

Sentenza del 09/09/2024 n. 24149 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nel ricorso n.17824/2019 R.G., l'Agenzia delle entrate ricorre con tre motivi contro la Multimedia Informatica Srl in liquidazione, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, n.4867/4/2018, pronunciata il 15 maggio 2018, depositata in data 22 maggio 2018 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'ufficio contro la decisione della Commissione tributaria provinciale di Avellino, che aveva accolto il ricorso della società avverso l'avviso di accertamento che aveva determinato un maggior reddito societario per l'anno di imposta 2009, recuperando a tassazione, ai fini Ires, Irap ed Iva, costi per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r., premessi i principi regolatori della materia, con particolare riguardo alla ripartizione dell'onere probatorio, riteneva che gli elementi forniti dall'ufficio non costituivano presunzioni gravi, precise e concordanti della fittizietà delle società fornitrici.

Secondo il giudice di appello le società fornitrici non avevano i requisiti tipici delle società "cartiere", poiché la contribuente aveva dimostrato l'organizzazione di mezzi e personale, l'iscrizione presso la CCIAA, l'intestazione di utenze telefoniche, conti correnti bancari, indirizzi e-mail, siti internet.

Inoltre, la C.t.r. rilevava che erano intervenute sentenze di assoluzione in sede penale per i responsabili in relazione alle accuse di frode carosello e triangolazione Iva, nonché sentenze delle commissioni tributarie favorevoli alla contribuente.

3. Il ricorso veniva fissato per la pubblica udienza del 19 giugno 2024, per la quale il P.G. Stefano Visonà faceva pervenire conclusioni scritte, con le quali chiedeva l'accoglimento del ricorso.

Parte contribuente ha depositato memoria con allegata sentenza della Cassazione relativa all'accertamento in ordine all'anno di imposta 2003.

4. Nel ricorso n. 12524/2020 R.G., A.A. ricorre con sei motivi contro l'Agenzia delle entrate, che è rimasta intimata, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, n.7210, pronunciata il 19 dicembre 2018, depositata in data 20 settembre 2019 e non notificata, che ha accolto l'appello dell'ufficio contro la decisione della Commissione tributaria provinciale di Avellino, che aveva accolto il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento che aveva determinato un maggior reddito da

partecipazione nella società a ristretta base Multimedia Informatica Srl per l'anno di imposta 2009.

5. Con la sentenza impugnata, la C.t.r., premessi i principi regolatori della materia, con particolare riguardo alla ripartizione dell'onere probatorio, e richiamate numerose pronunce di legittimità, riteneva che la contribuente non avesse dimostrato la propria estraneità e buona fede a fronte degli elementi indiziari forniti dall'ufficio sull'esistenza di un meccanismo finalizzato alla realizzazione di una cd. "frode carosello", mediante la fatturazione di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

6. Il ricorso, fissato inizialmente per la camera di consiglio del 25 ottobre 2022, è stato rinviato a nuovo ruolo e fissato all'udienza del 19 giugno 2024 per trattazione congiunta con il ricorso n. 10095/2020 R.G. (rectius n.17824/2019 R.G.), relativo all'accertamento nei confronti della società per l'anno di imposta 2009.

La contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1.1. Preliminarmente, deve disporsi la riunione del procedimento n. 12524/2020 R.G. al procedimento n. 17824/2019 R.G., in quanto l'accertamento nei confronti della società a ristretta base costituisce il presupposto dell'accertamento emesso nei confronti della socia in proporzione alla sua partecipazione.

Con il primo motivo del ricorso n. 17824/2019, l'Agenzia ricorrente denuncia la nullità della sentenza e del procedimento, in relazione all' art. 360 , primo comma, n.4, cod. proc. civ., per la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 , comma 2, n.4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546 .

Secondo la ricorrente la sentenza della C.t.r. risulta priva di motivazione effettiva e di una qualsiasi disamina della fattispecie in esame.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360, primo comma, nn.3 e 4, cod. proc. civ., dell' art. 115 cod. proc. civ. e dell' art. 2700 cod. civ.

Sostiene la ricorrente che la C.t.r. era venuta meno all'obbligo di legge di esaminare compiutamente ed analiticamente gli elementi forniti dall'Agenzia delle entrate a sostegno della propria pretesa e posti a base dell'accertamento.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21 D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633 degli artt. 2697 e 2727 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ.

La ricorrente rileva che l'accertamento aveva ad oggetto operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti e che, comunque, dal quadro indiziario fornito dall'amministrazione finanziaria risultava provata, sia la fittizietà delle operazioni, sia la consapevolezza della contribuente di partecipare ad un disegno finalizzato all'evasione fiscale.

2.1. Il primo motivo è fondato e va accolto, con conseguente assorbimento dei rimanenti.

Come questa Corte ha rilevato, "in seguito alla riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall' art. 54 del D.L. n. 83 del 2012 , conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012 , non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall' art. 111 , sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall' art. 132 , secondo comma, n. 4, c.p.c. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, c.p.c." (Cass. n. 22598/2018).

Si è anche detto che "in tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall' art. 132 , comma 2, n. 4, c.p.c. e dall' art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito" (da ultimo, Cass. n. 3819/2020 ; n. 6758/2022).

Dunque, secondo la giurisprudenza di legittimità, il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre allorquando il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (Cost., art. 111 , sesto comma), e cioè dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (in materia di

processo civile ordinario) e dell'omologo art. 36 , comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata. A tal riguardo è infatti vero che "le decisioni di carattere giurisdizionale senza motivazione alcuna sono da considerarsi come non esistenti" (in termini, Cass. n. 2876 del 2017 ; v. anche Cass., Sez. U., n. 16599 e n. 22232 del 2016 e n. 7667 del 2017 nonché la giurisprudenza ivi richiamata). Alla stregua di tali principi consegue che la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014 ; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio (cfr. Cass. n. 20414/2018).

Nel caso in esame, la C.t.r., dopo aver premesso in linea astratta i principi preposti alla ripartizione dell'onere probatorio in materia di operazioni soggettivamente inesistenti con particolare riferimento all'Iva, ha affermato, in maniera assolutamente assertiva, senza dare conto delle caratteristiche concrete della fattispecie al suo esame, che l'amministrazione finanziaria non aveva posto a base dell'accertamento elementi dotati di gravità precisione e

concordanza, da cui legittimamente presumere la fittizietà delle operazioni e la consapevolezza dell'evasione da parte del contribuente.

Nella sua esposizione, la C.t.r. rimanda all'avviso di accertamento ed al p.v.c., senza minimamente accennare al loro contenuto, esprimendo una condivisione, del tutto immotivata, delle argomentazioni della contribuente, recepite nella sentenza di primo grado.

Come rilevato anche nelle conclusioni del P.G., a fronte di un p.v.c. molto dettagliato, composto da numerose pagine, noto al contribuente e richiamato nell'avviso, la C.t.r., anzichè esaminare gli indizi posti a fondamento dell'accertamento, ha genericamente affermato che " nel caso di specie la prova della consapevolezza della frode altrui non è stata fornita dall'amministrazione finanziaria in quanto essa non si desume né dall'avviso di accertamento né dal pvc richiamato dall'Ufficio nell'atto impugnato".

La motivazione appare tautologica e riferibile, al più, come ha dedotto l'Agenzia, alle operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere da altri (che costituiscono solo una parte delle operazioni rilevate dai verbalizzanti); l'amministrazione finanziaria, infatti, imputa alla società di avere utilizzato fatture oggettivamente inesistenti per Euro 70.517.685,00 e soggettivamente inesistenti per Euro 2.942.056,35 e di avere, a sua volta, emesso fatture per operazioni oggettivamente inesistenti a clienti nazionali per Euro 68.353.259,39 e a clienti comunitari per Euro 9.607.303,00.

La C.t.r., tuttavia, rigettando l'appello dell'ufficio, ha confermato la sentenza di primo grado, che aveva annullato l'accertamento in tutti i suoi rilievi e ciò pur motivando solo e unicamente in ordine alle riprese connesse con le operazioni soggettivamente inesistenti, senza fornire alcuna motivazione per l'annullamento delle riprese per operazioni oggettivamente inesistenti, o di quelle soggettivamente inesistenti in cui controparte era cedente.

Infatti, è evidente che la questione della consapevolezza del contribuente circa la frode non si pone, né quanto all'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, né per l'intera emissione di f.o.i., senza distinzione tra inesistenza soggettiva e oggettiva, poiché il cedente-emittente non può certo ignorare ciò che egli stesso fa, e ciò anche e proprio in caso di inesistenza soggettiva.

In tal modo l'annullamento di tutte le riprese non connesse all'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti rimane carente di qualsiasi motivazione.

Comunque, anche con riferimento all'accertamento complessivamente considerato, non può reperirsi un'effettiva motivazione nella successiva affermazione della C.t.r., assolutamente generica, secondo cui i fornitori di controparte non avevano i requisiti della "cartiera", tanto più considerando che, in una frode di così vasta portata e così numerosi partecipi, alcune società svolgevano il ruolo di "filtro", e non solo di "cartiera". La motivazione risulta apparente anche laddove, nell'escludere la natura fittizia delle società fornitrici, valorizza elementi del tutto formali e non decisivi (quali l'iscrizione presso la CCIAA, l'intestazione di utenze, il possesso di indirizzi e-mail e siti internet, la titolarità di un conto corrente), indicati anch'essi in maniera del tutto generica.

Anche l'assunto che detti fornitori avrebbero agito "in via autonoma" non appare chiaro nel suo significato e comunque è inidoneo ad escludere la possibilità di un accordo fraudolento anche tra soggetti diversi, essendo vero solo che questa possibilità è particolarmente accresciuta dalla coincidenza o dal legame familiare delle persone fisiche che gestiscono le diverse società (fattori, peraltro, che nel caso in esame si riscontrano in diverse società coinvolte nelle operazioni contestate).

Dunque, anche in questa parte la motivazione è solo apparente, da un canto, per la genericità delle affermazioni circa la reale esistenza delle società indicate nell'avviso di accertamento, dall'altro, perché, come rilevato dal P.G. nella sua relazione,

una parvenza di struttura è finanche necessaria per potere operare in frode.

Infine, non risulta decisivo il riferimento, anch'esso del tutto generico, alle sentenze del giudice tributario favorevoli alla contribuente, non meglio specificate, ed alle sentenze assolutorie in sede penale, che, nel regime ante riforma, non facevano stato ai fini tributari (v. Cass. n.28174/2017).

Per quanto riguarda il richiamo, effettuato in memoria da parte contribuente, ad altro precedente di questa Corte per un'altra annualità, esso non risulta rilevante nel caso di specie, non solo per il principio di autonomia degli accertamenti relativi a diversi periodi di imposta, ma anche perché il rigetto del ricorso delle Agenzie delle entrate in quella fattispecie era legato alla sussistenza di più rationes decidendi, alcune delle quali non correttamente impugnate.

3.1. Passando al ricorso n. 12524/2020 R.G., con il primo motivo, la ricorrente, socia della società a ristretta base, denuncia la nullità della sentenza e del procedimento, in relazione all' art. 360 , primo comma, n.4, cod. proc. civ., per la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 , comma 2, n.4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546 .

Secondo la ricorrente la sentenza della C.t.r. risulta priva di motivazione effettiva e di una qualsiasi disamina della fattispecie in esame.

3.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso, consistente nella percezione di utili extracontabili da parte della società Multimedia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n.5, cod. proc. civ.

3.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546 , e 295 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n.4, cod. proc. civ., avendo la C.t.r. ignorato che la sentenza emessa nei confronti della società non era ancora definitiva.

3.4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia la violazione di norme comunitarie, di cui alla sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, come modificata dalla direttiva 2002/38/CE , del Consiglio del 7 maggio 2002, in riferimento agli artt. 41 , 19 e 75 D.P.R. 26 ottobre 1972 e dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ.

3.5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia la mancanza assoluta di motivazione e la violazione degli artt. 38 e 41 D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 , e 14 legge 24 dicembre 1993, n.537 , nella formulazione introdotta con l' art. 8 D.L. n.16/2012 , in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ.

3.6. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2728 e 2697 cod. civ., con riferimento alla presunzione di distribuzione degli utili nella società a ristretta base azionaria, in relazione all' art. 360 , primo comma, n.4, cod. proc. civ.

4.1. Il primo motivo di ricorso fondato e va accolto nei sensi che seguono, con conseguente assorbimento dei rimanenti.

Anche in questo caso, la motivazione della sentenza impugnata risulta meramente apparente, non essendo in alcun modo esaminate le caratteristiche concrete della fattispecie.

Invero, la C.t.r., dopo aver citato un profluvio di precedenti di legittimità in materia di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, ha affermato, in maniera assolutamente assertiva, senza dare conto delle caratteristiche concrete della fattispecie al suo esame, che la contribuente non aveva fornito la prova della sua estraneità e/o buona fede, senza in alcun modo esaminare la fattispecie concreta, la natura delle operazioni poste in essere dalla contribuente, i rapporti commerciali da questa intrattenuti, insomma le caratteristiche concrete della condotta evasiva a lei imputata e le giustificazioni fornite.

Nella sentenza, per quanto riguarda la descrizione della fattispecie concreta, vi è un riferimento al contenuto dei p.v.c., che non viene neanche riassunto, rendendo impossibile il raffronto del caso in esame con i principi astrattamente citati.

Anzi, nella sua esposizione, la C.t.r. rimanda all'avviso di accertamento ed al p.v.c., senza assolutamente accennare al loro contenuto, esprimendo una condivisione del tutto immotivata delle argomentazioni dell'ufficio, omettendo di chiarire le ragioni della riforma della sentenza di primo grado.

Come questa Corte ha già avuto modo di precisare, la sentenza motivata per relationem, mediante mera adesione acritica alle tesi di una parte, senza alcuna indicazione delle ragioni di condivisione, è affetta da nullità, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., per violazione dell' art. 132 , comma 2, n. 4, c.p.c., in quanto corredata da motivazione solo apparente (vedi Cass. n.20648/2015).

L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento dei rimanenti.

In particolare, a seguito della riunione del procedimento in oggetto con quello relativo all'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, rimane assorbito anche il terzo motivo, logicamente prioritario.

Nella specie, infatti, non si pone più alcun problema per la mancata sospensione del giudizio di merito, in quanto, a seguito della contemporanea pendenza dei ricorsi in cassazione, mediante la riunione è possibile realizzare il simultaneus processus (Cass.

26/01/2016, n. 1399), secondo un principio che vale nelle ipotesi di sospensione necessaria e facoltativa.

In conclusione, il primo motivo del ricorso n. 17824/2019 R.G. va accolto, con assorbimento dei rimanenti; il primo motivo del ricorso n. 12524/2020 R.G. va accolto, assorbiti i rimanenti; le sentenze impugnate vanno cassate in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo del ricorso n. 17824/2019 R.G., assorbiti i rimanenti;

il primo motivo del ricorso n. 12524/2020 R.G., assorbiti i rimanenti; cassa le sentenze impugnate in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza