Sentenza del 21/09/2020 n. 19647 - 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 (nella specie la societa' (---) srl unipersonale), che agivano in evasione totale di imposte ed in frode all'Iva comunitaria. Pertanto l'Agenzia delle Entrate notificava alla societa' un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2005, con il quale riteneva indeducibile il costo complessivo di Euro 55.375 sostenuto per l'acquisto dal soggetto interposto di tre autovetture, e, per l'effetto, accertava una maggiore Ires per Euro 18.273" una maggiore Irap di Euro 2.354 ed una indebita detrazione di Iva per Euro 11.075.

Contro l'avviso di accertamento la societa' proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma che lo accoglieva con sentenza n. 4233 del 2014.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello alla Commissione Tributaria Regionale che lo accoglieva con sentenza n. 4415 del 28.7.2015. In particolare il giudice di appello riteneva l'indetraibilita' dell'Iva in quanto la societa' non aveva assolto l'onere di provare "il proprio non coinvolgimento nell'attivita' fraudolenta, provando di aver approntato una normale diligenza per non incorrere in una responsabilita' comunque prevista anche per mera colpa"; riteneva l'insussistenza dei presupposti per la deducibilita' dei costi ai fini delle imposte dirette anche dopo la novella introdotta dal Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8.

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

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia:"Nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 112 c.p.c. (omessa pronuncia sulla eccepita nullita' dell'avviso di accertamento per mancata allegazione all'avviso di accertamento di atti formati dalla Agenzia delle Entrate non allegati al P.V.C.) (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62)".

2. Il secondo motivo denuncia: "Violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7, comma 1 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62 ", motivo formulato in via subordinata, qualora il primo motivo sia ritenuto infondato sul rilievo

che i giudici abbiano implicitamente rigettato l'eccezione di nullita' di cui al precedente motivo di ricorso.

I motivi primo e secondo, da esaminare congiuntamente, sono infondati. Secondo la giurisprudenza di questa Corte ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma e' necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: cio' non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (Sez. 1 -, Ordinanza n. 24155 del 13/10/2017; Sez. 2 n. 20718 del 13/08/2018). Nel caso in esame risulta che il giudice di appello ha preso in considerazione l'eccezione di nullita' dell'avviso di accertamento per mancata allegazione di atti richiamati contenuta nelle controdeduzioni della societa' (eccezione espressamente riportata nella parte motiva della sentenza impugnata), e l'ha implicitamente rigettata, con conseguente insussistenza del vizio di omessa pronuncia, avendo confermato la legittimita' (e fondatezza) dell'atto impositivo sulla base del contenuto del processo verbale di constatazione richiamato o riportato.

Ugualmente infondato e' il secondo motivo di ricorso. 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. 600l, articolo 42, e non dalla L. n. 212 del 2000, articolo 7, che non contiene alcuna previsione sanzionatoria, il vizio di legge denunciato non sussiste. 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 equivalente alla allegazione, la riproduzione nell'avviso del contenuto essenziale dell'atto richiamato. Nel caso in esame, dal processo verbale di constatazione notificato alla Dxxxx srl, riprodotto dalle parti, risulta che in esso sono state trasfuse le ragioni per cui l'Ufficio ha ritenuto che taluni fornitori della Dxxxx fossero meri soggetti interposti con finalita' di evasione dell'Iva intracomunitaria, senza necessita di ulteriormente allegare, a pena di nullita', anche i verbali di verifica notificati alla societa' interposta.

3.11 terzo motivo denuncia: "Violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 1, Direttiva 2006/112/CE, articolo 168 e dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di esercizio del diritto alla detrazione rispetto ad operazioni che l'Autorita' fiscale nazionale presume essere soggettivamente inesistenti (articoli 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62)".

Il motivo e' infondato. Questa Corte, recependo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, ha affermato che, in tema di IVA, il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune Europeo, come ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenze 6 luglio 2006, in C-439/04 e C440/04, 6 dicembre 2012, in C-285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11), e non e' suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba

essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, nella seconda ipotesi, che il contribuente, al momento in cui acquisto' il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fatturante, fermo restando che, nelle ipotesi piu' semplici (operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare), detto onere puo' esaurirsi, attesa l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto interposto e' privo di dotazione personale (Sez. 5, Sentenza n. 24426 del 30/10/2013 Sez. 5 Sentenza n. 10120 del 21/04/2017). Trattandosi di operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare, (la societa' effettiva committente interpone tra se' ed il fornitore conunitario la societa' cartiera) il giudice di appello ha ritenuto correttamente che la societa' dovesse dimostrare la propria buona fede, vale a dire di non essere stata in grado di sapere, nonostante l'uso della diligenza e professionalita' mediamente esigibile da un operatore commerciale, che il soggetto al quale si rivolgeva non era il reale fornitore delle autovetture ma un soggetto-schermo, ed ha reputato, esprimendo un giudizio di merito, che tale prova non era stata fornita.

4.11 quarto motivo denuncia: "Violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 2729 c.c., comma 1 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e articolo Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62)", in quanto il giudice di appello ha ritenuto l'inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate dalla societa' (---) srl, ammettendo presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Ti motivo e' inammissibile. Anche se prospettato in termini di violazione di legge, la doglianza si risolve in una censura di merito, inammissibile in questa sede, con la quale si chiede al giudice di legittimita' di sostituirsi al giudice di merito nell'apprezzamento della rilevanza probatoria degli indizi da esso scrutinati.

5. Il quinto motivo denuncia:"Nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 329 c.p.c. (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62", per violazione del giudicato interno poiche' la C.T.R. non ha rilevato che l'Ufficio aveva prestato acquiescenza, non contestandola, alla circostanza che le autovetture acquistate dai soggetti presunti interposti erano state rivendute a prezzi di mercato e non a prezzi inferiori.

Il motivo e' infondato. L'appello dell'Ufficio ha avuto ad oggetto l'intero contenuto della sentenza di primo grado (totalmente favorevole alla contribuente), di modo che non sussiste alcuna parte decisoria della sentenza rispetto alla quale possa dirsi che l'Ufficio appellante abbia prestato acquiescenza totale o parziale articolo 329 c.p.c., comma 2. La questione del prezzo di acquisto delle autovetture (avvenuto a prezzi di mercato) non individua un capo autonomo della sentenza suscettibile di passaggio in giudicato per acquiescenza, ma costituisce una semplice argomentazione su cui le parti hanno dibattuto ai fini della valutazione della sussistenza dell'elemento soggettivo della buona fede, richiesto ai fini del riconoscimento della detraibilita' dell'Iva documentata con fatture soggettivamente false.

6.11 sesto motivo denuncia: "Violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 537 del 1997, articolo 14, comma 4-bis, Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 3, articolo 115 c.p.c., comma 1, articolo 2697 c.c. e articolo 109 TUIR, comma 1 e 2 (articoli 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e

Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62), nella parte in cui ha negato la deducibilita' dei costi, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, sul rilievo che la societa' non aveva provato l'effettivita' operazioni di acquisto delle autovetture mentre non vi era contestazione sulla effettiva esistenza di tali operazioni.

7.11 settimo motivo denuncia:" "Violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 537 del 1997, articolo 14, comma 4-bis, del Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 3, articolo 115 c.p.c., comma 1, articolo 2697 c.c. e articolo 109 TUIR, comma 1 e 2 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62), nella parte in cui ha ritenuto che non vi fosse prova dell'inerenza dei costi nonostante la mancanza di contestazione sul punto.

8. L'ottavo motivo denuncia:"Nullita' della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 115 c.p.c., comma 1 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62" nella parte in cui il giudice di appello non ha considerato provata l'esistenza ed inerenza dei costi di acquisto delle autovetture poi vendute dalla Dxxxx, mentre tali circostanze non erano mai state contestate dall'Ufficio.

I motivi sesto e settimo sono fondati, con assorbimento dell'ottavo motivo. E' pacifico che l'Ufficio ha contestato la fattispecie di fatture emesse per operazioni inesistenti in senso soggettivo, in quanto riferivano l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi (nella specie le fatture della societa' (---) indicavano la societa' emittente come fornitrice dei veicoli, mentre il fornitore effettivo era il soggetto estero). L'Ufficio quindi non contesta l'esistenza delle operazioni di acquisto delle autovetture da parte (---) srl (che successivamente le ha vendute ai propri clienti), ne' l'inerenza del costo trattandosi di societa' che esercita propriamente il commercio di autovetture. Ne discende che il giudice di appello, in presenza del dato pacifico relativo alle esistenza oggettiva delle operazione di compravendita delle autovetture e alla fittizieta' delle fatture in senso solo soggettivo" avrebbe dovuto fare 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 effettuato 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 TUIR per la deduzione dei componenti negativi del reddito di impresa. (in tal senso Sez. 5, Sentenza n. 24426 del 30/10/2013; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17788 del 06/07/2018).

In accoglimento dei motivi sesto e settimo, assorbito l'ottavo motivo, rigettati il primo, secondo, terzo e quinto, dichiarato inammissibile il quarto, la sentenza deve essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione, alla quale e' demandata anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie i motivi sesto e settimo, assorbito l'ottavo, rigetta i motivi primo, secondo, terzo e quinto, dichiara inammissibile il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio in diversa composizione.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza