Sentenza del 21/02/2018 n. 4153 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La XXXX S.p.A., in persona del l.r.p.t., ricorre con nove motivi contro l'Agenzia delle Entrate, per la cassazione della sentenza n. 157/06/10 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro, in controversia concernente l'impugnativa dell'avviso di recupero di un credito d'imposta L. n. 388 del 2000, ex art. 8, relativo all'anno 2001.

2. Con la sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Regionale della Calabria ha esposto in fatto quanto segue. A seguito di SPV della G.d.F. di Cosenza, che aveva accertato l'insussistenza delle operazioni poste a base del credito esposto dalla società XXXX S.p.A. nella dichiarazione dell'anno 2001, l'Agenzia delle Entrate di Cosenza aveva emesso atto di recupero del credito e conseguente ingiunzione di pagamento, impugnati dalla Società innanzi alla C.T.P. con distinti ricorsi, poi riuniti. Deduceva la società: 1) la decadenza dell'Agenzia delle Entrate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, poichè l'atto di recupero del credito, equiparabile ad un avviso di accertamento e relativo al periodo di imposta 2001, era stato notificato oltre il 31/12/2006; 2) la carenza di potere dell'Ufficio, perchè la Società per l'anno 2001 aveva presentato istanza di condono tombale, ai sensi della L. n. 289 del 2002, artt. 9 e 15, pagando il dovuto; 3) l'illegittimità ed infondatezza del provvedimento di recupero, adottato in assenza di prova certa sull'inesistenza delle operazioni relative al credito di imposta. L'Ufficio si costituiva, sostenendo la legittimità dell'avviso di recupero e dell'attività di accertamento, nonchè l'insussistenza della decadenza e la fondatezza degli accertamenti della G.d.F. Chiedeva, quindi, il rigetto del ricorso. La C.T.P., previa riunione, rigettava entrambi i ricorsi della Società, condannando la ricorrente alle spese. In particolare, la C.T.P. riteneva che non fosse maturata alcuna decadenza per l'Ufficio e che i termini fossero prorogati fino al 31/12/2008 ex L. n. 289 del 2002, non potendosi estendere il condono alle anomalie accertate dalla G.d.F.. Inoltre evidenziava che la G.d.F. aveva accertato nella dichiarazione mod. 760/02 costi indeducibili e riconducibili ad investimenti e prestazioni effettuate dall'impresa P.A.S., corrispondenti a fatture non registrate e contabilizzate dalla stessa impresa, per altro priva delle pale ed dei mezzi meccanici indicati nelle fatture. La Società impugnava la sentenza della C.T.P. innanzi alla C.T.R. della Calabria, deducendo l'erroneità della pronuncia impugnata e chiedendo l'accoglimento del ricorso. L'Ufficio si costituiva, chiedendo il rigetto dell'appello.

3. Su queste premesse in fatto, il giudice di secondo grado ha rigettato l'impugnazione, ritenendo che i motivi di appello della società fossero infondati per le stesse motivazioni addotte dalla C.T.P..

4. A seguito del ricorso della XXXX S.p.A. avverso la sentenza del giudice di appello, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso notificato l'14/10/2011.

Motivi della decisione

1.1. Primo motivo - Nullità della sentenza per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. e per contestuale violazione dell'art. 111 Cost. e delle regole sul giusto processo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nella parte in cui la C.T.R. della Calabria non ha esaminato la questione fondamentale dell'eccepita decadenza dell'ufficio per aver emesso il provvedimento oltre il termine massimo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

Secondo motivo - Nullità della sentenza per omessa motivazione D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 36 e per contestuale violazione dell'art. 111 Cost. e delle regole sul giusto processo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nella parte in cui la C.T.R. della Calabria non ha motivato sulla questione fondamentale dell'eccepita decadenza dell'ufficio (implicitamente rigettata) per aver emesso il provvedimento oltre il termine massimo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

Terzo motivo - Omessa motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la C.T.R. della Calabria non ha motivato sulla questione fondamentale dell'eccepita decadenza dell'ufficio (implicitamente rigettata) per aver emesso il provvedimento oltre il termine massimo di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

1.2. I motivi riproducono la stessa doglianza sotto diversi profili, vanno trattati insieme e sono complessivamente infondati. Ed invero, la sentenza impugnata contiene una decisione esplicita di rigetto della eccezione di decadenza sollevata dalla ricorrente. La decisione risulta conforme ad un orientamento ormai consolidato della Corte, secondo cui al provvedimento di recupero del credito di imposta, che è sostanzialmente equiparabile ad un atto di accertamento, si applicano i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 (Cass. n. 15186/2016). Secondo la citata pronuncia, l'equiparazione degli atti sotto il profilo sostanziale comporta necessariamente che anche il "potere di recupero del credito di imposta" sia sottoposto ad un termine di decadenza come lo è il "potere di accertamento fiscale". Il termine in questione non può essere diverso nella durata da quello previsto per il "potere di accertamento" dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, ma da esso differisce per quanto riguarda il dies a quo, individuabile nel tempo di effettivo utilizzo del credito di imposta. Ed invero, se non si verifica l'indebito utilizzo del credito d'imposta, non può nascere il potere di recupero spettante all'amministrazione. Pertanto, poichè nel caso di specie l'atto di recupero del credito d'imposta è stato notificato alla società in data 28/9/2007 ed il credito, relativo all'anno di imposta 2001, è stato utilizzato nella dichiarazione presentata nel 2002, non risulta decorso il termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 (entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, cioè il 31 dicembre 2007). Non si pone, quindi, alcun problema in ordine all'applicabilità della proroga biennale disposta dalla L. n. 289 del 2002, art. 10, oggetto di contestazione da parte della ricorrente.

2.1. Quarto motivo - Violazione o falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la C.T.R. di Catanzaro ha ritenuto, in presenza di un condono cd. tombale, legittimo il recupero di un credito di imposta a seguito di accertamento

della G.d.F. su componenti della dichiarazione della Società relativa all'anno 2001, coperta appunto dal condono.

Quinto motivo - Nullità della sentenza per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. e per contestuale violazione dell'art. 111 Cost. e delle regole sul giusto processo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nella parte in cui la C.T.R. di Catanzaro non ha esaminato la questione fondamentale della carenza di potere di accertamento dell'Ufficio a seguito del condono tombale.

Sesto motivo - Omessa motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la C.T.R. di Catanzaro non ha motivato sulla questione fondamentale dell'illegittimità dell'accertamento, precluso dal condono tombale.

2.2. I motivi possono essere esaminati congiuntamente, avendo ad oggetto l'identica doglianza sotto diversi profili, e vanno rigettati perchè infondati.

2.3. Ed invero, le Sezioni Unite, investite della questione per dirimere il contrasto insorto all'interno della Sezione Tributaria, con la recente sentenza n. 16692/2017 hanno enunciato il seguente principio di diritto: "In tema di c.d. condono tombale, non è inibito all'erario l'accertamento riguardante un credito da agevolazione esposto in dichiarazione, in quanto il condono elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio". L'atto di recupero del credito, determinando non già la riduzione dell'imponibile, bensì quella dell'imposta, è estraneo all'ambito applicativo della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 9, che, stabilendo la definitività della liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione, deve intendersi riferito all'imposta lorda, cioè all'imponibile. La citata sentenza delle Sezioni Unite richiama l'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale, secondo cui il condono incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti, in quanto si traduce in una forma atipica di definizione del rapporto tributario, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, non già in quella dell'accertamento dell'imponibile (Corte cost. 13 luglio 1995, n. 321). Secondo le Sezioni Unite: "L'atipicità sta dunque nel fatto che col condono si regola l'obbligazione tributaria prescindendo dall'accertamento dell'imponibile, per finalità deflattive e di bilancio. (...) La preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati derivante dal perfezionamento del procedimento di condono non può che concernere, allora, il solo debito tributario. Estenderla anche ai crediti, in mancanza di qualsiasi potere decisorio da parte dell'Ufficio, colliderebbe in maniera frontale con le finalità del condono, indirizzate a reperire risorse di bilancio e non già a perseguire finalità transattive e di compensazione di ragioni di credito e di debito".

Ritiene, quindi, la Corte che nel caso di specie trovi applicazione il principio di diritto enunciato nella sentenza delle S.U. n. 16692/17, secondo cui l'Amministrazione conserva il potere di accertamento dei crediti esposti nella dichiarazione e di emissione del provvedimento di recupero, nonostante l'intervenuto condono cd. tombale per l'anno di imposta 2001.

3.1. Settimo motivo - Nullità della sentenza per violazione delle regole sulle prove e sul giusto processo (art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c.) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, non avendo la CTR di Catanzaro indicato le prove rappresentative della falsità delle fatture.

Ottavo motivo - Violazione e/o falsa applicazione delle norme sulle prove (art. 2697 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c.) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la C.T.R. di Catanzaro fatto un mero riferimento al PVC della G.d.F. senza esaminare la credibilità delle affermazioni in esso contenute in base al principio del libero convincimento del giudice.

Nono motivo - Omessa motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la C.T.R. di Catanzaro non ha motivato su di un punto fondamentale e decisivo, non avendo indicato quali prove ha inteso utilizzare e quali valutazioni ha fatto in ordine alle dimostrazione della falsità delle fatture.

3.2. Anche tali motivi devono essere esaminati congiuntamente, poichè sollevano sotto diversi profili la stessa doglianza, e sono complessivamente infondati.

3.3. Ed invero, la C.T.R. di Catanzaro nella motivazione della sentenza impugnata ha fatto esplicito riferimento al PVC della G.d.F., a sua volta richiamato nell'atto di recupero del credito e nella motivazione della sentenza della C.T.P. La sentenza della C.T.R. della Calabria ha dato atto che dal verbale della G.d.F. risulta l'inesistenza delle operazioni poste a base del credito di imposta inserito nella dichiarazione del 2001. Secondo quanto rilevato dagli agenti operanti, nella dichiarazione mod. 760/02 erano riportati costi indeducibili e riconducibili ad investimenti e prestazioni effettuate dall'impresa P.A.S.. Quest'ultima impresa era risultata priva delle pale ed dei mezzi meccanici indicati nelle fatture e non aveva registrato e contabilizzato le stesse. Da tali elementi, secondo il giudice di appello, emergono sufficienti indizi sull'inesistenza oggettiva delle operazioni commerciali, per cui sarebbe stato onere del contribuente fornire la prova contraria in ordine alla loro esistenza. La conclusione cui è pervenuta la C.T.R. della Calabria è in linea con l'orientamento consolidato di questa Corte, secondo cui, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini IVA ed IRPEG, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (cfr. Cass. sent. n. 428/2015, n. 28683/2015, n. 12802/2011). Non si ravvisa, quindi, alcun vizio di violazione o falsa applicazione delle norme sul libero convincimento e sulla ripartizione dell'onere della prova, nè una carenza motivazionale della sentenza impugnata, che, sia pure "per relationem", esplicita in maniera sufficiente le ragioni per cui ha fatto proprie le motivazioni dell'atto di recupero del credito, fondato sull'accertamento della G.d.F..

4.1. Atteso il rigetto del ricorso, la società ricorrente va condannata al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, secondo la liquidazione effettuata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la società XXXX S.p.A. al pagamento in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.800,00, oltre S.P.A.D..

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 21 febbraio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza