Ordinanza del 30/12/2020 n. 29904 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Costi per operazioni soggettivamente inesistenti - Deducibilità - Onere della prova.

Massima:

In tema di imposte dirette, ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, della Legge n. 537 del 1993, come modificata dall'art. 8, comma 1, del decreto legge n. 16 del 2012, convertito nella Legge n. 44 del 2012, con efficacia retroattiva in bonam partem, i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, siano o meno inseriti in una frode carosello, sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. Infatti, in tema di imposte sui redditi, 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 Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986 n. 917, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità. Pertanto, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza n. 22/27/13 la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha parzialmente accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Torino n. 110/3/10 che ha integralmente accolto il ricorso proposto dalla (------) s.r.l. contro l'avviso di accertamento n. (------) ai fini IRES, IRAP ed IVA relativo all'anno di imposta 2005.

L'accoglimento del ricorso in primo grado, con conseguente annullamento della pretesa tributaria, ha riguardato gli acquisti fatturati da alcune ditte fornitrici che hanno avuto ad oggetto operazioni oggettivamente esistenti in quanto sono risultati gli ordini di acquisto controfirmati, la merce e' stata sempre rivenduta a terzi ed e' stata pagata, i trasportatori hanno fatturato ai committenti le prestazioni eseguite.

A seguito dell'appello presentato dall'Agenzia il ricorso avverso il verbale di accertamento e' stato rigettato, ad eccezione della parte relativa alla deducibilita' del costo di acquisti di rottami ed altri materiali per complessivi Euro 3.736.642,99 ai fini IRES ed IRAP.

Sul punto la sentenza ha richiamato arresti giurisprudenziali di legittimita' secondo cui, in base alla nuova formulazione testuale della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, come modificato dal Decreto Legge n. 16 del 2012, non e' piu' possibile contestare al contribuente l'indeducibilita' dei costi per il solo fatto che essi siano esposti in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ossia riferibili a soggetti diversi da quelli effettivi.

Nel caso di specie, sono state contabilizzate fatture emesse da societa' diverse da quelle che, in realta', hanno venduto la merce che e' inerente l'attivita' d'impresa ed il cui costo e' risultato veritiero.

L'indeducibilita' e' stata sostenuta dall'Amministrazione sulla base del fatto che si e' trattato di costi da reato.

Tuttavia, la modifica normativa intervenuta con il Decreto Legge n. 16 del 2012 ha determinato che l'indeducibilita' sia limitata ai costi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attivita' qualificabili come delitto non colposo; dunque ai soli costi direttamente utilizzati per il compimento di reati.

Non ricorrendo tale fattispecie nel caso in esame, la CTR ha riformato, sul punto, la decisione di primo grado.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate per due motivi.

Il Fallimento e' rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso viene eccepita la violazione falsa applicazione degli articoli 2729, 2697 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, commi 1 e 5, e della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3.

In particolare, la ricorrente richiama il contenuto dell'articolo 109 cit., secondo cui la deduzione dei costi presuppone che essi siano certi, inerenti all'attivita' di impresa, determinati o determinabili.

Laddove l'Amministrazione dimostri la non veridicita' di quanto indicato nelle fatture, sorge l'onere a carico del contribuente di provare l'esistenza dei presupposti per la deducibilita'.

A tale proposito la ricorrente riporta ampi stralci dell'avviso di accertamento con l'indicazione degli elementi di fatto idonei a smentire la veridicita' di quanto riportato nelle fatture.

Nessuna dimostrazione e' stata offerta in punto di certezza e determinabilita' dei costi ovvero circa l'effettivo pagamento della merce e la natura veritiera dello stesso.

In merito alla violazione della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, l'Agenzia segnala come, anche nel caso di applicazione della nuova disposizione, permanga l'onere del contribuente di provare la sussistenza generale dei presupposti di deducibilita' dei costi, cioe' certezza, determinatezza o determinabilita', inerenza.

Con il secondo motivo viene dedotta violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4, in quanto la sentenza sarebbe totalmente carente di motivazione in punto di effettivita' dei costi (pagamenti effettuati dalla societa') non essendo sufficiente la mera affermazione secondo cui "il costo della merce e' veritiero"; affermazione che non consente il controllo sull'iter logico motivazionale seguito dalla CTR.

I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati e vanno accolti.

Il nucleo della motivazione della CTR si rinviene nel seguente passaggio argomentativo: "La merce e' stata sicuramente acquistata nel periodo di riferimento, la merce e' inerente all'attivita' d'impresa (rottami metallici), il costo della merce e' veritiero, ma la merce non e' stata acquistata dai fornitori che aveva emesso le fatture: l'Ufficio, considerandoli costi da reato, procedeva a una rettifica di costi in quanto ritenuti indeducibili".

In merito a tale tipologia di costi, tuttavia, a seguito delle modifiche introdotte alla L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, la CTR sostiene che, "non sono ammessi in deduzione i costi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attivita' qualificabili come delitto non colposo, circoscrivendo cosi' l'indeducibilita' ai costi "direttamente" utilizzati per il compimento di reati".

Nel caso di specie, poiche' le fatture non sono relative ad acquisti "direttamente utilizzati per il compimento di illeciti" dovrebbe ritenersene ammessa la deducibilita'.

La motivazione ora riportata non e' coerente, tuttavia, con i canoni ermeneutici fatti propri dalla giurisprudenza di legittimita' che esprime il principio di diritto secondo cui "In tema di IRPEG ed IRAP, ai sensi della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, come modif. dal Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 1, conv., con modif., in L. n. 44 del 2012, con efficacia retroattiva "in bonam partem", i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti - siano o meno inseriti in una cd. frode carosello - sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilita', ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo". (Cass. sez. 5, 12 dicembre 2019, n. 32587).

Nello stesso senso e' stato, in precedenza, sostenuto che "in tema di imposte sui redditi, a norma della L. 24 dicembre 1993, n. 537, articolo 14, comma 4 bis, nella formulazione introdotta

con il Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, comma 1, (convertito con la L. 26 aprile 2012, n. 44), l'acquirente dei beni puo' 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 Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, siano in contrasto con i principi di effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilita'" (Cass. Sez. 5, 30 ottobre 2013, n. 24426).

Sulla necessita' di accertare, pur sempre, il requisito dell'inerenza, va assegnata continuita' a quanto statuito da Cass. sez. 6-5, 6 luglio 2018, n. 17788 e Cass. sez. 5, 17 dicembre 2014, n. 26461.

Peraltro, e' altrettanto consolidato l'orientamento secondo cui "in tema di imposte sui redditi delle societa', il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, comma 5, ora del medesimo D.P.R., articolo 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessita' di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attivita' imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilita' (anche solo potenziale o indiretta), in quanto e' configurabile come costo anche cio' che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruita' delle spese, perche' il giudizio sull'inerenza e' di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente". (Cass. sez. 5, 21 novembre 2019, n. 30366).

Dunque, non appare corretto il percorso motivazionale seguito dalla CTR che ha giustificato l'affermazione della deducibilita' dei costi mediante la sola mancanza di dimostrazione della utilizzazione degli acquisti per il compimento di illeciti.

Circostanza che non e', da sola, sufficiente per affermare la deducibilita' e che deve essere accompagnata, pur sempre dagli ulteriori requisiti richiesti per i quali l'onere della prova ricade pur sempre sul contribuente ed il conseguente accertamento sul giudice di merito, integrando l'omissione della relativa verifica una carenza motivazionale rilevante ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 4.

La sentenza della CTR sembra ancorare la deducibilita' dei costi alla modifica ad opera del Decreto Legge n. 16 del 201, articolo 14, comma 4 bis 2, e, dunque, ammetterla all'unica condizione che gli acquisti non siano stati utilizzati per commettere illeciti.

Si tratta di un passaggio argomentativo di tipo assertivo che pretende di individuare il requisito dell'inerenza dei costi esclusivamente dalla natura e dal tipo del bene acquistato, senza alcun riferimento all'attivita' imprenditoriale svolta dalla contribuente.

Ne', venendo cosi' al secondo motivo di ricorso, e' sufficiente l'argomentazione che riguarda la "veridicita'" del costo della merce non potendo ancorarsi la deducibilita' dei costi a tale dato,

dovendo, piuttosto, essere effettuata la verifica sulla effettivita' dei pagamenti e degli esborsi della societa' acquirente/contribuente.

In conclusione il ricorso deve essere accolto, la sentenza cassata con rinvio alla CTR del Piemonte in diversa composizione affinche' proceda al nuovo giudizio tenendo conto dei principi sin qui affermati, oltre che per la regolamentazione delle spese di lite anche relative al grado di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Piemonte in diversa composizione anche per la regolamentazione delle spese del presente grado.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza