Ordinanza del 10/03/2021 n. 6632 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

(XXXXX) s.p.a., in liquidazione, (di seguito breviter (XXXXX)) impugno' tre avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle Entrate, con i quali vennero ripresi a tassazione maggiori redditi, ai fini IRES, IRAP ed IVA, oltre interessi e sanzioni, per l'anno d'imposta 2005, in relazione a talune operazioni di acquisto di prodotti informatici, ritenute soggettivamente inesistenti.

Il ricorso venne integralmente accolto in primo grado; proposto appello dall'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza depositata il giorno 28 ottobre 2013, lo accolse, affermando che la contribuente era ben consapevole delle frodi poste in essere dalla societa' cedente.

Avverso la detta sentenza, il fallimento della (XXXXX) - dichiarato nelle more del giudizio di appello - ha proposto ricorso per cassazione affidato a dieci motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso.

Il fallimento della (XXXXX) ha depositato memoria ex articolo 380-bis 1. c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il fallimento della (XXXXX) deduce la nullita' della sentenza, per violazione dell'articolo 132 c.p.c., del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, nonche' dell'articolo 111 Cost., poiche' la motivazione resa dalla commissione tributaria regionale si mostra meramente apparente.

1.1. Il motivo non e' fondato, per l'assorbente considerazione che la lettura del provvedimento impugnato, consente agevolmente di affermare che il medesimo presenta un suo preciso iter motivazionale, sostanzialmente sviluppato sulla integrale adesione ai motivi di gravame formulati dall'appellante e compiutamente esposti nella parte narrativa dei fatti di causa.

2. Con il secondo motivo assume la violazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 53, poiche' dalla lettura dell'atto di appello non emergevano motivi specifici di doglianza rispetto alla sentenza di primo grado.

2.1. Il motivo non ha fondamento.

E' noto, inveroiche nel processo tributario I indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, non deve necessariamente

consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (Cass. 21/11/2019, n. 30341; Cass. 19/01/2007, n. 1224).

Dunque, nella vicenda all'esame di questa Corte, attraverso la mera lettura degli atti processuali, non e' dubitatile che l'appellante intese formulare con i mezzi articolati una netta censura avverso la sentenza di primo grado, spiegando in maniera sufficientemente chiara le ragioni di dissenso rispetto alla motivazione resa.

3. Con il terzo motivo lamenta la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 41-bis e del Decreto del Presidente della Repubblica 24 ottobre 1972, n. 633, articolo 54, poiche' il giudice di merito ha ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento parziali, pure in assenza dei relativi presupposti.

3.1. Il motivo non persuade.

Questa Corte ha gia' chiarito che all'accertamento parziale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 41-bis, comma 1, - alla quale in materia di IVA corrisponde il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 5, - puo' fare seguito un successivo accertamento, senza che sia necessario che vengano indicati gli elementi sopraggiunti, come prescritto per l'accertamento integrativo dal medesimo D.P.R., articolo 43, che risponde a diverse finalita'; l'accertamento parziale, invero, a differenza di quello generale previsto dal ridetto Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, non richiede la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte della Amministrazione, da indicare in modo specifico a pena di nullita' del nuovo accertamento (Cass. 01/10/2018, n. 23685).

3.2. Orbene, nella vicenda all'esame e' incontroverso che ad un accertamento c.d. di "primo livello" teso a rettificare il reddito dichiarato, nei confronti della contribuente, in qualita' di societa' "consolidata", facente parte di un gruppo societario, hanno fatto seguito due accertamenti di c.d. "secondo livello", con i quali l'amministrazione finanziaria ha determinato - sulla scorta del detto maggior reddito - le imposte ai fini IRES, IRAP ed IVA dovute dalla medesima societa' - stavolta in qualita' di "consolidante" -, restando esclusa la denunciata violazione della disciplina applicabile.

4. Con il quarto motivo eccepisce la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 5, poiche' l'attivita' di verifica nei locali dell'impresa posta in essere dalla Guardia di Finanza si e' protratta complessivamente per venticinque mesi, superando il limite consentito dalla legge.

4.1. Il motivo non ha fondamento, pure a prescindere dalla sicura circostanza che, nel calcolare i periodi complessivi impiegati dalla Guardia di Finanza nelle attivita' di accertamento presso la sede dell'impresa, l'odierna ricorrente in realta' cumula erroneamente due distinte verifiche susseguitesi tra il 2008 e il 2010.

Invero, gia' con riferimento alla L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, nel testo vigente prima della novella introdotta dal Decreto Legge 13 maggio 2011, n. 70, articolo 7, comma 2, lettera c), convertito con modificazioni dalla L. 12 luglio 2011, n. 106, qui applicabile ratione temporis, questa Corte ha affermato che, nel fissare agli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria il termine di trenta giorni lavorativi (successivamente prorogabile) di permanenza presso la sede del contribuente, la detta norma si riferisce ai soli giorni di "effettiva presenza", escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attivita' eseguite in altri luoghi (Cass. 12/05/2017 n. 11878; Cass. 11/11/2011, n. 23595).

4.2. Va soggiunto - con l'effetto di privare di interesse il motivo qui in discussione - che l'orientamento di questa Corte e' fermo nell'affermare come la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. n. 212 del 2000, articolo 12, ridetto comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, ne' l'invalidita' degli atti compiuti o l'inutilizzabilita' delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni e' stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass. 27/01/2017, n. 2055; Cass. 15/04/2015, n. 7584).

5. Con il quinto mezzo, denuncia vizio di motivazione, ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), poiche' il giudice d'appello ha omesso di valutare la circostanza che tutte le operazioni di cessione di prodotti informatici, concluse con la societa' c.d. cartiera, erano effettivamente avvenute.

6. Con il sesto mezzo protesta per la violazione degli articoli 2697 e 2727 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 24 ottobre 1972, n. 633, articoli 19 e 54, nonche' dell'articolo 115 c.p.c., atteso che il giudice di merito ha ritenuto legittimi gli accertamenti impugnati, nonostante l'assenza di prova della c.d., frode carosello e della inesistenza "soggettiva" delle operazioni di cessione poste in essere.

7. Con il settimo mezzo protesta di nuovo per la violazione dell'articolo 2697 c.c., del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 109, del Decreto del Presidente della Repubblica 24 ottobre 1972, n. 633, articolo 19, nonche' della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10, considerato che la detrazione dell'IVA puo' essere esclusa, soltanto se sia dimostrato che il cessionario sia stato partecipe della frode posta in essere dalla cedente societa' c.d. cartiera.

7.1. I detti motivi, tutti connessi per il comune oggetto, meritano esame congiunto e sono inammissibili, ovvero infondati.

Invero, lamentando plurime violazioni di legge, in realta', il ricorrente intende sottoporre - in maniera inammissibile - a questa Corte una nuova valutazione degli elementi indiziari gia' vagliati dal giudice di merito e posti a fondamento della decisione impugnata.

Va soggiunto che, come ribadito di recente anche dalle Sezioni Unite di questa Corte, in tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'articolo 115 c.p.c., occorre denunciare che il

giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi, mentre e' inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggio(forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attivita' valutativa consentita dall'articolo 116 c.p.c. (Cass. S.U. 30/09/2020, n. 20867; Cass. 23/10/2018, n. 26769).

Del resto, e' orientamento consolidato di questo Giudice, che in tema di valutazione delle prove, il principio dei libero convincimento posto a fondamento degli articoli 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento dl merito, insindacabile in sede di legittimita', sicche' la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali" sussumibile nella fattispecie di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4), bensi' un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque negli stretti limiti oggi consentiti dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5) (Cass. 12/10/2017, n. 23940).

7.2. Com'e' noto, poi, in tema di IVA l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualita' professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalita' in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, ne' la regolarita' della contabilita' e dei pagamenti, ne' la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (da ultimo, Cass. 30/10/2018, n. 27566; Cass. 20/04/2018, n. 9851).

Va escluso, quindi, che il giudice di merito abbia violato le regole sull'onere della prova, avendo al contrario accertato - con valutazione in fatto che si sottrae al sindacato di legittimita' - la natura di societa' c.d. "cartiera" della (XXXXX) s.r.l." fornitrice di prodotti informatici alla (XXXXX), la quale per circa un biennio acquisto' merce sottocosto, pagando le fatture anticipatamente o contestualmente alla loro emissione; circostanze queste che concorrono nell'indurre a ritenere provata la consapevolezza della cessionaria di essere stata partecipe di operazioni soggettivamente fittizie, da parte della societa' cedente, tese a sottrarre l'IVA dovuta all'Erario.

7.3. E' del tutto irrilevante, infine, la circostanza, su cui pure insiste l'odierno ricorrente, che le operazioni di cessione oggetto della frode carosello siano effettivamente avvenute, avendo accertato la commissione tributaria regionale che si era trattato di compravendite di prodotti informatici solo sotto il profilo soggettivo inesistenti.

8. Con l'ottavo mezzo rileva la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 163 e del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 67, poiche' gli avvisi di accertamento impugnati determinano una doppia

imposizione, nella parte in cui non consentono di dedurre dal reddito i costi sostenuti per gli acquisti effettuati.

9. Con il nono mezzo denuncia la violazione del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, commi 1, 2, e 3, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, avendo il giudice d'appello ritenuto inapplicabile la norma che consente di dedurre i costi per le operazioni solo soggettivamente inesistenti.

9.1. I due motivi, meritevoli di congiunta trattazione, sono fondati nei limiti di cui si dira'.

E' noto che secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, in tema di imposte sui redditi, ai sensi 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 modificazioni dalla 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 c.d. "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 effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilita' oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (da ultimo Cass. 12/12/2019, n. 32587; a partire da Cass. 17/12/2014, n. 26461).

Dunque, spetta al giudice di merito vagliare, alla luce della normativa sopravvenuta applicabile retroattivamente, se la contribuente avesse diritto alla deduzione dei costi sostenuti, ancorche' relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti.

10. Con il decimo mezzo assume la nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 112 c.p.c., avendo il giudice omesso di pronunciare sull'eccezione con la quale la contribuente invocava l'applicazione dei principi della continuazione e del concorso alle sanzioni amministrative irrogate con i vari avvisi di accertamento; in subordine, ribadisce l'eccezione di violazione del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 12, dovendo trovare applicazione un'unica sanzione per le plurime violazioni contestate.

10.1. Il motivo si mostra inammissibile per piu' ragioni.

Da un lato, infatti, l'eccezione non risulta riproposta in appello dalla contribuente, come si ricava dalla lettura della sentenza impugnata, palesandosi quindi come nuova in sede di legittimita' e, dall'altro lato, il motivo difetta della necessaria specificita', non emergendo dalla lettura del ricorso l'identita' o diversita' delle violazioni contestate nelle annualita' diverse da quelle per cui e' processo.

11. In definitiva, accolti l'ottavo e il nono motivo, respinti i restanti, la sentenza impugnata deve essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, per un nuovo esame e per statuire sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie l'ottavo e il nono motivo de ricorso, respinge i restanti mezzi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, per un nuovo esame e per statuire sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza