Sentenza del 06/02/2018 n. 3386 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La società M. di D.F.M. & c. s.n.c. era destinataria di un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2004 in cui, a seguito di processo verbale della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate contestava in via induttiva, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39 bis, maggior reddito di impresa ai fini delle imposte dirette e volume di affari ai fini iva, ed irrogava le relative sanzioni.

L'accertamento derivava dal disconoscimento, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, di costi relativi ai pagamenti delle fatture della società Mo. srl, ravvisando l'ufficio nella specie interposizione fittizia di manodopera per cui i lavoratori, formalmente dipendenti di quest'ultima società, dovevano considerarsi, in realtà, alle dipendenze del contribuente.

La società ed i soci impugnavano l'accertamento davanti alla CTP di Vicenza, che lo annullava.

La CTR del Veneto ha rigettato l'appello dell'ufficio sul presupposto che la modifica della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, intervenuta con il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, che ha limitato l'indeducibilità dei costi relativi a fattispecie di reato ai soli delitti non colposi, potesse operare nella specie, sia per le imposte dirette che per l'iva, atteso che il reato in questione era una contravvenzione.

Contro tale sentenza ricorre l'ufficio sulla base di due motivi.

Resiste la società con controricorso.

In vista della odierna udienza, la società ha depositato memoria con cui ha evidenziato che in giudizio analogo, in cui si discuteva dei rapporti della società M. con la società Mo., in relazione all'anno 2005, la CTR del Veneto ha affermato che si trattava di un reale contratto di appalto e non sussisteva illecita somministrazione di manodopera. Tale sentenza è passata in giudicato in data 31.10.2018, per cui eccepisce il giudicato esterno sul punto dei rapporti con la società Mo., opponibile anche ia fatti della presente causa, seppure relativa ad annualità anteriore, e cioè al 2004.

Motivi della decisione

Con il primo motivo l'ufficio deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3.

La CTR ha errato laddove ha ritenuto applicabile la modifica normativa non solo alle imposte dirette, ma anche all'iva. La ripresa a tassazione dell'iva, infatti, si fondava sulla inesistenza soggettiva delle prestazioni fatturate dalla Montovar, che determina la non detraibilità della stessa.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, e del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5-bis e art. 11, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

La CTR ha errato laddove ha ritenuto la modifica della L. n. 537 del 1993, operante anche ai fini irap, avendo tale imposta una base imponibile differente dall'irpef.

Preliminarmente, devono essere disattese le eccezioni di inammissibilità del ricorso formulate dal contribuente in controricorso.

Non si ravvisa, infatti, contraddizione tra la violazione contestata e la motivazione a base della contestazione.

La CTR ha rilevato d'ufficio lo ius superveniens, e ha concluso affermando che, venendo meno la indeducibilità ai fini delle imposte dirette, viene meno anche la indetraibilità ai fini iva. Ha collegato, quindi, la decisione alla interpretazione della nuova normativa. In questo senso, è corretto avere dedotto errore interpretativo sull'ambito della nuova norma, perchè la CTR fa discendere proprio da questa la possibilità di detrarre l'iva.

Non si ritiene neppure che il motivo di ricorso sia legato a circostanze di fatto: si discute, infatti, dell'ambito della nuova norma e della sua applicabilità all'iva.

Sempre preliminarmente, poi, come già accennato, in memoria il contribuente ha proposto un'eccezione di giudicato esterno per il fatto che in giudizio analogo, in cui si discuteva dei rapporti della società 2M con la società Mo., in relazione all'anno 2005, la CTR del Veneto ha affermato che si trattava di un reale contratto di appalto e non sussisteva illecita somministrazione di manodopera.

Occorre, dunque, trattare preliminarmente quest'ultima eccezione, tenendo presente che - come precisato sopra - un motivo di ricorso riguarda l'iva, mentre il secondo riguarda l'irap. Orbene, in tema di rapporto tra giudicato esterno ed accertamenti in tema di iva, va richiamato l'orientamento di questa Corte, espresso, tra le altre, in sez. 6-5, n. 11440 del 2016, per cui Questa Corte (Cass. 16996/2012; Cass.12249/2010) ha affermato che "le controversie in materia di IVA sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 c.c., e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano - secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia CE 3 settembre 2009, in causa C-2/08 - la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta".

Poichè nella specie si controverte della asserita indebita detrazione dell'iva in relazione ad un ipotizzato comportamento artificioso strumentale ad essa, ne discende, quindi, l'irrilevanza

dell'intervenuto giudicato, anche a prescindere da ogni considerazione sul fatto che, nel caso di specie, lo stesso riguardi effettivamente uno di quegli "elementi costitutivi della fattispecie" che espandono la loro efficacia oltre il singolo periodo di imposta in cui si sono verificati.

L'eccezione va, quindi, respinta, in relazione al primo motivo.

Nel merito, il primo motivo è fondato.

La CTR ha espresso il principio che, essendo il costo relativo alle suddette fatture deducibile ai fini delle imposte dirette alla luce della nuova normativa, anche la relativa iva è detraibile, equiparando, così, le due imposte. Il tutto, sul presupposto che i costi in questione siano stati effettivamente sostenuti.

Non operando ai fini iva l'estensione del giudicato formatosi in relazione ad altro anno di imposta, la presente controversia, e tale specifico motivo, va analizzata sulla base degli elementi in atti. Questi, in particolare, consistono nell'accertamento relativamente a tale specifico anno di imposta, nel quale, come riportato dall'ufficio, erano evidenziati una serie di elementi che avevano portato l'ufficio a ritenere che le fatture in questione non corrispondessero ad una reale prestazione del servizio in discussione (appalto di manodopera).

Ora, questa Corte, in un passato anche recente, aveva espresso, anche in sede penale, a proposito di ipotesi in cui il costo era stato effettivamente sostenuto, il principio secondo cui con riguardo all'Iva la detrazione è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la prestazione, giacchè tutto il sistema del pagamento e del recupero della imposta (del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17 e 18), si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili mentre il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo o diverso da quello effettivo consentirebbe un recupero indebito dell'Iva stessa (cfr. Sez. 3, n. 37562 del 04/07/2013, P. e altri, non massimata). Di qui, dunque, la conseguenza che l'evasione Iva può essere configurata anche in presenza di costi effettivamente sostenuti. (Sez 3 pen. n. 39541 del 2017).

In sede civile, poi, si è affermato (Sez. 5, n. 19218 del 2012) che "In tema di IVA, è indebita la detrazione d'imposta relativa a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anche se la merce sia stata realmente acquistata ed i costi risultino effettivamente sostenuti, non essendo la provenienza della merce stessa da soggetto diverso da quello figurante sulle fatture una circostanza indifferente ai fini dell'IVA: da un lato, infatti, la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, per conseguenza, sull'entità dell'imposta legittimamente detraibile dall'acquirente e, dall'altro, il diritto alla detrazione non sorge comunque per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione dell'imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, l'inerenza all'impresa, requisito mancante in relazione all'IVA corrisposta al soggetto interposto, trattandosi di costo non inerente all'attività istituzionale dell'impresa, in quanto potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da rompere il detto nesso di inerenza" (Cass. n. 735 del 2010). Non appaiono convincenti le osservazioni sviluppate nella memoria di parte contro ricorrente in ordine alla supposta estraneità alla ratio decidendi della questione relativa alla detraibilità dell'IVA, quando è proprio a tale questione che la sentenza fa riferimento affermando il valore, a suo giudizio dirimente, del fatto che la merce sia stata

realmente acquistata ed i costi effettivamente sostenuti. Altrettanto non convincenti appaiono le deduzioni relative alla supposta rilevanza della modifica legislativa di cui al D.L. n. 16 del 2012, art. 8, la quale riguarda la deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi e non la questione relativa alla detraibilità dell'IVA che costituisce l'oggetto dell'accertamento e, quindi, del giudizio.

Ora, è vero che in epoca ancora più recente queste posizioni sono state riviste nel senso che, ai fini della detrazione iva, rileva l'effettività del costo; tuttavia, anche alla luce di tale orientamento, la suddetta detrazione è possibile, anche a seguito della modifica apportata dalla L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, come introdotta dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, conv. nella L. n. 44 del 2012, 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. (Sez. 5, n. 1715 del 2018).

Nella specie, in effetti, non si verte nella classica ipotesi di frode carosello, ma, come già ricordato, in quella del pagamento di fatture apparentemente emesse da una ditta per la concessione di manodopera al contribuente, che l'ufficio considera fittizia.

In questo senso, il pagamento delle fatture è molto più strettamente correlato all'ipotizzato illecito di quanto avviene nella classica frode carosello, ed anche il concetto di "buona fede" del soggetto che paga la fattura acquista una colorazione diversa rispetto ai casi di frodi carosello.

La sentenza della CTR, però, non prende in considerazione e nulla dice sui concetti di inerenza del costo, nè sul rilievo di tale condotta ai fini della commissione dell'ipotizzato illecito, limitandosi ad affermare che lo ius superveniens ha reso deducibile i costi (e, di conseguenza, detraibile l'iva) perchè il reato ipotizzato nella specie è una contravvenzione e non un delitto non colposo.

Tuttavia, nonostante il reato che viene in rilievo nella specie (D.Lgs. n. 276 del 2003, art. 18), sia una contravvenzione, per cui secondo la nuova norma i costi sostenuti per porlo in essere non sono più indeducibili, questa conclusione opera ai fini delle imposte dirette, come del resto prevede espressamente la norma, secondo la quale: Nella determinazione dei redditi di cui al testo unico delle imposte sui redditi, art. 6, comma 1, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi";

Questa Corte (sez. 5, n. 20060 del 2015) ha già avuto modo di affermare l'applicabilità di tale norma in materia di imposte dirette, in caso di deduzione dei costi anche da fatture soggettivamente inesistenti, mentre, a proposito dell'iva, ha affermato che la giurisprudenza comunitaria insiste sulla necessità, ai fini della configurabilità del diritto di detrazione, di un nesso diretto tra operazioni a valle ed operazioni a monte (tra le più recenti, Corte giust. 21 febbraio 2013, C-104/12, Wolfram Becker, punto 19; Corte giust. 6 settembre 2012, C-496/11, Portugal Telecom SGPS, punto 36); ed anche la giurisprudenza di questa Corte segnala che, in

caso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, pur essendo i beni o il servizio effettivamente entrati nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, la falsa indicazione di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione, effettivamente realizzata da altri soggetti (Cass. 16 maggio 2012, n. 7672).

A differenza delle imposte sui redditi, dove, in presenza di un costo effettivamente sostenuto - anche nel caso in cui esso si riferisca a condotte che integrano determinate categorie di reati - lo stesso sarebbe comunque deducibile, per l'iva operano i principi generali in tema di detrazione. In particolare quello di inerenza (art. 19), di correlazione del costo su cui si vuole detrarre l'iva con l'attività.

Pertanto, affermare il principio per cui, in presenza di una situazione che suggerisce l'esistenza di un rapporto fittizio in relazione alla specifica annualità oggetto di analisi, idoneo ad integrare un reato - sul presupposto della non operatività del giudicato in merito alla inesistenza del reato -, la deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, in base allo ius superveniens, determina automaticamente anche la detraibilità dell'iva non appare corretto (al riguardo, con applicazione di tali principi anche in materia di imposte dirette, Sez. 6-5, n. 17788 del 2018).

Il primo motivo deve, pertanto, essere accolto, con annullamento della sentenza impugnata, e rinvio della causa alla CTR del Veneto, demandando al nuovo giudizio l'esame delle questioni di merito, ad iniziare da quella sull'onere della prova sulla asserita falsità delle fatture (su cui si veda Sez. 5, n. 18808 del 2017), l'inerenza dei relativi costi e la decisione sulle spese del presente giudizio.

Il secondo motivo appare, invece, infondato, essendo fondata l'eccezione di giudicato esterno.

In relazione all'oggetto del motivo e dell'eccezione, che riguarda l'irap, non opera, infatti, il limite all'efficacia espansiva del giudicato esterno formatosi sulla sentenza della CTR del Veneto n. 1488/06/14, divenuta definitiva, come da certificazione della stessa CTR del Veneto in data 31.10.2018, e prodotta in memoria dalla difesa del contribuente.

Poichè tale sentenza ha statuito sulla natura del rapporto intercorso con la società Mo., che è il presupposto comune degli accertamenti che hanno riguardato per vari anni di imposta la società contribuente ai fini delle imposte sui redditi, ricorrono le condizioni che questa Corte (tra le altre, Sez. 6-5, n. 11440 del 2016) ha ritenuto idonee a determinare l'efficacia espansiva del giudicato a periodi di imposta diversi da quello in relazione al quale esso si è formato, non operando, come detto, i limiti vigenti, al contrario, in tema di iva in base all'ordinamento dell'Unione.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo.

Cassa la sentenza impugnata, con rinvio della causa alla CTR del Veneto, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio.

Rigetta il secondo motivo.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 13 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza