

Civile Sent. Sez. 5 Num. 36694 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: LUME FEDERICO

Data pubblicazione: 14/12/2022

IRES-OPERAZIONI
SOGGETTIVAMENTE
INESISTENTI

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 10187/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso la
quale, in via dei Portoghesi n. 12, in Roma, è elettivamente
domiciliata;

– ricorrente –

contro

~~XXXXXXXXXX~~ in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentato e difeso dall'avv. Giuseppe ~~XXXXXX~~ dall'avv. Maurizio
~~XXXXXXXXXX~~ in forza di procura a margine del controricorso,
elettivamente domiciliata presso lo studio dei medesimi, in Roma alla
via ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~

– controricorrente –

In particolare, la CTR, rigettata la doglianza relativa alla decadenza dal potere di accertamento, nel merito riteneva che in forza del nuovo testo dell'art. 14, comma 4-*bis*, l. n. 537 del 1993, introdotto dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012, non fosse più opponibile, in tema di imposte dirette, la indeducibilità dei costi ove i beni non fossero utilizzati al fine di commettere il reato ma, salvo prova contraria, acquistati per essere commercializzati, e che fosse irrilevante l'accertamento della consapevolezza o meno della frode da parte della società cessionaria, occorrendo appunto la prova che i costi si riferissero a beni e servizi direttamente utilizzati come mezzo per commettere un reato.

3. Contro tale sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate con quattro motivi di ricorso.

Resiste con controricorso la società.

Il Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte.

4. La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 13 ottobre 2022, svoltasi nelle forme di cui all'art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla l. 18 dicembre 2020, n. 176.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r., degli artt. 2729 e 2697 cod. civ. e dell'art. 115, primo comma, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che l'ufficio aveva recuperato i costi dedotti sulla base della rilevata e documentata assenza dei requisiti che l'art. 109 t.u.i.r. richiede, cioè effettività, inerenza, certezza, determinatezza o determinabilità del costo, mentre la CTR nulla aveva detto circa: a) le affermazioni dei dipendenti della Banca Carime secondo cui il conto corrente intestato alla ~~XXXX~~ acceso presso tale filiale, era movimentato direttamente dal rappresentante legale della ~~XXXXXX~~ b)

le dichiarazioni degli autisti e dei vettori della merce che avevano affermato di aver effettuato i carichi direttamente presso la ~~XXXXXX~~ ai destinatari finali; c) il raffronto dei dati contabili afferenti le rimanenze iniziali e finali della ~~XXXXX~~ tutti elementi che avrebbero dovuto essere valutati come presunzioni idonee ex art. 2729 cod. civ. a ritenere non solo che le operazioni fossero inesistenti ma anche che mancasse la prova, a carico della contribuente, della certezza, inerenza, competenza e determinatezza dei costi stessi, non potendosi fare riferimento alle fatture false.

Con il secondo motivo deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., avendo la CTR annullato anche le sanzioni in tema di IVA omettendo di pronunciare sull'eccezione dell'ufficio in relazione all'assenza di cause di incertezza legittimante l'esimente dell'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992, annullamento delle sanzioni peraltro incompatibile con la motivazione, attinente solo alle imposte dirette.

Col terzo motivo deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 cod. proc. civ. e dell'art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., con riferimento all'annullamento delle sanzioni IVA.

Col quarto motivo deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 cod. proc. civ. e dell'art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essere l'annullamento delle sanzioni contraddittorio con la parte di motivazione ove, dopo aver esposto i principi in tema di deducibilità dei costi dalle imposte dirette, la CTR affermava espressamente che tali principi non valessero in tema di IVA.

2. In relazione al primo motivo occorre premettere che la controricorrente ne ha eccepito l'inammissibilità, per come

strutturato, in quanto esso si compone quasi integralmente della copia dell'avviso di accertamento, riversato sul giudice di legittimità, cui sarebbe quindi demandato il compito di ricercare e sceverare quanto possa eventualmente avere rilevanza ai fini della decisione.

2.1. L'eccezione è infondata.

Va premesso che, come è noto, la tecnica di redazione dei cosiddetti ricorsi <<assemblati>> o <<farciti>> implica una pluralità di documenti integralmente riprodotti all'interno del ricorso, senza alcuno sforzo di selezione o rielaborazione sintetica dei loro contenuti. Tale eccesso di documentazione integrata nel ricorso non soddisfa la richiesta alle parti di una concisa rielaborazione delle vicende processuali contenuta nel codice di rito per il giudizio di cassazione, viola il principio di sinteticità che deve informare l'intero processo (anche in ragione del principio costituzionale della ragionevole durata di questo), impedisce di cogliere le problematiche della vicenda e comporta non già la completezza dell'informazione, ma il sostanziale <<mascheramento>> dei dati effettivamente rilevanti per le argomentazioni svolte, tanto da risolversi, paradossalmente, in un difetto di autosufficienza del ricorso stesso. La Corte di cassazione, infatti, non ha l'onere di provvedere all'indagine ed alla selezione di quanto è necessario per la discussione del ricorso (Cass. 4/04/2018, n. 8245).

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno osservato che il requisito dell'esposizione sommaria dei fatti di causa, previsto dall'art. 366, n. 3, cod. proc. civ., è preordinato allo scopo di agevolare la comprensione dell'oggetto della pretesa, l'esito dei gradi precedenti con eliminazione delle questioni non più controverse ed il tenore della sentenza impugnata in immediato coordinamento con i motivi di censura (Cass. 17/07/2009, n. 16628). E' stato, altresì, precisato (Cass. 2/05/2013, n. 10244) che la pedissequa riproduzione di atti

processuali e documenti, ove si assuma che la sentenza impugnata non ne abbia tenuto conto o li abbia mal interpretati, non soddisfa il requisito di cui all'art. 366 n. 3 cod. proc. civ. in quanto costituisce onere del ricorrente operare una sintesi del fatto sostanziale e processuale, funzionale alla piena comprensione e valutazione delle censure, al fine di evitare di delegare alla Corte un'attività, consistente nella lettura integrale di atti e documenti assemblati finalizzata alla selezione di ciò che effettivamente rileva ai fini della decisione, che, inerendo al contenuto del ricorso, è di competenza della parte ricorrente e, quindi, del suo difensore.

Ciò premesso, nella specie, può però trovare applicazione il principio espresso da questa Corte, in base al quale tali considerazioni non valgono ove il coacervo dei documenti integralmente riprodotti, essendo facilmente individuabile ed isolabile, possa essere separato ed espunto dall'atto processuale, la cui autosufficienza, una volta resi conformi al principio di sinteticità il contenuto e le dimensioni globali, dovrà essere valutata in base agli ordinari criteri ed in relazione ai singoli motivi (Cass. 19/05/2017, n. 12641; Cass. 18/09/2015, n. 18363), in quanto nel caso di specie, il primo motivo contiene, a pagina 3, una sostanziale sintesi degli elementi istruttori, poi integralmente riprodotti, che la CTR avrebbe trascurato di valutare.

3. In ordine al primo motivo si osserva quanto segue.

Con ormai consolidato orientamento, questa Corte ha evidenziato che «In tema di imposte sui redditi, a norma della l. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-*bis*, nella formulazione introdotta con il d.l. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, conv. dalla l. n. 44 del 2012, l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che,

a norma del T.U. delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. n. 917 del 1986, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità>> (Cass. 29/08/2022, n. 25473; Cass. 05/04/2022, n. 11020; Cass. 15/04/2022, n. 8480; Cass. 07/12/2016, n. 25249).

Ha poi aggiunto questa Corte che <<in tema di imposte sui redditi, a norma della l. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-*bis*, nella formulazione introdotta dal d.l. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, (conv. in l. n. 44 del 2012), poichè nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, art. 109>> (Cass. 30/10/2018, n. 27566).

Tutte tali decisioni hanno quindi ribadito che i costi debbano essere effettivi, inerenti, certi, determinati o determinabili e a tali principi occorre dare continuità.

La CTR, del resto, ha espressamente fatto riferimento a tali principi nella decisione impugnata e la ricorrente non censura l'interpretazione delle norme in materia bensì, facendo riferimento agli artt. 109 t.u.i.r., 2727 e 2697 cod. civ., che la contribuente non abbia assolto l'onere probatorio su di essa gravante in termini di certezza, inerenza, determinatezza dei costi medesimi.

Ebbene, costituisce giurisprudenza altrettanto consolidata quella per cui nell'accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla

determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza, certezza e determinatezza, incombe sul contribuente (Cass. 26/07/2022, n. 23293; Cass. 18/07/2022, n. 22499; Cass. 31/03/2022, n. 10271; Cass. 20/10/2020, n. 22825).

Ciò premesso deve rilevarsi che la CTR abbia affermato (nella parte dedicata al fatto), riportando i risultati delle indagini della Guardia di finanza, che la società aveva acquistato le merci ma da altri fornitori rimasti ignoti, che la merce sia entrata nella disponibilità della contribuente e che essa l'abbia rivenduta a terzi; tutte tali affermazioni attengono al carattere reale della operazione, infatti ritenuta solo soggettivamente inesistente, ma nulla dicono in merito ai requisiti suddetti e cioè alla sussistenza della prova dell'effettivo sostenimento dei costi, del loro ammontare e del loro inserimento nel conto economico; occorre infatti precisare che l'affermazione contenuta nel primo capoverso dell'ultima pagina, <<ove si constati che si tratti di costi effettivamente sostenuti e correttamente imputati al conto economico i medesimi devono essere riconosciuti in deduzione>>, non solo è riferita all'IVA ma è meramente ipotetica e comunque apodittica, in quanto afferma in termini di principio il diritto a dedurre i costi, ma non contiene alcun accertamento circa la prova del loro effettivo esborso e del loro importo, elementi fondanti il diritto alla deduzione.

Il primo motivo è pertanto fondato, dovendo la CTR pronunciarsi anche su tale questione.

4. I residui tre motivi vanno trattati congiuntamente, perché postulano tutti l'esatta individuazione del *thema decidendum* dell'appello.

L'Agenzia deduce che l'avviso opposto contenesse anche una sanzione in tema di IVA (come evidenziato dalla sua parziale

riproduzione nel ricorso) e che la CTR abbia accolto integralmente l'appello della contribuente, annullando anche quindi la sanzione. Emerge dalla sentenza che la sanzione di cui all'art. 6, comma 9-bis, d.lgs. n. 471 del 1997, in tema di adempimenti connessi all'inversione contabile, fosse stata contestata dalla società nell'atto di appello, con particolare riferimento alla sua inapplicabilità *ratione temporis*.

Col secondo motivo la ricorrente deduce l'omessa pronuncia in relazione alla propria eccezione di inapplicabilità dell'istituto dell'esenzione dalle sanzioni per incertezza normativa di cui all'art. 8 d.lgs. n. 546 del 1992; col terzo motivo deduce il difetto di motivazione in merito all'annullamento della sanzione; col quarto motivo infine deduce la contraddittorietà della motivazione, in quanto tale annullamento sarebbe contraddittorio con le considerazioni espresse in motivazione, per le quali la detrazione IVA non compete in tema di operazioni soggettivamente inesistenti.

Ebbene, deve in primo luogo escludersi il vizio di omessa pronuncia, perché in realtà la CTR, che del motivo di doglianza della contribuente, nella parte narrativa, dava atto, ha ritenuto (ultima pagina, rigo 13) <<assorbite tutte le altre questioni sollevate dall'appellante>>, con ciò decidendo quindi sulle stesse.

Deve invece ritenersi sussistente il difetto di omessa motivazione, precisando che il relativo motivo non può considerarsi generico, dovendosi interpretare anche alla luce di quanto evidenziato formalmente nel corpo del secondo motivo.

Ed invero la dichiarazione di assorbimento appare del tutto errata nel caso di specie, ove l'accoglimento dei rilievi in tema di costi deducibili ai fini delle imposte dirette non comporta alcuna conseguenza automatica e diretta in riferimento alla sanzione in questione.

La figura dell'assorbimento in senso proprio ricorre quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte, la quale, con la pronuncia sulla domanda assorbente, ha conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno; è, invece, in senso improprio quando la decisione assorbente esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande. Ne consegue che l'assorbimento non comporta un'omissione di pronuncia (se non in senso formale) in quanto, in realtà, la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione è proprio quella dell'assorbimento, per cui, ove si escluda, rispetto ad una certa questione proposta, la correttezza della valutazione di assorbimento, avendo questa costituito l'unica motivazione della decisione assunta, ne risulta il vizio di motivazione del tutto omessa (Cass. 14/12/2018, n. 32415).

5. In conclusione, rigettato il secondo motivo, vanno accolti il primo e il terzo e dichiarato assorbito il quarto.

La causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia per nuovo esame.

P.Q.M.

accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso; rigetta il secondo; dichiara assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata e, in relazione ai motivi accolti, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere a regolare le spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, il 13 ottobre 2022.