Ordinanza del 06/07/2018 n. 17788 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Operazioni soggettivamente inesistenti - Pagamento fatture - Inerenza - Deducibilità.

Massima:

Non è deducibile il costo relativo a un'operazione soggettivamente inesistente semplicemente adducendone il pagamento della fattura. Quest'ultimo, infatti, rappresenta solamente la movimentazione finanziaria sottostante al documento cartolare. Di conseguenza, il costo per l'acquisizione del bene o servizio, sebbene documentato da fattura per operazioni soggettivamente inesistenti e purché non utilizzato per commettere reati, è deducibile se il contribuente dimostra la certezza del componente negativo e l'inerenza con l'esercizio dell'attività d'impresa. Nella fattispecie, l'Agenzia delle Entrate notificava ad una società un avviso di accertamento a fini Iva e delle imposte dirette fondato sul disconoscimento di costi derivanti da fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti. Nel caso di fatture soggettivamente inesistenti, anche nell'ipotesi in cui il cessionario sia consapevole della frode, l'indeducibilità opera unicamente quando i costi e le prestazioni di servizio siano stati direttamente utilizzati per il compimento dell'attività delittuosa. Ai fini del rispetto dei criteri generali per la determinazione del reddito d'impresa è necessario, quindi, verificare la concreta deducibilità dei costi con riferimento, non tanto all'esborso finanziario, quanto, piuttosto, ai requisiti di certezza, inerenza, effettività, competenza, determinatezza o determinabilità, del costo sostenuto. Pertanto, se ai fini Iva risulta pacifica l'indetraibilità dell'imposta afferente l'inesistenza sia essa oggettiva che soggettiva dell'operazione, per le imposte dirette la deducibilità del costo, anche se la fattura è soggettivamente falsa, è comunque subordinata alla sussistenza dei presupposti previsti per la corretta determinazione del reddito.

Massima redatta a cura del CERDEF

Testo:

Rilevato che:

Con sentenza in data 11 gennaio 2016 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione distaccata di Brescia accoglieva parzialmente l'appello proposto dalla Gottinghen srl

avverso la sentenza n. 87/7/15 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento per II.DD. ed IVA 2006. La CTR osservava in particolare che la comprovata inesistenza soggettiva della fattura oggetto dell'atto impositivo impugnato fondava, di per sè, la sola ripresa inerente l'IVA, ma non quelle relative alle II.DD., poichè la società contribuente aveva asseverato l'avvenuto pagamento dell'importo fatturato al soggetto emittente della fattura medesima e quindi l'effettività del costo dedotto quale componente negativo ai fini di tali imposte. Conseguentemente, in riforma parziale della sentenza appellata, la CTR accoglieva il ricorso introduttivo della lite appunto limitatamente alle imposte dirette.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate deducendo due motivi.

L'intimata società contribuente (ora Brey srl) non si è difesa.

Considerato che:

Invertendo l'ordine delle censure dato dalla ricorrente agenzia fiscale per ragione di pregiudizialità logico-giuridica, con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - si denuncia la nullità della sentenza impugnata per vizio motivazionale assoluto (motivazione apparente) in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, art. 132 c.p.c., n. 4.

La censura è infondata.

Va ribadito che:

- "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01), - "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione" (Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830).

La sentenza impugnata non merita affatto cassazione per il dedotto vizio motivazionale, posto che, sia pure in forma alquanto sintetica, comunque espone la ragione essenziale per la quale

ha parzialmente accolto il gravame della contribuente, individuandola nel pagamento effettivo della fattura oggetto delle riprese fiscali de quibus ed affermandone il decisivo rilievo al fine dell'infondatezza delle riprese afferenti le II.DD. Si può dunque affermare che la motivazione della sentenza medesima superi la soglia del c.d. "minimo costituzionale".

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - l'agenzia fiscale ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione dell'art. 109, TUIR, D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 5 e 25, art. 2697 c.c., poichè la CTR ha affermato, in diritto, che il comprovato pagamento della fattura in oggetto è sufficiente a fondarne la deducibilità quale componente negativa della base imponibile IRES ed IRAP. La censura è fondata.

Va ribadito che "In tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 bis, (nella formulazione introdotta con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, conv. in L. 26 aprile 2012, n. 44), che opera, in ragione del precedente comma 3, quale "jus superveniens" con efficacia retroattiva "in bonam partem", sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una "frode carosello"), per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. (Nella specie la S.C. ha stabilito che, in relazione ai costi sostenuti per l'acquisto di molluschi, utilizzati non per commettere reati, bensì per essere commercializzati, doveva accertarsi in sede di merito se fossero stati effettivi e correttamente imputati al conto economico dell'esercizio di competenza, ai fini della loro deducibilità, a prescindere dall'eventuale falsità ideologica delle relative fatture)" (Sez. 5, Sentenza n. 26461 del 17/12/2014, Rv. 633708 - 01). Evidente è il contrasto della sentenza impugnata con il principio di diritto di cui a tale arresto giurisprudenziale.

La CTR Lombardia infatti ha completamente omesso l'accertamento sia della "certezza" del costo rappresentato dalla fattura oggetto della lite sia della sua inerenza all'attività dell'impresa contribuente, essendo tali imprescindibili elementi del componente negativo di reddito imposti dalle disposizioni legislative evocate, rispettivamente del TUIR e del decreto IRAP, secondo onere probatorio pacificamente spettante alla contribuente medesima in virtù del principio generale codicistico altresì richiamato nella censura.

In tal senso non può affatto ritenersi che l'avvenuto pagamento della fattura sia una prova adeguata se non del relativo esborso finanziario, ma sicuramente non dell'inerenza dello stesso all'attività d'impresa e che quindi possano considerarsi integrate le condizioni di legge per la sua deducibilità.

In conclusione, rigettato il secondo motivo, la sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al primo motivo, con rinvio al giudice a quo per nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigettato il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sezione distaccata di

Brescia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 7 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza