

Sentenza del 20/05/2024 n. 14025 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza n. 97/16/23 del 09/01/2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania (di seguito CGT2) accoglieva parzialmente l'appello principale proposto da Euroservice Srl in liquidazione (di seguito Euroservice) e rigettava l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 136/05/22 della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP), che, a sua volta, aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2015.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso a seguito del recupero a tassazione di alcune componenti negative di reddito e, in particolare: costi relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, conseguenti a sovrapproduzione; costi per sponsorizzazioni attinenti ad operazioni inesistenti;

accantonamenti iscritti al fondo svalutazione crediti.

1.2. La CGT2 accoglieva parzialmente l'appello del contribuente e rigettava l'appello incidentale di AE, evidenziando che: a) la configurabilità di una frode fiscale e il rilevante importo della pretesa fiscale giustificavano la notifica dell'avviso di accertamento nel corso del periodo di sospensione previsto dalla legislazione di emergenza in relazione alla pandemia COVID-19; b) non sussisteva alcun difetto di motivazione dell'avviso di accertamento e il contraddittorio endoprocedimentale era stato regolarmente espletato, come nemmeno contestato dalla società contribuente;

c) il giudizio civile svoltosi davanti al Tribunale di Napoli non si poneva in rapporto di pregiudizialità con quello tributario, né poteva configurarsi alcun giudicato;

d) le emergenze probatorie inducevano a ritenere sussistente la contestata sovrapproduzione, preso come parametro valutativo l'anno 2017; d) andavano riconosciuti i costi per sponsorizzazioni in ragione della previsione dell' art. 90 , comma 8, della l. 27 dicembre 2002, n. 289 .

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. Euroservice resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale, affidato a quattro motivi, depositando, altresì, memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Il ricorso principale proposto da AE è affidato a tre motivi, che vengono di seguito riassunti.

1.1. Con il primo motivo di ricorso principale si deduce la nullità della sentenza e/o del procedimento ai sensi dell' art. 111 Cost., degli artt. 1 , 2 , e 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 132 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CGT2 reso motivazione apparente e illogica: a) applicando all'anno d'imposta 2015 la medesima redditività dell'anno d'imposta 2017; b) ritenendo riconoscibili i costi di sponsorizzazione.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso principale si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione degli artt. 7 e 76 del TUIR e dell' art. 2697 cod. civ., per avere il giudice di appello erroneamente rideterminato la redditività d'impresa in misura pari ad altro anno d'imposta (il 2017), del tutto autonomo.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso principale si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e/o del procedimento ex art. 115 cod. proc. civ., per avere la CGT2, con riferimento ai costi per sponsorizzazioni, travisato la prova.

2. Il ricorso incidentale di Euroservice è, invece, affidato a quattro motivi, che vengono di seguito illustrati.

2.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione e falsa applicazione dell' art 157 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 , conv. con modif. dalla l. 17 luglio 2020, n. 77 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CGT2 omesso di dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento per mancato rispetto del termine di sospensione previsto dalla legislazione di emergenza in relazione alla pandemia COVID-19, in assenza dei requisiti di indifferibilità ed urgenza previsti dalla legge.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si contesta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell' art. 12 , comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 , per avere la CGT2 omesso di dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento in ragione del difetto di motivazione denunciato.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso incidentale si lamenta, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell' art. 116 cod. proc. civ., per avere la CGT2 disatteso la documentazione probatoria offerta dal contribuente (giudicato esterno) senza alcuna valutazione critica.

2.4. Con il quarto motivo di ricorso incidentale si contesta violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ. e dell' art. 7 , comma 5 bis, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CGT2 fondato la propria decisione in ordine alla sovrapproduzione o alle operazioni inesistenti senza rispettare i principi giurisprudenziali espressi dalla S.C. in tema di onere della prova e presunzioni semplici.

3. Il primo ed il secondo motivo di ricorso incidentale, involgenti la nullità dell'avviso di accertamento, rispettivamente, per l'essere stato notificato nel periodo di sospensione previsto dalla legislazione di emergenza in relazione alla pandemia COVID-19 e per difetto di

motivazione, devono essere prioritariamente esaminati in quanto idonei, se accolti, a definire in limine il giudizio.

4. Il primo motivo di ricorso incidentale è infondato.

4.1. Secondo la previsione dell' art. 157 , comma 1, del d.l. n. 34 del 2020 , "(...) gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, (...), scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, (...)".

4.1.1. Il successivo comma 6 chiarisce che "Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità di applicazione del presente articolo".

4.1.2. AE, con circolare n. 25/E del 20/08/2020 , ha integrato, quindi, la previsione di legge (Par. 3.10.3), statuendo che "A titolo esemplificativo, l'invio delle comunicazioni e la notifica di atti durante il periodo di sospensione può considerarsi legittima anche nei seguenti casi:

- comunicazioni o atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell' articolo 331 del codice di procedura penale;
- comunicazioni o atti destinati a soggetti sottoposti a procedure concorsuali, per la tempestiva insinuazione nel passivo;
- pericolo per la riscossione".

4.2. Ciò premesso, la CGT2 ha specificato che l'avviso di accertamento impugnato è stato correttamente notificato nel periodo di sospensione previsto dall'art. 157 del d.l. n. 34 del 2000 in quanto l'Amministrazione finanziaria ha prospettato un'ipotesi di frode, per la quale è ipotizzabile un reato. Ricorrerebbero, pertanto, le condizioni di indifferibilità e urgenza idonee a giustificare la notificazione dell'avviso di accertamento durante il periodo di sospensione.

4.3. La decisione della CGT2 è condivisibile proprio in ragione del dato normativo così come integrato dalla menzionata circolare dell'Agenzia delle entrate. Detta circolare non ha natura meramente interpretativa, la cui efficacia non è vincolante, ma si tratta di una circolare applicativa, idonea a completare il precetto di rango primario con l'inserimento di una normativa di dettaglio, come tale vincolante in virtù dello stesso rinvio contenuto nella legge.

4.4. Va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto: "Gli avvisi di accertamento concernenti la sussistenza di una frode IVA idonea a giustificare la comunicazione di una notizia di reato ai sensi dell' art. 331 c.p.p. rientrano tra gli atti indifferibili e urgenti che possono essere notificati anche durante il periodo di sospensione previsto dall' art. 157 , comma 1, del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 , conv. con modif. dalla l. 17 luglio 2020, n. 7".

5. Il secondo motivo di ricorso incidentale è ugualmente infondato.

- 5.1. La ricorrente si duole essenzialmente del fatto che, a seguito delle osservazioni proposte avverso il processo verbale di constatazione, AE avrebbe emesso l'atto impositivo senza rendere specificamente conto, nel contesto dello stesso, di dette osservazioni.
- 5.2. Peraltro, l'obbligo di una motivazione per così dire rafforzata (l'Amministrazione finanziaria deve necessariamente dare conto, nel contesto dell'atto impositivo, delle osservazioni proposte dal contribuente) è previsto, solo in alcune ipotesi specifiche (studi di settore; abuso del diritto), ma non è affatto generalizzato (cfr. Cass. n. 8378 del 31/03/2017 ; Cass. n. 3583 del 24/02/2016), prevedendo la legge unicamente che l'atto impositivo debba essere motivato.
- 5.3. Ciò, all'evidenza, significa che l'atto impositivo, il quale non abbia menzionato e motivato in ordine alle osservazioni del contribuente, non è per queste ragioni nullo, occorrendo in proposito che venga dimostrato che quelle osservazioni non siano state in alcun modo prese in considerazione dall'Amministrazione finanziaria.
- 5.4. Nel caso di specie, dall'avviso di accertamento allegato al ricorso dalla stessa società contribuente si evince che le osservazioni di parte sono state criticamente valutate da AE, la quale ha altresì indicato, sebbene succintamente, le ragioni per le quali di tali osservazioni non ha tenuto conto.
- 5.5. Non si riscontra, pertanto, alcuna violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria e nessun vizio di motivazione dell'atto impugnato, dovendo le questioni poste da Euroservice essere esaminate nel merito, così come ha fatto la CGT2.
6. Con riferimento alla questione concernente la redditività dell'impresa, il primo motivo di ricorso principale, in cui si denuncia (in parte qua) motivazione apparente della sentenza impugnata, va letto unitamente al secondo motivo di ricorso principale. Entrambi i motivi sono infondati.
- 6.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché 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).
- 6.2. Nel caso di specie, la CGT2 sottolinea l'anomalia dei costi da esternalizzazioni per come emergenti dalla contabilità aziendale e, in particolare, la circostanza che solo per l'anno d'imposta 2017 la contabilità si appalesa attendibile. Correttamente, pertanto, l'anno 2017 è stato utilizzato dalla CTP quale utile parametro della redditività dell'impresa.
- 6.3. Orbene, la motivazione resa dalla CGT2 non è né apparente, né illogica avendo il giudice di appello chiarito le ragioni per le quali è stato scelto il coefficiente di redditività relativo all'anno d'imposta 2017, con conseguente infondatezza del primo motivo di ricorso principale. E la

ritenuta utilizzazione di detto parametro anche per l'anno d'imposta 2015 costituisce esercizio di una legittima valutazione di merito, senza che possa ragionevolmente sostenersi la violazione del principio di autonomia degli anni d'imposta, per nulla messo in discussione dal ragionamento presuntivo del giudice di appello (con conseguente infondatezza anche del secondo motivo di ricorso principale).

7. Con riferimento alla questione concernente le spese di sponsorizzazione, il primo motivo di ricorso principale, in cui si denuncia (in parte qua) motivazione apparente della sentenza impugnata, va letto unitamente al terzo motivo di ricorso principale. Entrambe le censure vanno disattese.

7.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "le spese di sponsorizzazione di cui all' art. 90 , comma 8, della l. n. 289 del 2002 , sono assistite da una "presunzione legale assoluta" circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, a condizione che: a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale" (Cass. n. 14232 del 07/06/2017 , che richiama Cass. n. 5720 del 23/03/2016).

7.2. Non è dubbio, inoltre, che la superiore presunzione legale di inerenza/deducibilità delle spese di sponsorizzazione di società sportive dilettantistiche opera in virtù della sola ricorrenza dei presupposti previsti dalla norma, senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori e, in particolare, l'antieconomicità della spesa (Cass. n. 8981 del 06/04/2017).

7.3. La CGT2, pertanto, non ha motivato apparentemente, avendo fatto espresso richiamo alla disciplina delle sponsorizzazioni e ritenendo, evidentemente, sussistenti le condizioni per la sua applicazione nel caso di specie.

7.4. Sotto altro profilo, "una censura relativa alla violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si alleggi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione" (Cass. n. 6774 del 01/03/2022 ; Cass. n. 1229 del 17/01/2019 ; Cass. n. 27000 del 27/12/2016).

7.5. Invero, è stato di recente affermato che "Il travisamento del contenuto oggettivo della prova - che ricorre in caso di svista concernente il fatto probatorio in sé e non di verifica logica della riconducibilità dell'informazione probatoria al fatto probatorio -trova il suo istituzionale rimedio nell'impugnazione per revocazione per errore di fatto, laddove ricorrano i presupposti richiesti dall' art. 395 , n. 4, c.p.c., mentre - se il fatto probatorio ha costituito un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare e, cioè, se il travisamento rifletta la lettura del fatto probatorio prospettata da una delle parti - il vizio va fatto valere ai sensi dell'art. 360, n. 4, o n. 5, c.p.c., a seconda che si tratti di fatto processuale o sostanziale" (Cass. S.U. n. 5792 del 05/03/2024).

7.6. Il terzo motivo va, quindi, ritenuto inammissibile, avendo la CGT2 chiaramente esaminato il fatto sostanziale e avendo la ricorrente proposto unicamente un vizio di violazione di legge.

8. Il terzo motivo di ricorso incidentale, attinente alla questione del mancato rilievo del giudicato esterno, è inammissibile.

8.1. Euroservice fa riferimento ad un giudicato esterno che si sarebbe formato in ragione degli esiti del procedimento civile tra i soci della Euroservice, A.A. e B.B., nel corso del quale sarebbe stata accertata l'insussistenza della contestata sovrapproduzione.

8.2. Orbene, nessun giudicato esterno avente refluenza nel presente giudizio può dirsi sussistere, perché, come osservato anche dal giudice di appello, il giudizio civile è autonomo rispetto a quello tributario, anche in ragione delle differenti parti e delle differenti finalità cui i due giudizi tendono. Invero, l'uno è mirato ad accertare responsabilità personali di un soggetto persona fisica (B.B.) rispetto al danno che può aver causato alla parte ricorrente (A.A.) per le motivazioni esposte nell'atto di citazione; l'altro riguarda le conseguenze di irregolarità fiscali constatate in sede di verifica in capo ad un soggetto giuridico (Euroservice), dotato di propria autonomia e distinto dalla persona fisica che ha agito in suo nome e per suo conto.

8.3. La motivazione del giudice di appello non è, peraltro, contestabile sotto il profilo della violazione dell' art. 116 cod. proc. civ., a meno che, come precedentemente ricordato, si alleggi la violazione delle regole di utilizzabilità delle prove (cfr. le già citate Cass. n. 6774 del 01/03/2022 ; Cass. n. 1229 del 17/01/2019 ; Cass. n. 27000 del 27/12/2016).

9. Il quarto motivo di ricorso incidentale, infine, attinente al difetto di sussistenza di indizi gravi, precisi e concordanti, idonei a fondare l'avviso di accertamento, è infondato.

9.1. La CGT2 ha correttamente valorizzato, valutandoli nel loro complesso, i numerosi elementi indiziari forniti dall'Ufficio a sostegno della contestazione di operazioni parzialmente inesistenti e richiamati nella sentenza della CTP allegata agli atti del presente procedimento (mancanza di contratti con le società satelliti; fatture generiche e con doppia numerazione, aventi tutte la stessa veste grafica; pagamenti non effettuati per l'intero importo o effettuati per cassa per importi superiori a quelli della normativa antiusura ovvero non riscontrati in contabilità; società satelliti con scritture inattendibili, tutte riconducibili ad Euroservice, operanti in monocommittenza e con vita breve, che utilizzavano lo stesso personale della società cessata), soffermandosi in particolare sull'andamento anomalo di ricavi e costi nei bilanci di Euroservice;

quindi, con legittima e logica valutazione di merito, ha ritenuto che gli stessi costituiscano elementi indiziari della sovrapproduzione, nel pieno rispetto dei principi enunciati dalla giurisprudenza di questa Corte.

9.2. Invero, con specifico riferimento alle operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria "ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in

quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo" (Cass. n. 28628 del 18/10/2021 ; conf. Cass. n. 18118 del 14/09/2016).

9.3. Grava, invece, sul contribuente l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 28628 del 2021 , cit.).

9.4. Inoltre, 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 esse 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).

9.5. In definitiva, la CGT2 ha valutato gli elementi indiziari forniti da AE, ha ritenuto che gli stessi integrassero una valida presunzione in ordine all'esistenza di operazioni parzialmente inesistenti dal punto di vista oggettivo ed, infine, ha correttamente applicato la regola dell'onere probatorio, facendo cadere su Euroservice la prova contraria, non assolta.

9.6. Del resto, la società contribuente - con la proposizione di un vizio di violazione di legge - non può sostituire la propria valutazione dei fatti con quella legittimamente fatta propria dalla CGT2, così realizzando una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019 ; Cass. n. 640 del 14/01/2019 ; Cass. n. 24155 del 13/10/2017 ; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

10. In conclusione, vanno rigettati sia il ricorso principale che il ricorso incidentale.

10.1. La reciproca soccombenza giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente procedimento.

10.2. Poiché il ricorso incidentale è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi dell' art. 1 , comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 , che ha aggiunto il comma 1 quater dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, 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 principale ed il ricorso incidentale e compensa tra le parti le spese del presente procedimento. Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della l. n. 228 del 2012 , dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente incidentale del contributo unificato previsto per il ricorso incidentale a norma dell'art. 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza