

Sentenza del 16/01/2024 n. 1620 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica fiscale condotta dal Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Palermo, l'Agenzia delle Entrate emetteva avviso di accertamento, mediante il quale, per l'anno d'imposta 2006, contestava alla contribuente l'illegittima deduzione di costi ai fini delle Imposte dirette, l'indebita detrazione di IVA e l'indebita deduzione di quote di ammortamento, recuperando le maggiori imposte dovute e irrogando contestualmente sanzioni. Alla base dell'avviso di accertamento constava la riqualificazione, da parte dell'erario, dei rapporti commerciali intrattenuti da Elektromarket con la società cooperativa denominata Max Services. Il contratto di appalto di servizi finalizzato alla gestione dei magazzini veniva, infatti, reputato "non genuino", in quanto idoneo a celare un'illecita somministrazione di manodopera. La CTP di Palermo accoglieva parzialmente il ricorso della contribuente, annullando l'avviso nella parte in cui recuperava i costi ai sensi del co. 4-bis L. n. 537 del 1993 e per il mancato riconoscimento della detrazione IVA.

La CTR della Sicilia rigettava il successivo appello erariale, per il cui tramite l'Agenzia insisteva sull'indeducibilità dei costi ai fini IRAP e sull'indetraibilità dell'IVA.

Il ricorso per cassazione dell'Agenzia è affidato a quattro motivi. Resiste la contribuente con controricorso, illustrato con successiva memoria.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si lamenta la falsa applicazione dell' art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 , ai sensi dell' art. 360 , n. 3, c.p.c., per avere la CTR erroneamente applicato la disciplina dell'abuso del diritto ad una fattispecie nel cui quadro l'erario aveva contestato la simulazione del contratto e non l'elusione d'imposta. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione, ai sensi dell' art. 360 , n. 3, c.p.c., dell' art. 1665 c.c. e dell' art. 29 , co. 1, D.Lgs. n. 276 del 2003 , per avere la CTR trascurato di valorizzare la sussistenza di indici sintomatici tipici degli "appalti illeciti di manodopera".

Con il terzo motivo di ricorso si censura, ai sensi dell' art. 360 , n. 5, c.p.c., l'omesso esame di fatti decisivi per la controversia, oggetto di discussione tra le parti, dai quali si evince l'esistenza di un'illecita interposizione di manodopera.

Con il quarto motivo di ricorso ci si duole, infine, della violazione e falsa applicazione dell' art. 39 , co. 1, lett. D), d.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 2697 c.c., ai sensi dell' art. 360 , n. 3, c.p.c., per avere la CTR fatto malgoverno delle regole che presiedono alla distribuzione dell'onere della prova.

Preliminare all'esame del ricorso è l'intervenuta formazione del giudicato esterno.

Invero, nel costituirsi in giudizio con rituale controricorso la contribuente ha, invero, sollevato eccezione così testualmente articolata: "La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, in fondamento sia dell'avviso per cui è causa, sia dell'avviso di accertamento (Omissis), per Ires, Iva ed Irap relativi all'anno di imposta 2007, con la sentenza n. 2586/25/14, aveva preso puntuale posizione sul punctum dolens prospettato negli odierni motivi di ricorso. La Commissione Tributaria Regionale, in quel caso, aveva affermato che "la ritenuta non genuinità del contratto di appalto in discorso, non appare adeguatamente sufficientemente provata e pertanto deve essere disatteso il contrario assunto espresso nella sentenza impugnata, ritenendosi valido ed effettivo, in carenza di dati certi ed incontrovertibili di contraria valutazione, il contratto in questione". Tale capo della sentenza non fu gravato, né in via principale né in via incidentale, dall'Agenzia. Pertanto in via principale si invoca l'effetto del giudicato esterno, implicito".

In realtà, la pronuncia di merito richiamata dalla controricorrente a sostegno dell'eccezione di giudicato è stata gravata con ricorso per cassazione, definito a sua volta con la sentenza emessa da questa Corte il 17 novembre 2021, recante il n. 34876. Nell'occasione questa Corte ha affermato che "nel caso in esame ... il giudice d'appello ha ritenuto non adeguatamente provata la natura non genuina dell'appalto, sicché l'appalto si deve appunto ritenere genuino e scaturigine di prestazioni di servizio imponibili ai fini dell'iva".

È proprio con riferimento a tale specifica statuizione contemplata dalla pronuncia di legittimità che va rilevata la sussistenza di un giudicato in ordine al profilo qualificatorio della fattispecie, quindi alla sussumibilità del rapporto oggetto di controversia entro il paradigma dell'appalto cd. "genuino", anziché entro l'archetipo della interposizione fittizia di manodopera.

D'altronde, in tema di impugnazione di un avviso di accertamento, laddove l'operazione economica imponibile sia già stata qualificata in altro giudizio con pronuncia giurisdizionale avente efficacia di cosa giudicata, quest'ultima può essere rilevata d'ufficio quale giudicato "esterno" anche in sede di legittimità, quanto alla ricostruzione del fatto, comportando l'assoggettamento di detta operazione al correlato regime fiscale. Nella specie, in effetti, il riconoscimento del rapporto intercorso fra la contribuente e la cooperativa alla stregua di contratto di appalto genuino operato dalla sentenza di legittimità rivela crismi di definitività, essendo assunta a res iudicata, tanto che il profilo in contestazione non si può prestarsi in questa sede a ridiventare controvertibile ai fini dell'imposizione fiscale.

La questione decisa nel precedente evocato riguardava un altro avviso di accertamento in relazione alla medesima fattispecie e in quella sede si è accertato che l'operazione economica sottostante andava qualificata come appalto genuino e non come somministrazione di manodopera.

Il giudicato, del resto, pur non identificandosi con gli elementi normativi astratti, è ad essi assimilabile, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto (Cass., Sez. V, 5 aprile 2023, n. 9368 ; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2023, n. 6040 ; Cass., Sez. V, 13 luglio 2022, n. 22173 ; Cass., Sez. Lav., 21 aprile 2022, n. n. 12754; Cass., Sez. VI, 7 gennaio 2021, n. 48). Trattandosi della

medesima operazione economica, il giudicato esterno non può non essere applicato nella specie, stante l'importanza attribuita al giudicato anche dal diritto dell'Unione, al fine sia di garantire tanto la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici quanto una buona amministrazione della giustizia, nel caso

aprile 2023, DIGI Communications, C-329/21, punto 58; CGUE, 14 maggio 2020, Országos Idegenrendészeti Főigazgatóság Délalföldi Regionális Igazgatóság, C-924/19 PPU e C-925/19 PPU, punto 185). Diversamente, l'applicazione del giudicato secondo la disciplina di diritto interno potrebbe ostare all'applicazione del diritto dell'Unione solo ove si verta in tema di pratiche abusive (CGUE, 3 settembre 2009, Olimpiclub, C 2/08, punti 30, 32). Pratiche abusive che, nella specie, non risultano prospettate. Il ricorso va, in ultima analisi, rigettato.

L'esito del giudizio, in dipendenza di sopravvenute ragioni estranee all'odierna controversia, quali la formazione di un giudicato esterno preclusivo di una diversa soluzione, rilevato d'ufficio con riferimento alla sentenza n. 34876 del 17 novembre 2021, anziché con riguardo alla sentenza di merito veicolata dalla controricorrente mediante la propria eccezione, integra le «gravi ed eccezionali ragioni» giustificanti, a norma dell' art. 92 c.p.c. la compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio (Cass., Sez. Lav., 31 maggio 2019, n. 14883 ; Cass., Sez. Lav., 26 giugno 2018, n. 16847).

P.Q.M. Rigetta il ricorso; compensa le spese del giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza