

Sentenza del 02/08/2024 n. 21846 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Regione della Lombardia, sez. staccata di Brescia, è stato rigettato l'appello proposto dalla società G.L.M. Srl avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Mantova n. 317/2/15 che ha rigettato il ricorso introduttivo avente ad oggetto due avvisi di accertamento Iva, Ires, Irap e sanzioni per gli anni di imposta 2011 e 2012 notificati alla contribuente.

Le riprese hanno tratto origine dall'ATI orizzontale costituita in data 29/10/2011 dalla contribuente con la società A.A. Srl per la bonifica di impianti finalizzata al decommissioning di un impianto di produzione, lavori che la seconda società si è impegnata ad eseguire nei confronti della contribuente in un arco temporale in parte riferibile all'anno d'imposta 2011 e, in parte, al 2012.

Per quanto interessa in questa sede, in quanto materia ancora contesa, un primo rilievo emerso dall'articolata attività di accertamento, ha riguardato i costi indicati nelle fatture contestate dall'Amministrazione, i quali non avrebbero dovuto essere dedotti, né detratti ai fini IVA, in quanto privi di documentazione giustificativa e in assenza dei requisiti di precisione, certezza, inerenza ed obiettiva determinabilità. È stato al proposito contestato che tra le due società non vi è stato alcun reale rapporto obbligatorio, in forza del quale la contribuente si è obbligata a pagare alla società A.A. gli importi corrispondenti all'esecuzione dei lavori oggetto di ATI.

Un secondo rilievo ha tratto origine dal raffronto tra il venduto, le fatture di acquisto e le giacenze finali per un importo, da cui è emersa una differenza non giustificata, quale valore presunto di cessione senza emissione di regolare fattura di vendita ai sensi dell' art. 4 , comma 2, del D.P.R. 441/1997 . L'imponibile, a seguito di contraddittorio con la società, è stato ridotto dall'Amministrazione a parziale giustificazione dell'incongruenza limitatamente a due delle fatture inizialmente contestate.

Il giudice di prime cure ha rigettato il ricorso introduttivo, disattendendo in via preliminare l'eccezione di difetto di motivazione degli avvisi di accertamento. Nel merito, ha ritenuto, quanto alla prima ripresa, non inerenti i costi, avuto riguardo per l'attività di impresa svolta dalla contribuente e, inoltre, ha accertato che le prestazioni fatturate non sono state eseguite dalla società A.A., se non in minima parte. Quanto alla seconda ripresa, il giudice ha accertato che le vendite sono avvenute in nero, anche sulla base del divieto di utilizzo in sede di contenzioso di documenti non originariamente esibiti nella fase amministrativa.

Tale decisione è stata integralmente confermata dal giudice d'appello il quale, preliminarmente, ha superato l'eccezione difetto di motivazione degli avvisi, tra l'altro, in quanto contenenti tutti gli elementi fondamentali della verifica. Nel merito, con riferimento alla ripresa relativa alla contestata certezza, determinabilità e inerenza dei costi relativi alle prestazioni oggetto del contratto di ATI, il giudice d'appello ha accertato che, secondo il contratto stipulato tra le due società costitutive dell'ATI, la A.A. Srl non avrebbe dovuto emettere alcuna fattura nei confronti della contribuente, come invece avvenuto. Inoltre, è stato ribadito l'accertamento di primo grado secondo cui le prestazioni descritte nelle fatture emesse dalla A.A. Srl non sono state materialmente eseguite o lo sono state per quantità insignificanti.

Circa la seconda ripresa oggetto di impugnazione, relativa alla fatturazione di prestazioni in nero, la CTR ha ritenuto le ragioni di doglianza della contribuente, già avanzate ed esaminate in sede amministrativa, non accoglibili come peraltro documentato dalla motivazione dell'atto di accertamento relativo.

Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidato a sei motivi che illustra con memoria, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, articolato in relazione all' art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. quanto al rilievo sul disconoscimento dei costi, viene dedotta la violazione e falsa applicazione da parte del giudice d'appello degli artt. 109 TUIR , 6 e 19 D.P.R. n. 633/1972 .

In particolare, in ricorso al proposito si afferma: "Il costo sostenuto da un imprenditore è deducibile anche se contestato giudizialmente fra le parti, allorché derivi comunque da un contratto in essere cui le parti contrattuali attribuiscono una interpretazione diversa, sia per il quantum che per l'an; tale per cui l'una parte ritenga di poter pretendere il saldo dall'altra in riferimento delle prestazioni svolte anziché in virtù dei risultati utili dell'operazione oggetto del contratto, ed anche se - in tale interpretazione - il credito vantato viene descritto con riferimento ad opere di cui si contesta in parte la piena e regolare esecuzione. Il costo sostenuto da un imprenditore è deducibile anche se sostenuto per strategie commerciali con anticipazioni a favore di un proprio partner commerciale."

2. Il motivo è inammissibile.

La censura si appunta solo su quella parte della sentenza di appello in cui, ad abundantiam, viene valorizzato il comportamento concretamente posto in essere dalla contribuente, ma non impugna specificamente la complessiva statuizione relativa al primo rilievo che ha disconosciuto i costi. La ratio fonda invece l'indeducibilità e indetraibilità sull'analisi del contratto di ATI, qualificato di tipo orizzontale. Tale qualificazione poggia su più elementi: 1) assenza di un atto modificativo dello stesso; 2) insussistenza di un obbligo da parte della contribuente di versare gli importi corrispettivi delle prestazioni dedotte nel contratto a carico della società A.A.; 3) assenza di SAL collegati alle fatture tranne un unico caso; 4) assenza di svolgimento delle prestazioni da parte della A.A. Srl tranne che in misura irrilevante; 5) assenza di documentazione ambientale.

La doglianza in disamina non coglie la compiuta e articolata ratio decidendi espressa dalla CTR con riferimento alla prima ripresa in cui sono stati disconosciuti i costi con conseguente

inammissibilità della censura per consolidata giurisprudenza della Corte (Cass. 11 gennaio 2007 n. 389 ; successive conformi, Cass. Sez. Un. 29 marzo 2013 n. 7931 ; Cass. 4 marzo 2016 n. 4293).

3. Con il secondo motivo, dedotto ex art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ., viene denunciata la nullità della sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 , comma 2 n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 , 112 e 161 cod. proc. civ., come richiamato dall' art. 1 comma 11 D.Lgs. n. 546/1992 . Si legge al proposito nel ricorso che il Giudice si sarebbe pronunciato "Su motivi mai dedotti in giudizio da Agenzia delle Entrate, la quale non ha fondato la contestazione della deducibilità dei costi sull'asserito ricorso a credito abusivo da parte di A.A. sibbene sull'assenza di inerenza, certezza e documentabilità del costo in quanto il debito vantato da A.A. era contestato dalla stessa GLM."

4. Il motivo è inammissibile. Innanzitutto, l'appello è stato proposto dalla società e non dall'Agenzia e, dunque, la CTR non può logicamente essersi pronunciata su motivi che l'Agenzia appellata non può aver proposto. In disparte da quanto precede, con riferimento alla ricognizione della materia giustiziabile va ribadito anche in questa sede il consolidato orientamento di questa Corte (Cass. Sez. Un, Sentenza n. 27435 del 2017), in base al quale l'interpretazione operata dal giudice di appello riguardo al contenuto e all'ampiezza della domanda giudiziale è assoggettabile al controllo di legittimità limitatamente alla valutazione della logicità e congruità della motivazione. A tal riguardo, il sindacato della Corte di cassazione comporta l'identificazione della volontà della parte in relazione alle finalità dalla medesima perseguite, in un ambito in cui, in vista del predetto controllo, tale volontà si ricostruisce in base a criteri ermeneutici assimilabili a quelli propri del negozio, diversamente dall'interpretazione riferibile ad atti processuali provenienti dal giudice, ove la volontà dell'autore è irrilevante e l'unico criterio esegetico applicabile è quello della funzione obiettivamente assunta dall'atto giudiziale (tra varie, cfr. Cass. 8 agosto 2006, n. 17947 e 21 febbraio 2014, n. 4205). Nel caso di specie, la contribuente ha male censurato la ricognizione della materia giustiziabile operata nella motivazione dalla CTR alle pagine 2 e 3 della sentenza, circa la sintesi dei motivi di appello della società e non dell'Agenzia - in particolare del punto b) quanto alla contestazione sui costi - nonché la risposta data dal giudice d'appello, dal momento che la ricorrente avrebbe dovuto contrastarla deducendo il vizio motivazionale e unicamente sotto il profilo della logicità e congruità della motivazione.

5. Con il terzo motivo, ai fini dell' art.360 primo comma n.5 cod. proc. civ., viene prospettata la nullità della sentenza anche per omesso esame di fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, con riferimento, si legge in ricorso, alla "Esatta estensione e natura della contestazione sviluppata da GLM nella propria causa contro A.A.: GLM nega l'esistenza (da un certo momento in poi) di utili, non del diritto contrattuale di GLM agli utili. Presenza di clausole nel contratto di ATI che comportano il diritto alla cessione dei beni risultanti dal decommissioning e l'obbligo per chi consegua utili di ripartirli."

6. L'Agenzia eccepisce l'inammissibilità della censura per "doppia conforme".

7. Il Collegio osserva che sulla questione, tra l'altro, la Commissione di primo grado ha affermato: "I lavori indicati nelle fatture emesse dalla società A.A. evidentemente non sono stati materialmente effettuati o sono stati fatti per quantità insignificanti, circostanza riconosciuta

nella memoria difensiva depositata al Tribunale fallimentare", statuizione riportata a pag. 14 del controricorso.

7.1. Il fatto è inoltre stato valutato anche dal Giudice dell'appello, che, a riguardo, tra l'altro, ha statuito: "Quanto al secondo punto il contratto di Associazione temporanea di imprese tra la ricorrente e la A.A. Srl è di tipo orizzontale... Ora, agli atti, non risulta variazione di tale rapporto di esecuzione, pertanto le fatture registrate sia nel 2011 e 2012 al conto patrimoniale nr... con il suo trasferimento al conto nr... Costi di bonifica impianti ATI acceso ai costi di esercizi non trovano cittadinanza nel contratto di ATI... Infatti nel 2011 vengono registrate le fatture nr. (omissis), (omissis), (omissis) tutte e tre emesse il 21/12/2011 per un totale di Euro 166.500,00 oltre l'IVA per un totale di Euro 204.465,00 come causale acconto lavori cantiere e così per le ft nr. (omissis), (omissis), (omissis) del 16/02/2012 e solo con la ft (omissis) del 02/04/2012 l'emissione è basata sul Sal nr. (omissis)... La presenza di criticità fiscali su queste fatture è avvalorata anche dalla mancanza di qualsivoglia certificato sullo stato ambientale di tali rifiuti di cui sarà responsabile la ricorrente...".

7.2. Alla luce di quanto precede, il motivo in disamina è inammissibile per doppia conforme con riferimento al paradigma del prospettato vizio motivazionale. Infatti, l'abrogazione dell' art. 348-ter cod. proc. civ., già prevista dalla legge delega n.206/2021 attuata per quanto qui interessa dal D.Lgs. n.149/2022 , ha comportato il collocamento all'interno dell' art. 360 cod. proc. civ. di un terzo comma, con il connesso adeguamento dei richiami, il quale ripropone la disposizione dei commi quarto e quinto dell'articolo abrogato e prevede l'inammissibilità del ricorso per cassazione per il motivo previsto dal n. 5 dell'art. 360 citato, ossia per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. La ricorrente non ha assolto al proprio onere di allegare la "diversità" delle "ragioni di fatto" considerate dalla dal giudice nel doppio grado di giudizio di merito.

7.3. La censura è inoltre inammissibile anche perché chiaramente diretta ad ottenere in sede di legittimità un nuovo apprezzamento del fatto, che è stato valutato dal giudice d'appello e che non ha in alcun modo basato la propria decisione solo sul principio di non contestazione, ma è stato pienamente considerato con precisi ancoraggi al quadro istruttorio raccolto nel processo.

8. Con il quarto motivo, relativo alla seconda ripresa per cessione di beni acquistati in nero, agli effetti dell' art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. viene prospettata la nullità della sentenza e procedimento per violazione e la falsa applicazione degli artt. 36 comma 2 n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 , 132 n. 4, 156 comma 2 e 161 cod. proc. civ., come richiamato dall'art. 1. comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 , per mancanza radicale di esposizione delle ragioni giuridiche e di fatto a sostegno del rigetto della domanda del contribuente.

9. Il motivo è inammissibile, per più ragioni.

9.1. Sotto un primo profilo di tecnica di formulazione, la quarta censura è mal congegnata, in quanto, da un lato deduce l'apparenza della motivazione e, dall'altro prospetta nel suo corpo che la società avrebbe prodotto in giudizio i documenti che consentirebbero di tracciare il materiale acquistato come bene e venduto come residuo rottamato. Così facendo, in termini inammissibili la ricorrente deduce come vizio di nullità della sentenza ciò che essa stessa ritiene essere un

difetto di motivazione della decisione fondata, a suo dire, su di un mancato esame degli elementi probatori dedotti in giudizio.

Inoltre, non solo la motivazione espressa nell'ultima pagina della sentenza impugnata non è priva di riferimenti alla fattispecie come ritiene la ricorrente e rispetta il minimo costituzionale senza che possa essere ritenuta apparente ma, per consolidata interpretazione giurisprudenziale (Cass. Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014), l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie offerte dalle parti e, come sopra visto, nella fattispecie il fatto storico è stato considerato.

9.2. Non v'è dubbio, infatti, che il fatto sia stato valutato in quanto la CTR ha affermato che la documentazione è carente in relazione alla prova dell'utilizzo dei beni e che le risposte dalla stessa fornite non possono ritenersi convincenti circa l'origine e destinazione dei beni.

10. Il quinto motivo, sempre relativo alla seconda ripresa e dedotto a sua volta ex art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ., lamenta anche la nullità della sentenza e del procedimento per violazione e la falsa applicazione degli artt. 36 comma 2 n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 , 132 n. 4, 115, 156 comma 2 e 161 cod. proc. civ., come richiamato dall' art. 1 comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 , non essendo necessaria a riguardo alcuna prova documentale, a differenza di quanto ritenuto dal giudice d'appello.

11. Il mezzo di impugnazione è inammissibile. Innanzitutto, nella sua stessa costruzione, come già osservato per il precedente motivo, assume che un difetto di motivazione - ossia l'aver ritenuto, a dire della società, necessaria la prova documentale a suo carico - possa di per sé determinare la nullità della sentenza. In secondo luogo, così non è dal momento che il giudice ha compiuto un accertamento sulla base di una prova articolata e complessa desunta da un compendio probatorio nei termini già sopra constatati. Infine, il mezzo è inammissibile anche perché, come eccepito in controricorso, chiaramente diretto ad ottenere da parte del giudice di legittimità una rivalutazione del materiale probatorio.

12. Con il sesto motivo, in relazione all' art.360 primo comma n.5 cod. proc. civ., viene prospettata la nullità della sentenza per omesso esame di fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistente nell'avvenuta demolizione, nell'ambito dell'operazione di decommisioning dei beni acquistati, dal Fallimento Novaceta, con conseguente trasformazione in rottame o rifiuto del bene, e cessione finale dalla contribuente a terzi, mediante fattura corredata da formulario rifiuti, documentazione probante inclusiva del giornale di cantiere e del formulario rifiuti con esplicito riferimento al lotto di acquisto.

13. Anche con riferimento alla suddetta doglianza la controricorrente eccepisce l'inammissibilità per "doppia conforme", come già in relazione al terzo motivo il cui inquadramento normativo è qui richiamato.

14. Collegio constata che già il giudice di prime cure ha valutato il fatto statuendo, tra l'altro: "... per quanto attiene al rilievo n. 2 occorre osservare che l'Ufficio della documentazione

presentata, ha riconosciuto due fatture, gli altri documenti non danno certezza al superamento della presunzione di vendita in nero..." (cfr. p. 17 controricorso).

A sua volta, il giudice d'appello ha accertato: "Infine, per quanto riguarda gli acquisti effettuati dal Fallimento Novaceta Spa (e dunque dei materiali ferrosi a conclusione dell'operazione di decommissioning) la società non ha fornito documentazione del suo utilizzo né dato risposte convincenti. Ora, tenuto conto che trattasi di una società con un discreto fatturato il sistema informativo aziendale, non può avere questa lacuna di rilevazione".

L'eccezione preliminare dell'Agenzia è dunque fondata, dal momento che a fronte dell'esame dei fatti con decisione conforme in primo e secondo grado, la società ha ritenuto di proporre una censura motivazionale, in termini inammissibili non avendo assolto al proprio onere di allegare la "diversità" delle "ragioni di fatto" considerate dalla dal giudice nel doppio grado di giudizio di merito.

15. Il ricorso dev'essere conclusivamente rigettato nel suo complesso e le spese di lite seguono la soccombenza, liquidate come da dispositivo.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza