Sentenza del 12/02/2019 n. 4063 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. A seguito di verifiche della GdF, l'Agenzia delle Entrate notificava alla contribuente T. Italia S.p.A. un avviso con il quale, sulla base di tre rilievi, accertava maggiori IVA IRAP IRES 2005 oltre a sanzioni.

1.1. Con il primo rilievo, l'ufficio riteneva indetraibile l'IVA relativa alla fatturazione di servizi, da parte di gestori di pompe che erogavano carburante, alla contribuente T.. Questi servizi, in thesi della contribuente T. consistenti nella messa a disposizione di spazi pubblicitari, nella consegna dei bollini, ecc., sarebbero stati pattuiti per rendere possibile lo svolgimento di operazioni pubblicitarie a premio riservate ai clienti che avevano acquistato determinati quantitativi di benzina o gasolio per autotrazione. Diversamente, per l'ufficio, i gestori delle pompe, che avevano in precedenza acquistato i premi dalla stessa contribuente T., non sarebbero stati contrattualmente tenuti ad alcuna prestazione di servizi, ma avrebbero invece ricevuto delle mere cessioni di denaro aventi lo scopo di non far gravare sui medesimi il costo dei beni destinati alle suddette operazioni pubblicitarie a premio. Pertanto, secondo l'ufficio, queste mere cessioni di denaro, essendo "fuori campo IVA", siccome previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, art. 2, comma 3, lett. a), non avrebbero consentito la detrazione, per quanto in effetti espressamente stabilito dal D.P.R. n. 633 cit., art. 19, comma 2, primo periodo.

1.2. Con il secondo rilievo l'ufficio, riscontrata una differenza negativa di olio lubrificante, rispetto a quella annotata in contabilità, riteneva che la stessa fosse stata venduta "in nero", giusta la presunzione di cessione stabilita dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, art. 1, con il conseguente recupero delle imposte evase;

1.3. Con il terzo rilievo l'ufficio, riscontrando questa volta una differenza positiva di giacenza di gasolio, riteneva che la differenza in parola fosse stata acquistata "in nero", sulla scorta dell'altra presunzione stabilita dal D.P.R. n. 441 cit., art. 3, con recupero dell'imposta che avrebbe dovuto pagare il cedente.

2. Con l'impugnata sentenza la Regionale della Lombardia, in riforma della prima decisione, statuiva nel modo che segue.

2.1. Respingeva dapprima la preliminare eccezione di inammissibilità dell'appello principale proposto dall'ufficio, eccezione che la contribuente T. aveva sollevato deducendo che i motivi di gravame non erano specifici come invece prescritto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53,

comma 1; per la Regionale, invece, "l'ufficio aveva chiaramente espresso le ragioni delle divergenze rispetto alla decisione assunta dai giudici di primo grado sul merito e ravvisato difetto di motivazione per non aver la stessa sviluppato ed affrontato tutti i temi proposti".

2.2. Con riguardo al primo rilievo, concernente il mancato riconoscimento della detrazione IVA relativa ai servizi fatturati dai gestori delle pompe, nell'ambito delle due rammentate operazioni pubblicitarie a premio, in accoglimento dell'appello principale dell'amministrazione, dopo aver affermato che "il complesso" sistema era stato predisposto al fine di "consentire a T. di dedurre la relativa IVA", con la conseguente "vanificazione" del D.P.R. n. 633 cit., art. 19, comma 2, secondo periodo, disposizione quest'ultima che faceva assoluto divieto di detrarre VIVA relativa all'acquisto di beni utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio, la Regionale riteneva, appunto per tali differenti ragioni, di dover confermare comunque il recupero dell'imposta.

2.3. Con riguardo al secondo rilievo, concernente la presunzione di vendita "in nero" dell'olio lubrificante non rinvenuto, respingendo sul punto l'appello principale promosso dall'amministrazione, la Regionale riteneva che la modesta quantità dell'olio rapportata alle dimensioni dell'azienda, nonchè le dichiarazioni rese nell'immediatezza dal responsabile del deposito, fossero circostanze idonee a dar prova di un utilizzo dell'olio per fini dì manutenzione delle apparecchiature in rimessa e "non certo di un'occulta attività di vendita".

2.4. Con riguardo al terzo rilievo, concernente la presunzione di acquisto di gasolio "in nero", pur dando atto della positiva differenza di giacenze del ridetto gasolio, in accoglimento dell'appello incidentale proposto dalla contribuente T., la Regionale annullava "questa parte dell'accertamento, non essendo il cessionario debitore IVA".

2.5. Con riguardo alle sanzioni, dopo aver nella sostanza rinviato all'ufficio la determinazione del cumulo giuridico delle stesse in relazione all'esito del giudizio, la Regionale, con ciò respingendo sul punto l'appello incidentale proposto dalla contribuente T., rigettava l'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso circa l'applicazione delle ridette sanzioni, eccezione formulata con speciale riferimento alla mancanza di motivazione della sussistenza dell'elemento soggettivo della colpevolezza, osservando ad verba, "relativamente alla parte di accertamento che veniva confermata", cioè quella relativa all'indetraibilità dell'IVA inerente le operazioni pubblicitarie a premio, che "appariva nei fatti (e quindi non necessitante di specifica motivazione) la deliberata volontà di sottrarre operazioni commerciali all'IVA".

3. La contribuente T. ricorreva per sette motivi, mentre l'ufficio resisteva con controricorso, proponendo a sua volta ricorso incidentale per due motivi.

3.1. Al ricorso incidentale dell'ufficio, resisteva la contribuente con controricorso, proponendo con quest'ultimo "ricorso incidentale condizionato" per cinque motivi.

3.2. Con memoria, accompagnata da deposito documentale, la contribuente eccepiva il favorevole giudicato esterno nelle more formatosi con riguardo all'anno d'imposta 2004.

Motivi della decisione

1. Come anticipato, la contribuente T. ha eccepito un giudicato esterno favorevole, rappresentato dalla sentenza n. 146/27/11, resa dalla medesima Regionale della Lombardia, prodotta con la memoria, relativa all'anno d'imposta 2004; sentenza che aveva accertato in fatto che i servizi fatturati dai gestori di pompe di carburante, in occasione delle due manifestazioni a premio, costituivano obbligazioni contrattuali, con la conseguenza, in diritto, che il pagamento delle stesse, non risolvendosi in mere cessioni di denaro, che come tali sarebbero stati fuori del campo IVA D.P.R. n. 633 cit., ex art. 2, comma 3, lett. a), non incontrava il divieto di detrazione stabilito dal D.P.R. n. 633 cit., art. 19, comma 2, primo periodo.

1.1. L'eccezione di giudicato esterno in parola è però preliminarmente infondata sulla scorta della giurisprudenza unionale, che non permette la perdita della risorsa comunitaria a causa del formarsi di un giudicato esterno (Corte giust. UE sez. 2 n. 2 del 2009; Cass. sez. trib. n. 8855 del 2016).

2. Con il primo motivo del ricorso principale, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, denunciando la violazione del D.Lgs. n. 546 cit., art. 53, la contribuente T. lamentava che la Regionale era incorsa in errore per non aver dichiarato inammissibile l'appello principale dell'ufficio a causa del difetto di specificità dei motivi; e questo perchè, così sosteneva la contribuente T., i ridetti motivi non consentivano "la delimitazione dell'ambito del riesame richiesto", ma soltanto riprendevano pedissequamente le ragioni già dedotte in primo grado, senza "mai confutare le statuizione della commissione provinciale".

2.1. Il motivo è infondato alla luce della consolidata giurisprudenza della Corte che non ha mancato di evidenziare, anche con riferimento alla natura impugnatoria del processo tributario, che i motivi dell'appello non debbono essere connotati da novità, dovendo invece avere il carattere della specificità, nel senso di permettere al giudice del secondo grado l'esatta individuazione della materia del contendere; ed essendo quindi tali, come esattamente affermato dalla Regionale, anche quei motivi che, parimenti a quelli qui all'esame, si limitano a riproporre quelle identiche questioni che si ritenga la Provinciale non abbia adeguatamente "sviluppato ed affrontato" (Cass. sez. 6-T n. 20381 del 2017; Cass. sez. trib. n. 3064 del 2012);

3. Con il secondo motivo del ricorso principale, di nuovo formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, denunciando tra l'altro la violazione degli artt. 99 e 112 c.p.c., la contribuente T., dopo aver ricordato che con l'avviso di accertamento l'amministrazione aveva negato la detrazione IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 cit., art. 19, comma 2, primo periodo, ritenendo a riguardo che mancando l'obbligazione di prestazione di servizi la contribuente avesse corrisposto ai gestori delle pompe delle mere cessioni di denaro, rimproverava alla Regionale di essere caduta nel vizio di extrapetizione, laddove aveva invece confermato questa parte dell'avviso per la differente ragione che, ai sensi del D.P.R. n. 633 cit., art. 19, comma 2, secondo periodo, la legge vietava in modo assoluto, al promotore delle operazioni pubblicitarie a premio, di detrarsi l'IVA relativa all'acquisto di "beni utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio".

3.1. Il motivo, al di là dell'incongruo iniziale riferimento alla diversità di "argomentazione giuridica", è fondato.

3.2. In effetti, nei pochi casi pervenuti all'esame, la Corte non ha mancato di evidenziare che, per la natura impugnatoria del processo tributario, l'oggetto di quest'ultimo deve farsi consistere nella pretesa tributaria esattamente accertata con l'atto impositivo, non in una diversa (Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 18702 del 2010); con l'ulteriore conseguenza che, essendo l'oggetto del giudizio tributario precisamente delimitato dalle ragioni poste a fondamento dell'avviso, il giudice non può riconoscere o negare la pretesa fiscale sulla base di una causa diversa da quella sulla quale l'amministrazione ha basato l'atto che ha accertato l'imposta (Cass. sez. trib. n. 5929 del 2010; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). E, nella concreta fattispecie, è accaduto proprio questo. E cioè che il recupero della detrazione, che nell'atto impositivo era fondato sulla circostanza di fatto che si trattasse di mere cessioni di denaro, con la conseguente applicazione della regola stabilita dal D.P.R. n. 633 cit., art. 19, comma 2, primo periodo, è stato invece dalla Regionale ritenuto legittimo per la diversa circostanza di fatto che la detrazione sarebbe stata relativa all'acquisto di beni destinati a operazioni pubblicitarie a premio, con applicazione della differente regola di cui al D.P.R. n. 633 cit., art. 19, comma 2, secondo periodo.

4. Sono con ciò assorbiti i motivi terzo, quarto, quinto e sesto del ricorso principale, tutti rivolti a censurare nel merito, sotto plurimi profili, di diritto e di fatto, la conferma dell'indetraibilità dell'IVA in quanto relativa all'acquisto di beni destinati ad operazioni pubblicitarie a premio.

5. Con il settimo motivo del ricorso principale, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denunciando in particolare la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 5 e 16, la contribuente T. rimproverava alla Regionale di aver ritenuto legittima l'applicazione delle sanzioni, nonostante il "difetto di motivazione" dell'avviso circa la sussistenza dell'elemento della colpevolezza.

5.1. Al di là della problematica autosufficienza del motivo, conseguente alla mancata trascrizione dell'avviso (Cass. sez. 3 n. 8569 del 2013); al di là della correttezza in diritto dell'affermazione fatta dalla Regionale, per cui in effetti non c'è necessità di alcuna specifica motivazione quando la colpevolezza emerge dalla motivazione della ripresa dell'imposta evasa (Cass. sez. trib. n. 16484 del 2016); deve essere ad ogni modo preliminarmente osservato che la cassazione del capo di sentenza relativo all'IVA si estende, ai sensi dell'art. 336 c.p.c., a quello qui all'esame che ha confermato la legittimità delle sanzioni dallo stesso dipendenti.

6. Con il primo motivo del ricorso incidentale, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denunciando la violazione del D.P.R. 441 cit., artt. 1 e 4, l'ufficio addebitava alla Regionale di aver derogato alla presunzione ivi stabilita, per avere la CTR ritenuto provato che la contribuente T. non aveva venduto "in nero" l'olio lubrificante non rinvenuto in giacenza.

6.1. Il motivo è inammissibile perchè la Regionale non ha negato in diritto l'operatività della presunzione legale di vendita "in nero" dell'olio lubrificante non rinvenuto, bensì ha accertato in fatto che la presunzione era stata superata dalla contraria prova offerta dalla contribuente T., risolvendosi quindi la contestazione dell'amministrazione in una censura che andava perciò proposta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile ratione temporis (Cass. sez. 1 n. 24155 del 2017).

7. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, ancora formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'ufficio denunciava la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 8, nonchè art. 9, comma 1, addebitando alla Regionale, nella sostanza, di essere incorsa in errore laddove aveva ritenuto che l'acquisto "in nero" di gasolio non comportasse il versamento dell'imposta, bensì il pagamento delle sole sanzioni.

7.1. Il motivo è infondato atteso che il D.Lgs. n. 471 cit., art. 6, comma 8, lett. a), a differenza dell'anteriore D.P.R. n. 633 cit., art. 41, comma 6, non prevede più il recupero dell'imposta in caso di omessa regolarizzazione dell'operazione mediante autofatturazione (da ultime, Cass. sez. 6-T n. 1659 del 2015; Cass. sez. trib. n. 411 del 2015; che riprendono la più lontana, Cass. sez. trib. n. 5268 del 2005).

8. Come riferito in narrativa, la contribuente T., con il controricorso all'incidentale, ha proposto "ricorso incidentale condizionato" che, prima ancora che assorbito, deve ritenersi inammissibile per l'impossibilità di esercitare, in queste forme, tale diritto processuale (Cass. sez. trib. n. 15969 del 2014; Cass. sez. 2 n. 23215 del 2010).

9. La sentenza deve essere pertanto cassata nei limiti di cui sopra e rinviata alla Regionale.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale, accoglie il secondo motivo, dichiara assorbiti gli altri; rigetta il ricorso incidentale; dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato contenuto nel controricorso all'incidentale; cassa l'impugnata sentenza, rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che, in altra composizione, dovrà decidere la controversia uniformandosi ai superiori principi, nonchè regolare le spese di ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 22 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza