Sentenza del 06/02/2019 n. 3385 - 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 2003 in cui, a seguito di processo verbale della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate contestava in via induttiva, ex art. 39 bis dpr 600 del 1973, maggior reddito di impresa ai fini delle imposte dirette e volume di affari ai fini iva, ed irrogava le relative sanzioni.

Conseguentemente, anche i soci D.F.M. e Da.Fi.Mi. erano destinatari di avvisi di accertamento derivanti da quello relativo alla società.

L'accertamento derivava dal disconoscimento, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, di costi relativi ai pagamenti delle fatture della società O. srl, in quanto ritenute relative alla commissione del reato di illecito utilizzo di manodopera somministrata da soggetto non autorizzato.

La CTP rigettava il ricorso quanto alle imposte dirette, mentre lo accoglieva ai fini iva, e la CTR del Veneto accoglieva l'appello dei contribuenti anche ai fini delle imposte dirette, respingendo l'appello incidentale dell'ufficio, annullando così integralmente gli accertamenti.

Contro tale sentenza ricorre a questa Corte l'Agenzia delle Entrate. La società si costituisce con controricorso e ricorso incidentale.

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 O., 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 22.10.2018, per cui eccepisce il giudicato esterno sul punto dei rapporti con la società O., opponibile anche ai fatti della presente causa, seppure relativa ad annualità anteriore, e cioè al 2003.

Motivi della decisione

Preliminarmente l'Agenzia ha premesso che, a seguito dell'entrata in vigore della L. n. 44 del 2012, che, modificando la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, ha ricondotto l'indeducibilità dei costi a "delitti non colposi" (e non più a "reati") prevedendo l'applicazione retroattiva della normativa ove più favorevole al contribuente, non ha più interesse a coltivare il ricorso in relazione all'irpef ed irap, considerando che l'illecito ipotizzato nella specie è una

contravvenzione, e quindi la nuova normativa è più favorevole per il contribuente, ed applicabile retroattivamente anche la caso di specie. Per contro, l'Agenzia ha dichiarato di voler coltivare il ricorso ai fini iva.

Con il primo motivo di ricorso l'ufficio deduce nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c. -mancanza di motivazione e/o motivazione apparente - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La sentenza impugnata, infatti, non ha dato conto, rigettando l'appello incidentale, del motivo per cui ha ritenuto che l'Agenzia non potesse procedere al recupero della somma detratta dalla società a titolo di iva e, quindi, del motivo per cui ha ritenuto illegittimo l'accertamento sotto questo profilo.

Con il secondo motivo deduce violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La sentenza della CTR, infatti, erroneamente interpretando la suddetta disposizione, non ha riconosciuto la legittimità dell'accertamento che recuperava Viva detratta, sul presupposto che il contratto relativo fosse fittizio, senza motivare su tale circostanza, e cioè sull'esistenza o meno di un reale contratto di appalto.

Il contribuente in controricorso eccepisce l'infondatezza del ricorso, in primo luogo perchè sulla parte della sentenza della CTP che affermava l'effettivo pagamento delle fatture, compresa iva, e l'adempimento degli obblighi fiscali verso lo Stato da parte della O. non vi è mai stata contestazione da parte dell'ufficio.

Come già detto, poi, 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 M. con la società O., 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 - la presente controversia verte esclusivamente in materia di iva.

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.

Nel merito dei motivi, gli stessi, che si possono trattare congiuntamente, attesa la comunanza della questione proposta sotto diversa prospettiva, sono fondati.

La motivazione della sentenza impugnata appare esclusivamente basata sul fatto che il pagamento delle fatture è reale e non si versa nelle ipotesi della L. del 1993, perchè non si è in presenza di illecito; da questo ragionamento generale, fa in primo luogo discendere la detraibilità ai fini delle imposte dirette (che la CTP aveva negato) e conferma la detraibilità dell'iva.

Quest'ultima è confermata "alla luce delle considerazioni precedenti", e quindi, in sostanza, per l'effettività della spesa, senza alcuna considerazione specifica sull'iva.

La CTR ha, quindi, espresso il principio che, equiparando imposte dirette ed iva, collega la detrazione iva alla effettività del costo.

Questa Corte, invece, 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 (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, Paregiani 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. n. 16 del 2 marzo 2012, 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, si sofferma esclusivamente sul fatto che il costo sia stato effettivamente sostenuto (cioè che le fatture siano state effettivamente pagate) senza prendere in considerazione e nulla dire nè sulla natura della asserita falsità delle fatture (soggettiva od oggettiva), nè sul concetto di inerenza del costo, nè sul rilievo di tale condotta ai fini della commissione dell'ipotizzato illecito, limitandosi ad affermare che non vi è alcuna sentenza che abbia accertato il reato.

Questo non può ritenersi sufficiente per considerare integrate le condizioni di legge per la detrazione iva (al riguardo, anche in materia di imposte dirette, Sez. 6-5, n. 17788 del 2018).

La sentenza impugnata deve, pertanto, essere cassata, con rinvio della causa alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche ai fini della pronuncia delle spese del presente giudizio.

In controricorso il contribuente eccepisce la formazione del giudicato interno su quanto affermato dalla CTP secondo cui non era mai stata contestata l'effettiva corresponsione dell'iva dalla M. alla O. e l'adempimento dei relativi obblighi da parte di quest'ultima, così come di quanto affermato analogamente della CTR nella snetenza impugnata, perchè ciò evidenziava l'assenza di danno per l'erario.

In realtà, come illustrato, la detrazione dell'iva non dipende dalla effettività del costo sostenuto.

In via condizionata all'eventuale accoglimento del primo motivo di ricorso dell'ufficio, il contribuente propone ricorso incidentale.

Con il primo motivo deduce omessa pronuncia della sentenza della CTR sulla richiesta di inammissibilità per introduzione in grado di appello di nuovi motivi, per violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e per violazione del d.Lgs. n. 546 del 1992, art.

57, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Nel giudizio di primo grado infatti non era mai stata dedotta la inesistenza delle fatture.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale deduce omessa pronuncia della sentenza della CTR sulla richiesta di inammissibilità dell'appello incidentale dell'ufficio per mancanza di specifici motivi di impugnazione per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e per violazione altresì del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3. Il contribuente espone di avere dedotto la questione nelle controdeduzioni all'atto di appello incidentale dell'ufficio, e rileva che la CTR non si è pronunciata sul punto oppure che ha errato sull'interpretazione del suddetto art. 53, che prevede che l'appello deve indicare motivi specifici di impugnazione.

I ricorsi incidentali sono inammissibili.

E, infatti, principio affermato da questa Corte quello per cui il ricorso incidentale per cassazione, qualificato o meno come condizionato, presuppone la soccombenza e non può, quindi, essere proposto dalla parte che sia risultata completamente vittoriosa nel giudizio di appello; quest'ultima, del resto, non ha l'onere di riproporre le domande e le eccezioni non accolte o non esaminate dal giudice d'appello, poichè l'eventuale accoglimento del ricorso principale comporta la possibilità che dette domande o eccezioni vengano riesaminate in sede di giudizio di rinvio (Sez. 2, n. 134 del 2017).

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale.

Annulla la sentenza impugnata, con rinvio del procedimento alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese.

Dichiara inammissibile il ricorso incidentale.

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