla rettifica della perdita dichiarata da Conceria Ambra.

Il motivo assolve l'onere dell'autosufficienza riproducendo i passi degli atti processuali di merito dove è stato proposto, mentre dall'esame della gravata sentenza non si evince che il tema sia stato trattato, nè si può ritenere applicabile il rigetto implicito, non evincendosi in alcun modo una tesi contraria che sia stata accolta, posto che l'argomento resta eccentrico alle statuizioni del collegio d'appello. Donde il motivo è fondato e merita accoglimento.

Conclusivamente il ricorso va accolto per le ragioni attinte dai motivi primo, secondo, terzo, settimo, undicesimo e dodicesimo.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi primo, secondo, terzo, settimo, undicesimo e dodicesimo, rigetta il quarto, quinto, sesto, ottavo, inammissibili i rimanenti, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per il Veneto, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza