Sentenza del 21/09/2020 n. 19646 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con processo verbale di constatazione del 28.6.2005, i verificatori rilevavano che la societa' (---) srl aveva acquistato autovetture di provenienza comunitaria attraverso soggetti interposti (quali (---) srl unipersonale, (---) srl e A. srl societa' unipersonale e altre), che agivano in frode all'Iva comunitaria. Pertanto l'Agenzia delle Entrate notificava alla societa' un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2004, con il quale considerava indeducibile il costo per l'acquisto delle autovetture dai predetti soggetti interposti per l'importo di Euro 459.041, determinando una maggiore Ires di Euro 151.484, una maggiore Irap di Euro 19.828 ed Iva indebitamente detratta per Euro 91.808.

Contro l'avviso di accertamento la societa' proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Roma che lo accoglieva con sentenza n. 390 del 2012.

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso alla Commissione tributaria regionale che lo accoglieva con sentenza n. 6738 del 11.11.2014. Il giudice di appello riteneva provato il meccanismo di interposizione fittizia descritto nel verbale di contestazione, di cui richiamava l'efficacia fidefaciente, osservando in particolare che le autovetture apparentemente acquistate dalla societa' interposta venivano in realta' recapitate direttamente dal cedente estero comunitario alla societa' interponente Diamond e che "il pagamento del corrispettivo era stato effettuato, come normalmente accade in questi casi, prima della consegna del mezzo oggetto dell'acquisto".

Contro la sentenza di appello la societa' (---) srl propone ricorso per cassazione sulla base di sei motivi. Deposita memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.II primo motivo denuncia:"Violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7, commi 1 e 2 (ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - Omessa allegazione di atti posti a fondamento dell'avviso originariamente impugnato", nella parte in cui la C.T.R. non ha ritenuto che l'omessa allegazione dei verbali di verifica redatti a carico delle societa' interposte, e semplicemente richiamati nel p.v.c. notificato alla (---) srl, integri una violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7.

Il motivo e' infondato. Premesso che la comminatoria della nullita' dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione e' prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, articolo 42, e non dalla L. n. 212 del 2000, articolo 7 che non contiene previsioni sanzionatorie, non ricorre il vizio di legge denunciato. Il citato articolo 42, comma 2, ult. periodo, dopo avere stabilito l'obbligo di allegazione degli atti menzionati nell'avviso che non siano gia' noti al contribuente, prevede, quale forma equipollente alla allegazione, la riproduzione nell'avviso del contenuto essenziale dell'atto richiamato. Nel caso in esame, dal processo verbale di constatazione notificato alla (--) srl, trascritto dalle parti, risulta che in esso sono state trasfuse le ragioni per cui l'Ufficio ha ritenuto che taluni fornitori della (---) fossero meri soggetti interposti con finalita' di evasione dell'Iva intra-UE; attraverso il p.v.c. richiamato nell'avviso di accertamento, la societa' (---) ha avuto conoscenza del contenuto essenziale delle verifiche effettuate a carico dei soggetti interposti, senza necessita' di ulteriormente allegare i verbali di verifica notificati alle societa' interposte.

2.11 secondo motivo denuncia: "Violazione dell'articolo 112 c.p.c., in riferimento all'articolo 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia sulla applicabilita' alla fattispecie concreta in esame del Decreto Legge 2 marzo 2012 n. 16, articolo 8, comma 1, eccepita dall'odierna parte ricorrente nell'atto di costituzione del precedente giudizio".

Il motivo e' fondato. La ricorrente ha trascritto le proprie controdeduzioni con le quali ha richiesto al giudice di appello di considerare comunque deducibili, ai fini delle imposte dirette (Ires ed Irap) i costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti. Cio' in applicazione del Decreto Legge 2 marzo 2012 n. 16, articolo 8, convertito nella L. 26 aprile 2012 n. 44, secondo cui, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, la indeducibilita' dei costi e delle spese e' limitata a quelli "direttamente utilizzati per il compimento di atti o attivita' qualificabili come delitto non colposo", disposizione che, secondo la Relazione di accompagnamento al testo normativo, si traduce nella deducibilita', ai fini delle imposte dirette, dei costi e delle spese che riguardano operazioni commerciali di per se' lecite, ma in cui la fattura riferisce l'operazione economica a soggetto diverso da quelli che ha realizzato effettivamente la cessione del bene o la prestazione del servizio, fermo restando la necessaria verifica della sussistenza dei requisiti di certezza, inerenza e determinazione richiesti in via generale dall'articolo 109, secondo l'interpretazione avallata dalla giurisprudenza di questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 24426 del 30/10/2013; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17788 del 06/07/2018) La questione, dedotta nelle controdeduzioni depositate dalla societa' nel giudizio di appello, e' stata ignorata dalla Commissione tributaria regionale che percio' e' incorso nel denunciato vizio di omessa pronuncia.

3.11 terzo motivo denuncia: "Violazione e falsa applicazione della L. n. 537 del 1997, articolo 14, comma 4-bis (ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), come modificato dal Decreto Legge 2 marzo 212 n. 16, articolo 8 comma 1 - Deducibilita' dei costi in questione poiche' non derivanti da reato", motivo dedotto in via subordinato nell'ipotesi in cui la precedente censura di omessa pronuncia venga ritenuta infondata in quanto il giudice di appello si sarebbe pronunciato implicitamente.

Il terzo motivo e' assorbito dall'accoglimento del secondo.

4. Il quarto motivo denuncia "Violazione e falsa applicazione dell'articolo 2700 c.c. -erronea estensione della pubblica fede ad elementi del PVC diversi dalla provenienza del medesimo dal pubblico ufficiale che l'ha formato, dalle dichiarazione al medesimo rese e dagli altri fatti dal medesimo compiuti o che questi attesti essere avvenuti in sua presenza".

5.11 quinto motivo denuncia:"Omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti (ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - Effettuazione dell'acquisto di autovetture a prezzi non inferiori al valore normale Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ex articolo 60-bis ".

6.11 sesto motivo denuncia: "Nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e articolo 118 disp. att. c.p.c., comma 1 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4). Omessa concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione, in relazione alla circostanza, debitamente provata dalla ricorrente, della congruita' dei prezzi di acquisto dei veicoli rispetto al valore normale degli stessi", in quanto la sentenza impugnata ha adempiuto in maniera meramente formale ed apparente all'obbligo di motivazione.

I motivi da esaminare congiuntamente sono infondati.

Il novellato articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile alla sentenza impugnata pubblicata dopo la data del 11.9.2012, preclude di dedurre l'insufficienza della motivazione quale motivo di ricorso per cassazione. Il vizio di motivazione apparente, deducibile a norma dell'articolo 360 c.p.c., n. 4 quale causa di nullita' della sentenza per radicale mancanza dell'elemento essenziale della motivazione, puo' essere ravvisato esclusivamente nei caso in cui la motivazione, pur graficamente esistente, non rende percepibile quali siano le concrete ragioni per cui il giudice ha adottato quella determinata decisione (Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016). Nel caso in esame il giudice di appello, sia pur sinteticamente, ha indicato le ragioni per cui ha ritenuto sussistente il meccanismo della interposizione (a titolo esemplificativo nella sentenza si afferma che le autovetture non transitavano dal soggetto interposto ma venivano spedite direttamente dal fornitore comunitario alla societa' (---); il soggetto interposto riceveva anticipatamente da (---) la provvista finanziaria necessaria per effettuare l'acquisto presso il fornitore comunitario; i pagamenti della (---) ai soggetti interposti erano effettuati per la maggior parte in contanti; la societa' (---) non poteva ignorare il ruolo delle societa' "cartiere" perche' negli anni di imposta accertati aveva avuto molteplici contatti con piu' societa' interposte). Il riferimento alla efficacia fidefaciente del p.v.c. e' da intendersi limitata alle circostanze specificamente indicate nell'articolo 2700, tant'e' che lo stesso giudice di merito esamina in concreto la rilevanza delle prove risultanti dal verbale, senza assegnarvi una aprioristica efficacia probatoria legale.

Con riferimento la regolarita' formale della contabilita' e dei pagamenti, ed alla circostanza della avvenuta vendita dei beni a prezzi in linea con il mercato, questa Corte ha ritenuti che si tratta di elementi privi di rilevanza ai fini della valutazione della sussistenza della "buona fede" del contribuente; infatti la regolarita' formale dei pagamenti e' connaturato alla fattispecie di evasione dell'Iva mediante fatture false in senso soggettivo, implicante ordinariamente la predisposizione di regolari modalita' di pagamento delle fatture; la cessione dei beni a prezzi di mercato costituisce un elemento esterno alla fattispecie tipica, di per se' neutro rispetto all'apprezzamento della consapevolezza, in capo all'utilizzatore delle fatture soggettivamente

false, circa l'esistenza di una frode Iva. (conformi Sez. 5, Sentenza n. 428 del 14/01/2015; Sez. 6 5, Ordinanza n. 11873 del 15/05/2018).

In accoglimento del secondo motivo di ricorso la sentenza deve essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale in diversa composizione, la quale, ferma restando la ritenuta indetraibilita' dell'Iva, valutera' la sussistenza delle condizioni per la deducibilita', ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, dei costi documentati con fatture soggettivamente inesistenti, nei termini indicati nell'esame del secondo motivo di ricorso.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo, rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza