Sentenza del 04/10/2018 n. 24286 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza gravata, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia (in seguito, CTR) accoglieva l'appello proposto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE nei confronti della società A. S.R.L. (in seguito, la contribuente), riformando la decisione di primo grado. L'appello censurava la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano (in seguito, CTP) n.245/21/2008 nella parte in cui era stato parzialmente accolto il ricorso del contribuente, di impugnativa di un avviso di accertamento emesso in relazione all'anno 2004 con cui era stata contestata l'indebita detrazione IVA in dipendenza di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti oltre che l'irregolare fatturazione di operazioni imponibili e, ai fini delle imposte dirette, venivano recuperati a tassazione costi per spese legali e di riscaldamento ritenuti non di competenza, spese di rappresentanza ritenute non inerenti all'attività di commercializzazione autovetture, spese di pubblicità ritenute di rappresentanza, ammortamenti non deducibili, compensi amministratori non inerenti e di entità eccessiva.

2. La contribuente ricorreva alla CTP deducendo l'illegittimità delle riprese, e la regolarità delle operazioni di acquisto di autovetture di provenienza infracomunitaria, materialmente comunque acquistate dalle ditte italiane Auto Multimarche di H.F. e Alpicar di F.C.; l'Agenzia resisteva e la CTP accoglieva il ricorso, anche quanto alle riprese IRES e IRAP. L'Agenzia proponeva appello, chiedendo l'integrale conferma delle riprese. La CTR accoglieva parzialmente l'appello, quanto alla rettifica delle spese di pubblicità e al recupero dell'IVA, confermando la sentenza di primo grado nel resto.

3. Avverso questa sentenza propone ricorso la contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a cinque motivi, cui replica l'Agenzia delle Entrate con controricorso e ricorso incidentale, affidato a sette motivi. Nelle more, la difesa della contribuente ha depositato nota di rinuncia alla procura alle liti e, con nota di deposito dell'8.6.2018, si è costituto il nuovo difensore.

Motivi della decisione

6. Con il primo motivo di ricorso principale, la contribuente deduce, quanto alle riprese IRES e IRAP, l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa interpretazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 108 T.U.I.R., sulla qualificazione delle spese di pubblicità, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con il secondo motivo, sempre in relazione al capo della sentenza della CTR relativo all'imputazione delle spese sostenute come pubblicità o rappresentanza, la contribuente deduce

l'illegittimità della decisione per omessa o insufficiente motivazione su un fatto fondamentale, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

7. I mezzi, strettamente connessi in quanto attinenti alla medesima ripresa sotto la duplice angolazione della violazione di legge e del vizio motivazionale sono inammissibili, in quanto nella sostanza viene chiesta la rivalutazione di una qualificazione in fatto delle spese oggetto della ripresa, ossia se spese di pubblicità o di rappresentanza, e rimessa al giudice del merito, accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità a condizione di essere sorretto da una motivazione adeguata, immune da vizi logici.

8. Nel caso di specie, va premesso che, in linea generale, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obbiettivi, anche strategici, perseguiti mediante le stesse, che, nella prima ipotesi, coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio, nonchè con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'altra, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto (Cass.23 maggio 2018 n.12676). Orbene, al proposito la CTR ha evidenziato che alcune delle fatture contestate hanno il medesimo contenuto di altre imputate dalla stessa contribuente alle spese di rappresentanza, e segue quale esemplificazione, le spese di buffet, già ritenute dalla medesima CTR, in relazione a diversa ripresa, coerenti con il fine di accattivare l'immagine dell'azienda agli occhi di potenziali clienti. Si tratta di una motivazione adeguata e logica e questa Corte non ha titolo per rivalutare il merito, in assenza di elementi di prova decisivi e contrari, non addotti dalla contribuente.

9. Con il terzo motivo, si censura l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa o insufficiente motivazione su un fatto fondamentale per la decisione, la sussistenza di un'ipotesi di inesistenza soggettiva delle operazioni in contestazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver la CTR ritenuto dimostrato che il fornitore indicato in fattura non fosse quello che realmente aveva venduto la merce, sulla base di una valutazione di convenienza economica dell'operazione da parte del venditore dipendente dal meccanismo della detrazione IVA sugli acquisti.

5 Con il quarto motivo si deduce l'illegittimità della sentenza impugnata per omessa o insufficiente motivazione su un fatto fondamentale per la decisione, la cosciente partecipazione alla frode della società ricorrente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; a dire della contribuente, la CTR avrebbe deciso per il tramite di una motivazione omessa o assolutamente insufficiente, su un fatto fondamentale controverso, quale la consapevolezza del ricorrente delle attività - illecite - dei suoi fornitori e la conseguente indebite detrazione IVA in riferimento alle operazioni con essi intrattenute.

Con il quinto motivo si denuncia l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17, 19, 21 e 54 letti ed interpretati in coerenza con i principi affermati dalla Corte di Giustizia UE e dalla Corte di Cassazione, e dell'art. 2729 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver la CTR ritenuto l'esistenza della consapevolezza da parte della contribuente di essere parte di un'operazione triangolare diretta ad evadere l'IVA. 10. I tre motivi, sia pure sotto i due angoli del vizio motivazionale e della

violazione di legge, possono essere scrutinati congiuntamente in quanto centrati sulla ratio decidendi che ha affermato gli estremi delle operazioni soggettivamente inesistenti e della consapevolezza di ciò da parte della contribuente.

Va preliminarmente accolta l'eccezione, formulata in controricorso, di inammissibilità, limitatamente al terzo motivo, in quanto diretto ad un riesame degli elementi di fatto posti a base della decisione, senza far valere una prova contraria, ritualmente introdotta nel processo, decisiva e non esaminata dalla CTR; va inoltre accolta l'eccezione di inammissibilità parziale anche del quarto motivo, nella parte in cui fa valere prove di cui non vi è evidenza siano state ritualmente e tempestivamente introdotte nel processo, in particolare i dati riportati in ricorso provenienti da listini ufficiali delle case automobilistiche produttrici delle autovetture la cui commercializzazione è contestata; va infine disattesa l'eccezione di inammissibilità del quinto motivo, in quanto è chiaramente enucleabile nel mezzo la censura per violazione di legge in relazione alla deduzione di assenza di consapevolezza di partecipazione alla frode, requisito richiesto dal diritto unionale per la sanzione delle operazioni soggettivamente inesistenti, negato ogni automatismo; nel resto, i motivi sono infondati.

11. La Corte rammenta al proposito che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, come quelle in contestazione nel caso di specie, la singola operazione è effettiva ed esistente, ma la fattura risulta emessa da un soggetto diverso da quello che ha effettivamente effettuato la cessione in essa rappresentata, e della quale il cessionario è stato il reale destinatario. L'IVA, per l'effetto, non è, in via di principio, detraibile perchè è stata versata ad un soggetto che non ha titolo alla rivalsa, nè è assoggettato all'obbligazione di pagamento dell'imposta, e non trova pertanto applicazione l'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112 CE. In altri termini, non entrano nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, senza che rilevi che le stesse fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti (Cass. 7 ottobre 2015 n.20060).

12. In tali casi, vi è da un lato l'esigenza di tutela della buona fede del contribuente e, dall'altro, non può essere consentito un uso fraudolento o abusivo delle norme del diritto dell'Unione. Pertanto, allorchè un soggetto passivo era a conoscenza o avrebbe dovuto conoscere che, con il proprio acquisto, stava partecipando ad un'operazione evasiva dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, parte di tale evasione, indipendentemente dal fatto che egli tragga o meno un vantaggio dalla rivendita dei beni nell'ambito delle operazioni soggette ad imposta da lui effettuate a valle (Cass. 28 febbraio 2017 n.5173). In tema di riparto dell'onere della prova poi, è stato anche di recedente ribadito da questa Corte che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, pure nell'ambito di una frode carosello quali sono quelle in contestazione, in cui le operazioni sono sempre effettive, l'Amministrazione ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ossia la sua non operatività, oltre che la consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, anche in via presuntiva in quanto avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, essendo irrilevante la regolare contabilità, la regolarità dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. 20 aprile 2018 n.9851).

13. Orbene, nel caso di specie, la CTR sulla base delle evidenze probatorie ricostruisce sotto il profilo oggettivo la fattispecie nei seguenti termini: "la ditta fornitrice italiana sostanzialmente cedeva alla A. S.r.l. le auto, acquistate all'estero in regime di non imponibilità, a circa il medesimo prezzo di acquisto Iva Compresa", e fornisce anche un'esemplificazione della logica evidentemente antieconomica dell'operazione, a sostegno della conclusione dell'illegittimo risparmio di imposta per effetto del mancato versamento all'erario dell'IVA a debito. Già questo è un elemento idoneo a fondare presunzioni in quanto la vendita alla contribuente delle autovetture contestate a prezzo inferiore o uguale a quello di acquisto, pacifico, è un elemento di macroscopica antieconomicità. Tale importante elemento trova inoltre riscontro in ulteriori elementi di prova in quanto, tra l'altro, si legge in sentenza che la contribuente, da un lato, anticipava agli intermediari le somme occorrenti per l'acquisto delle autovetture i quali, dunque mancavano della necessaria provvista e, dall'altro, mancavano i documenti di trasporto della venditrice, che, dunque, non ha dato evidenza di aver materialmente avuto la disponibilità degli autoveicoli.

14. Le contestazioni della contribuente, si legge sempre in sentenza, sono state circoscritte al fatto che le operazioni in questione sarebbero state una parte minima del complessivo fatturato e che, comunque, le cessioni dalla venditrice alla contribuente sarebbero state effettive. Si tratta in realtà di elementi neutri secondo i canoni giurisprudenziali sopra richiamati, il primo in quanto è ciascuna operazione che dev'essere valutata nella sua individualità ai fini dell'esistenza o meno, ed il secondo in quanto nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, come già affermato dalla Corte nelle sentenze sopra richiamate, le operazioni sono sempre effettive. Complessivamente, gli elementi di prova valorizzati nella motivazione sono ampiamente idonei a fondare presunzioni gravi, precise e concordanti sull'esistenza tanto dell'elemento oggettivo sulla fittizietà dell'interposto, quanto dell'elemento soggettivo, in particolare la circostanza pacifica e valorizzata in motivazione dell'anticipo all'intermediario del prezzo per l'acquisto delle autovetture dall'estero, indice di chiara consapevolezza che la ditta venditrice era un mero soggetto interposto nell'acquisto delle vetture contestate dall'estero.

15. Assolto l'onere della prova gravante sull'Amministrazione, alla luce del canone indicato più volte da questa Corte e sopra riassunto, era la contribuente a dover provare di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, onere non assolto nemmeno a livello di allegazioni. Conseguentemente, non sussistono le violazioni di legge nè i vizi motivazionali denunciati.

16. Passando ora ai motivi di ricorso incidentale, sollevati dall'Agenzia, con il primo e secondo motivo, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. l'Agenzia deduce la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, rispettivamente, comma 2, lett. b) sulla deducibilità dell'acconto spese legali corrisposto, e comma 1 sulla deducibilità delle spese di riscaldamento, in quanto la CTR non avrebbe tenuto conto del fatto che tale normativa consente la deduzione del costo di acquisizione di un esercizio al momento della sua ultimazione, essendo irrilevante il fatto che il mancato rispetto del principio di competenza non arrechi danno all'erario.

17. I motivi sono fondati. Premesso che, nel caso di specie, non vi è nemmeno la deduzione dell'esistenza di un piano di ammortamento relativo all'allocazione delle spese di cui ai due

motivi, questa Corte ha più volte affermato che, in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione; nè l'applicazione di detto criterio implica di per sè la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza (Cass. 10 marzo 2008 n. 6331; Cass. 24 gennaio 2013 n.1648), principio che va ribadito anche in questa sede;

18. Con il terzo motivo, si deduce, quale vizio motivazionale ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, sempre in riferimento alla ripresa per spese di combustibile, l'insufficiente e illogica motivazione della CTR nel passaggio motivazionale in cui afferma che l'Amministrazione non avrebbe dimostrato che il costo, sostenuto a fine 2004, era almeno in parte relativo al 2005. A sostegno del motivo, l'Agenzia riporta il pertinente passaggio del processo verbale di constatazione (p.v.c.) e al proposto, questa Corte rammenta che, in tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Cass. 24 novembre 2017 n.28060).

19. Orbene, nel p.v.c., ai fini della ripresa oggetto del motivo si fa riferimento alla fattura, contabilizzata il 14.12.2004 di acquisto di 5000 litri di gasolio ad uso riscaldamento, il cui quantitativo e uso naturale, ragionevolmente destinato ad assicurare il riscaldamento durante l'inverno, unitamente alla data di registrazione e contestuale consegna del combustibile, prossime alla fine dell'anno 2004, sono tutti elementi idonei a fondare presunzioni gravi, precise e concordanti del non integrale consumo in due sole settimane entro l'anno indicato dalla contribuente come di competenza. Anche questo motivo trova dunque accoglimento, in quanto la CTR non si è confrontata sul punto con le risultanze del p.v.c., potenzialmente decisive.

20. Con il quarto motivo, si deduce, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'insufficiente motivazione della CTR sulla ripresa concernente le spese di rappresentanza "di cui a vari eventi

in discoteche l'Ufficio aveva ritenuto generiche le fatture e quindi incombeva alla parte dimostrare che si trattasse di costi inerenti all'impresa e non di spese ludiche qualsivoglia".

Il motivo è inammissibile, per difetto di autosufficienza, in quanto non solo non riporta le fatture di cui deduce la genericità, ma nemmeno il pertinente passaggio dell'appello, e dello stesso p.v.c., in cui viene in modo circostanziato dedotta la non inerenza delle stesse all'attività di impresa per genericità.

21. Con il quinto motivo, l'Agenzia censura l'illogicità della motivazione della CTR nella parte in cui non ha confermato la ripresa a tassazione operata dall'Amministrazione degli ammortamenti anticipati effettuati dal contribuente oltre le percentuali del D.M. 31 dicembre 1998 e, in particolare, l'Agenzia si duole del fatto che la CTR non abbia tenuto del rilievo nel p.v.c. e nell'accertamento secondo cui non vi era prova di effettivo utilizzo dei cespiti ai fini dell'ammortamento anticipato.

22. Il motivo è fondato. La Corte rammenta che, in disparte dal fatto che il Legislatore, nel 2004, ha introdotto nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 4, lett. b) T.U.I.R., una disposizione legislativa, secondo la quale veniva posto a carico del contribuente l'onere di gestire in via extracontabile i componenti negativi di redditi ammessi in deduzione dalla normativa fiscale, l'art. 102, comma 2 T.U.I.R. nel testo allora vigente stabilisce che "la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministero delle Finanze pubblicati nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi". L'art. 102, comma 3 prevede dei casi particolari in cui è possibile aumentare le percentuali dettate dal D.M. nel caso in cui ricorrano le condizioni per l'applicazione di ammortamenti accelerati e anticipati.

Dunque, la CTR non ha tenuto conto di un fatto dedotto nel processo ritualmente e potenzialmente decisivo, evidenziato dall'Agenzia, ossia la mancanza di prova di un utilizzo effettivo dei cespiti per i quali è stato conteggiato un ammortamento doppio, presupposto per fruire nel caso di specie degli ammortamenti anticipati. Anche con tale profilo la CTR dovrà confrontarsi in sede di rinvio.

23. Con il sesto e settimo motivo, si deduce, rispettivamente quale vizio motivazionale ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'illogicità della motivazione della CTR circa la ripresa sui compensi degli amministratori, e quale violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per il mancato rispetto del principio di competenza.

24. Il sesto motivo è fondato, con assorbimento del settimo. La Corte osserva che, a sostegno dei motivi, l'Agenzia ha evidenziato elementi di prova decisivi con cui la CTR non si è confrontata. Nel caso di specie, non si tratta infatti di sindacare arbitrariamente la misura dei costi per il compenso degli amministratori nell'anno oggetto della ripresa, ma di tener conto delle risultanze di prova racchiuse nel p.v.c., in cui è evidenziata da un lato un'antieconomicità e, dall'altro, elemento decisivo, il mancato rispetto del principio di competenza. Nel dettaglio, nel periodo di imposta, in primo luogo entrambi gli amministratori avevano già goduto di compensi,

uno in qualità di collaboratore coordinato e continuativo per l'intero 2004 e l'altro per prestazioni occasionali.

In secondo luogo, l'unica motivazione in base alla quale la CTR rigetta l'appello e giustifica l'inerenza dei costi è l'"attività svolta dagli amministratori sulle vendite di una flotta di 400 smart", ma tale argomento non può essere utilmente speso, in quanto il p.v.c., sul cui valore si è già sopra richiamata la pertinente giurisprudenza di questa Corte, attesta che la vendita della flotta si era conclusa nel precedente anno di imposta, il 2003 e, dunque, non risulta rispettato il principio di competenza.

25. In conclusione, il ricorso principale viene integralmente rigettato e, del ricorso incidentale, sono accolti il primo, secondo, terzo, quinto e sesto motivo, inammissibile il quarto e assorbito il settimo; per l'effetto, la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla CTR, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili accolti, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

la Corte:

rigetta il ricorso principale;

accoglie il primo, secondo, terzo, quinto e sesto motivo del ricorso incidentale, inammissibile il quarto e assorbito il settimo;

cassa la sentenza impugnata e rinviate alla CTR in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili accolti, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma, il 19 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 4 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza