

Sentenza del 11/10/2024 n. 26513 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di attività di verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza, la Direzione Provinciale di Asti dell'Agenzia delle Entrate notificava a A.A., titolare dell'impresa familiare "A.A. Elettromeccanica", esercente attività di produzione di cablaggi elettrici ed assemblaggi elettromeccanici, un avviso di accertamento con il quale rideterminava il reddito da questi dichiarato in relazione all'anno 2010, disconoscendo la deducibilità ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP e la detraibilità ai fini dell'IVA di costi per un importo complessivo di 25.939,14 Euro -documentati da tre fatture emesse dalla ditta "Garifer di B.B.", relative ad operazioni commerciali ritenute dall'Ufficio inesistenti- e irrogava nei confronti del contribuente le sanzioni amministrative previste dalla legge.

Il A.A. impugnava il predetto avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Asti, la quale accoglieva il suo ricorso, annullando l'atto impositivo.

La decisione veniva, però, successivamente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, che con sentenza n. 323/18 del 13 febbraio 2018, in accoglimento dell'appello dell'Amministrazione Finanziaria, rigettava l'originario ricorso del contribuente.

Contro tale sentenza il A.A. ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Per la discussione della causa è stata fissata l'odierna pubblica udienza.

Entro il termine di cui al comma 1 dell' art. 378 c.p.c. il Pubblico Ministero ha depositato memoria, concludendo per la declaratoria di inammissibilità del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., sono denunciate la violazione e la falsa applicazione degli artt. 19 , 21 , 54 e 56 del D.P.R. n. 633 del 1972 , dell' art. 39 , comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973 , nonché dell' art. 2697 c.c.

1.1 Si sostiene che la CTR avrebbe fondato la propria decisione su un unico indizio, privo dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, costituito dalle dichiarazioni rese alla Guardia di Finanza da B.B., titolare della ditta "Garifer".

Questi, se da un lato aveva riconosciuto che alcune fatture da lui emesse si riferivano ad operazioni di manutenzione in realtà mai eseguite, dall'altro, si era premurato di precisare di

aver effettivamente svolto in favore del A.A. "piccoli lavori manuali di saldatura a stagno senza ulteriori attrezzi", ricevendo in cambio il corrispettivo pattuito.

2. Con il secondo motivo, proposto a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è lamentata, "per le ragioni illustrate al punto che precede", la nullità "della sentenza o del procedimento... per omessa o illogica motivazione in ordine ad un punto indispensabile per la decisione e relativo all'assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio ex art. 2697 CC".

3. Con il terzo mezzo, introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., sono nuovamente prospettate la violazione e la falsa applicazione degli artt. 19 , 21 , 54 e 56 del D.P.R. n. 633 del 1972 , dell' art. 39 , comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973 , nonché dell' art. 2697 c.c.

3.1 Si rimprovera alla Commissione regionale di aver ritenuto legittimo l'accertamento tributario compiuto nei confronti del A.A., sebbene l'Amministrazione Finanziaria, sulla quale incombeva il relativo onere probatorio, non avesse dimostrato che il contribuente "sapeva o avrebbe dovuto sapere" che le contestate operazioni commerciali si inserivano nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto.

4. Con il quarto motivo, ricondotto al paradigma dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è contestata, "per le ragioni illustrate al punto che precede", la nullità "della sentenza o del procedimento... per omessa o illogica motivazione in ordine ad un punto indispensabile per la decisione e relativo all'assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio circa la conoscenza (in capo al) contribuente della condotta illecita della Garifer... ex art. 2697 CC".

5. Con il quinto motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 comma 1, n. 3) c.p.c., sono ancora una volta lamentate la violazione e la falsa applicazione degli artt. 19 , 21 , 54 e 56 del D.P.R. n. 633 del 1972 , dell' art. 39 , comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973 , nonché dell' art. 2697 c.c.

5.1 Si imputa alla CTR di aver erroneamente ritenuto che non fosse stata fornita dal contribuente la "prova positiva... circa la effettività" delle operazioni fatturate dalla ditta "Garifer".

5.2 Si deduce, in proposito, che detta prova era stata invece offerta dal A.A. mediante la produzione delle bolle di accompagnamento e delle fatture emesse nei confronti della propria cliente Elkab 2 Srl, oltre che della dichiarazione scritta con la quale una dipendente della "Garifer", tale C.C., aveva attestato di "avere svolto lei stessa alcuni dei lavori commissionati dalla ditta A.A.".

6. Con il sesto mezzo, proposto a norma dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è denunciata, "per le ragioni illustrate al punto che precede", la nullità "della sentenza o del procedimento... per omessa o illogica motivazione in ordine ad un punto indispensabile per la decisione e relativo all'assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente circa l'effettività della prestazione della Garifer in suo favore ex art. 2697 CC".

7. Con il settimo motivo, pure introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è di nuovo contestata la nullità "della sentenza o del procedimento... per omessa o illogica motivazione in ordine ad un punto indispensabile per la decisione e relativo all'assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente circa l'effettività della prestazione della Garifer in suo

favore ex art. 2697 CC... e per omessa applicazione dell' art. 112 cpc, non avendo la Commissione Regionale considerato le dichiarazioni... dell'operaia C.C., che... conferma per iscritto di aver eseguito per Garifer alcune lavorazioni destinate alla ditta A.A., nonché il documento relativo alla sua assunzione presso Garifer quale operaia, già dal 2007 e sino al 2015, segno che l'attività di saldatura veniva dalla ditta Garifer effettivamente eseguita in favore della ditta A.A.".

8. Con l'ottavo motivo, erroneamente indicato con lo stesso numero (7) di quello precedente, viene prospettato, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti, costituito dalla menzionata dichiarazione scritta dell'operaia C.C.

9. Nell'ordine logico-giuridico si appalesa prioritaria la disamina del secondo, del sesto e del settimo motivo, con i quali viene denunciata, sotto diversi profili, la nullità della sentenza "o del procedimento" per "omessa o illogica motivazione" in ordine a "punti indispensabili per la decisione", individuati dal ricorrente: (1) nell'assolvimento da parte dell'Ufficio dell'onere probatorio circa l'inesistenza delle operazioni commerciali contestate; (2) nell'assolvimento da parte del contribuente dell'onere probatorio circa l'effettività delle dette operazioni.

9.1 Il settimo mezzo prospetta come ulteriore motivo di nullità la violazione dell' art. 112 c.p.c., asseritamente consistita nel non avere la CTR tenuto conto della documentazione prodotta in atti dal contribuente, asseritamente comprovante l'effettività delle operazioni commerciali intercorse fra l'impresa "A.A. Edilmeccanica" e la mentovata ditta "Garifer", disconosciute dall'Ufficio.

9.2 Si reputa opportuno esaminare a parte il quarto motivo, con il quale pure viene lamentata la nullità della sentenza per preteso difetto motivazionale, in quanto strettamente connesso con il terzo.

9.3 Le doglianze mosse con i tre motivi innanzi indicati, suscettibili di trattazione unitaria per l'identità del vizio processuale fatto valere, sono prive di fondamento.

9.4 A sèguito della riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012 , il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del cd. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi -che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c.- di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili" e di motivazione "perplessa od incomprensibile" o "apparente", esclusa qualunque rilevanza del suo semplice difetto di "sufficienza".

9.5 Per produrre il descritto effetto invalidante l'anomalia motivazionale deve emergere dal testo della sentenza medesima, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr., ex permultis, Cass. n. 20598/2023 , Cass. n. 20329/2023 , Cass. n. 3799/2023 , Cass. Sez. Un. n. 37406/2022, Cass. Sez. Un. n. 32000/2022 , Cass. n. 8699/2022 , Cass. n. 7090/2022 , Cass. n.

24395/2020 , Cass. Sez. Un. n. 23746/2020 , Cass. n. 12241/2020 , Cass. Sez. Un. n. 17564/2019, Cass. Sez. Un. 8053/2014).

9.6 Tanto premesso, deve escludersi che la sentenza qui impugnata sia affetta da alcuna delle gravi anomalie motivazionali innanzi descritte.

9.7 La CTR piemontese ha così argomentato la decisione assunta:

- l'Ufficio aveva fornito adeguata prova presuntiva dell'inesistenza delle operazioni commerciali di cui alle fatture spiccate dalla ditta "Garifer"; in particolare, era stato dimostrato che il A.A., utilizzatore delle fatture, svolgeva attività di produzione di "assemblaggi e cablaggi di articoli elettrici, plastici e industriali in genere", mentre il titolare della ditta emittente, B.B., era dedito alla "raccolta di rottami e materiali non ferrosi", "non a(veva) mai esercitato l'attività di fabbricazione di strutture meccaniche e di parti e lavori di meccanica generale" e "non a(veva) mai avuto a disposizione strutture idonee per operare" una simile attività, come emergente dalle dichiarazioni da lui stesso rese agli agenti verificatori, riportate nel processo verbale di constatazione;

- dal canto suo, il A.A. non aveva, invece, offerto la prova contraria circa l'effettività delle operazioni contestate; segnatamente, non poteva all'uopo reputarsi sufficiente la regolarità formale delle scritture o l'evidenza contabile dei pagamenti asseritamente eseguiti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili; né le fatture da lui emesse nei confronti della propria cliente Elkab 2 Srl offrivano idoneo supporto probatorio alla tesi secondo cui la merce ivi descritta sarebbe stata "lavorata" dalla ditta "Garifer", emergendo un'evidente diversità di contenuti ("discrasia") dal confronto fra tali fatture e quelle rilasciate dalla prefata ditta.

9.8 Da quanto precede risulta, quindi, evidente come la motivazione posta a base del decum sia perfettamente intelligibile e non presenti profili di palese illogicità o irriducibile contraddittorietà, sì da raggiungere la soglia del "minimo costituzionale".

9.9 Giova, inoltre, ribadire che il vizio motivazionale comportante la nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c. -norma che nel processo tributario trova il suo corrispondente nell' art. 36 , comma 2, n. 4), del D.Lgs. n. 546 del 1992 - deve emergere dal testo stesso della decisione, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr. Cass. n. 3376/2024 , Cass. n. 36135/2023 , Cass. Sez. Un. n. 19881/2014, Cass. Sez. Un. n. 8053/2014).

9.10 Resta, pertanto, escluso che a tal fine possa assumere rilievo l'eventualmente erronea o incompleta valutazione delle emergenze istruttorie compiuta dal giudice di merito.

9.11 Per quanto attiene, infine, alla dedotta violazione dell' art. 112 c.p.c., va rammentato che il vizio di omessa pronuncia è configurabile con esclusivo riferimento a domande o eccezioni di merito richiedenti una statuizione di accoglimento o di rigetto (cfr. Cass. n. 3831/2024 , Cass. n. 6174/2018 , Cass. n. n. 321/2016), e non di certo laddove oggetto della censura sia la mancata valutazione da parte del giudice di elementi istruttori acquisiti al processo.

10. Proseguendo nella disamina delle censure secondo l'ordine del ricorso, devono ora scrutinarsi insieme il primo e il quinto motivo, accomunati dalla denuncia di violazione o falsa applicazione delle medesime norme di diritto.

10.1 Essi sono inammissibili.

10.2 Lungi dall'evidenziare in quale modo determinate affermazioni in diritto contenute nella sentenza gravata debbano ritenersi in contrasto con le norme regolatrici del caso controverso o con l'interpretazione delle stesse fornita dalla dottrina e dalla prevalente giurisprudenza di legittimità (cfr., sull'argomento, Cass. n. 3572/2024 , Cass. n. 19822/2023 , Cass. n. 37257/2022 , Cass. n. 41722/2021), detti motivi presuppongono una diversa ricostruzione dei fatti di causa.

10.3 Censure così formulate non possono trovare ingresso in questa sede, giacchè l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa rimane estranea all'esatta esegesi delle norme di diritto evocate e impinge nella tipica valutazione del giudice di merito, sottratta al sindacato di legittimità (cfr. Cass. n. 5662/2024 , Cass. n. 30660/2023 , Cass. n. 7730/2022 , Cass. n. 3340/2019).

10.4 Non va, peraltro, dimenticato che la violazione del precetto posto dall' art. 2697 c.c. ricorre nella sola ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni, e non invece quando -come nel caso in esame- oggetto di censura sia la valutazione che il giudice medesimo abbia svolto delle prove proposte dalle parti, essendo quest'ultima sindacabile in cassazione entro i ristretti limiti stabiliti dal novellato art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. (cfr. Cass. n. 32923/2022 , Cass. n. 25543/2022 , Cass. n. 17287/2022).

11. Il terzo e il quarto motivo, che come già anticipato appaiono avvinti da stretta connessione, sono anch'essi da trattare congiuntamente.

11.1 Entrambi vanno disattesi.

11.2 La CTR ha accertato che le tre fatture emesse dalla ditta "Garifer" nei confronti del A.A. si riferivano a operazioni commerciali oggettivamente inesistenti, perché mai realmente poste in essere.

11.3 Sul tema questa Corte regolatrice ha ripetutamente affermato che l'onere della prova gravante sull'Amministrazione Finanziaria con riferimento ad operazioni oggettivamente inesistenti non si estende anche all'elemento soggettivo della mala fede del contribuente, in quanto l'accertata assenza dell'operazione presuppone che egli sappia se e in che misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo (cfr. Cass. n. 24345/2023 , Cass. n. 2470/2023 , Cass. n. 28628/2021 , Cass. n. 22851/2020).

11.4 Alla luce di ciò, non solo deve escludersi che il collegio di secondo grado sia incorso nella denunciata violazione o falsa applicazione di legge, ma nemmeno può ritenersi sussistente il dedotto vizio di omessa motivazione con riguardo a una questione non rientrante nel "thema decidendum".

12. L'ottavo motivo è inammissibile.

12.1 Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, l'omesso esame di cui all' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. deve riguardare non già una semplice questione o un punto, bensì un vero e proprio "fatto" in senso storico e normativo, un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza naturalistica, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante.

12.2 Non costituiscono, invece, "fatti", nell'accezione indicata, le argomentazioni o deduzioni difensive, gli elementi istruttori, una moltitudine di circostanze o il vario insieme dei materiali di causa (cfr. Cass. n. 5616/2023 , Cass. n. 976/2021 , Cass. n. 17536/2020 , Cass. 22397/2019).

12.3 Il fatto così propriamente inteso deve risultare dal contenuto della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), aver costituito oggetto di discussione e rivestire carattere decisivo, nel senso che, ove fosse stato preso in esame, avrebbe determinato un esito sicuramente diverso della controversia (cfr. Cass. n. 27282/2022 , Cass. n. 19362/2022 , Cass. Sez. Un. n. 21973/2021 , Cass. n. 15860/2019).

12.4 Ne consegue che, in rigorosa osservanza delle previsioni di cui agli artt. 366 , comma 1, n. 6) e 369 , comma 2, n. 4) c.p.c., il ricorrente è tenuto a indicare il "fatto storico" non esaminato, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto abbia formato oggetto di discussione processuale fra le parti e la sua "decisività" (cfr. Cass. n. 9986/2022 , Cass. Sez. Un. n. 21973/2021 , Cass. n. 15784/2021 , Cass. n. 20625/2020).

12.5 Ora, a prescindere dal rilievo che il suaccennato onere deduttivo non è stato adeguatamente assolto dal A.A., deve constatarsi che la sollevata censura esorbita dal perimetro applicativo dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c., non sostanziandosi nella denuncia dell'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, oggetto di discussione e di carattere decisivo, nei termini innanzi chiariti, ma risolvendosi in una complessiva critica all'apprezzamento delle risultanze istruttorie compiuto dal giudice d'appello, prospettato in ricorso come erroneo e deficitario.

12.6 La CTR ha infatti vagliato le difese del contribuente, ma le ha giudicate prive di fondamento sulla scorta del fondamentale rilievo che "l'analisi delle descrizioni delle merci descritte nei DDT e delle fatture della "Garifer" e di quelle delle fatture dell'"Elettromeccanica" di A.A. emesse nei confronti della cliente "ELKAB 2 Srl" non è idonea a sostenere la tesi della parte appellata secondo cui la merce sarebbe stata lavorata dalla ditta del Sig. B.B.", soggiungendo che "il collegio considera l'affermazione... essere del tutto non riscontrata per discrasia delle merci, e quindi non accettabile".

12.7 Sotto l'apparente deduzione del vizio di omesso esame, il motivo tende, dunque, a sollecitare una nuova e diversa valutazione dei fatti storici ricostruiti dalla sentenza impugnata (cfr. Cass. n. 4247/2023 , Cass. Sez. Un. n. 21973/2021 , Cass. Sez. Un. n. 34476/2019 , Cass. Sez. Un. n. 19229/2019), andando così inevitabilmente incontro a una declaratoria di inammissibilità.

12.8 Del resto, la scelta fra le varie risultanze probatorie spetta al giudice del merito, il quale è libero di attingere il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, senza

essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare in modo espresso tutte le deduzioni difensive delle parti, dovendo intendersi implicitamente disattesi i rilievi e le circostanze che, sebbene non specificamente menzionati, si rivelano incompatibili sul piano logico con la decisione adottata (cfr. Cass. n. 16662/2024 , Cass. n. 36298/2023 , Cass. n. 36802/2022 , Cass. n. 12284/2018).

13. Per le ragioni esposte, sulle conclusioni sostanzialmente conformi del Pubblico Ministero, il ricorso deve essere respinto.

14. Le spese della presente fase di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

15. Stante l'esito del giudizio, viene resa nei confronti del ricorrente l'attestazione di cui all' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), inserito dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 .

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi 3.000 euro, oltre ad eventuali oneri prenotati a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la proposta impugnazione, a norma del comma 1-bis dello stesso articolo, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza