Sentenza del 08/10/2020 n. 21667 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza n. 152/38/11 del 07/04/2011, la Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto da (---) s.r.l. (di seguito (---)) avverso la sentenza n. 53/01/09 della Commissione tributaria provinciale di Rieti (di seguito CTP), che aveva respinto il ricorso proposto dalla societa' contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRPEG, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2003.

1.1. Come emerge anche dalla sentenza impugnata, con l'avviso di accertamento l'Ufficio formulava nei confronti di (---) diversi rilievi, attinenti ad omesse fatturazioni (rilievo n. 1), alla determinazione delle rimanenze finali (rilievo n. 2) e alla deducibilita' dei costi (rilievo n. 3).

1.2. La CTR confermava i rilievi non contestati dalla societa' contribuente e motivava, per il resto, l'accoglimento dell'appello di (---) evidenziando che: a) le prove presuntive tratte dal processo verbale di constatazione redatto dalla Polizia tributaria di Rieti erano state puntualmente contestate dalla parte contribuente "con argomentazioni convincenti e, ove necessario, comprovate", sicche' le stesse dovevano ritenersi infondate, "anche nell'ottica del piu' generale "sistema di pagamento" utilizzato dalla societa', per cui riceveva effetti in garanzia fino al pagamento dell'intero dovuto e solo in esito al quale, emetteva la fattura"; b) in particolare, dovevano ritenersi infondate le contestazioni di omessa fatturazione di cui ai punti A-E del rilievo n. 1, ai punti B e C del rilievo n. 2 e ai punti A, B e C del rilievo n. 3 (fatta eccezione per i costi di cui ai punti B1 e C1).

2. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a sette motivi.

3. (---) resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1 e del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento al rilievo n. 1, punti A (IRPEG) e I (IVA).

1.1. La difesa erariale, premesso che la censura IVA e' collegata a quella IRPEG, rileva che la sentenza impugnata si fonderebbe unicamente sulle dichiarazioni di (---) titolare della ditta

individuale (---) in ordine alla mancata consegna della merce e, dunque, sulla dichiarazione di un terzo, costituente semplice elemento indiziario.

2. Il motivo e' infondato.

2.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "gli elementi assunti a fonte di prova non devono essere necessariamente piu' d'uno, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale ma non necessario concorso di piu' elementi presuntivi, e potendo, di conseguenza, il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento, purche' grave e preciso" (cosi' Cass. n. 19987 del 27/07/2018; conf. Cass. n. 23153 del 26/09/2018; Cass. n. 3276 del 12/02/2018; Cass. n. 30803 del 22/12/2017; Cass. n. 656 del 15/01/2014; Cass. n. 17574 del 29/07/2009).

2.1.1. Tuttavia, l'apprezzamento del giudice del merito circa la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravita' e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione e' incensurabile in cassazione, rimanendo il sindacato del giudice di legittimita' circoscritto alla verifica della tenuta della relativa motivazione, nei limiti segnati dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (Cass. n. 1234 del 17/01/2019; Cass. n. 19987 del 2018, cit.; Cass. n. 656 del 2014, cit.; Cass. n. 15219 del 05/07/2007; Cass. n. 5332 del 08/03/2007; Cass. n. 27284 del 20/12/2006; Cass. n. 21745 del 11/10/2006; Cass. n. 1216 del 23/01/2006).

2.2. Nel caso di specie, la CTR ha legittimamente basato il proprio convincimento sull'unico elemento indiziario costituito dalle dichiarazioni del titolare di (---). Ed il corretto utilizzo del procedimento presuntivo a fronte degli eventuali ed ulteriori elementi indiziari acquisiti agli atti e' sindacabile unicamente sotto il profilo dell'insufficienza motivazionale e non della violazione di legge.

2.3. Va, dunque, confermato l'annullamento della ripresa IRPEG di cui al rilievo n. 1, punto A, e della corrispondente ripresa IVA di cui al rilievo n. 1, punto I.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente motivazione su fatti decisivi e controversi per il giudizio con riferimento al rilievo n. 1, punti B-D (IRPEG) e punti J, H e G (IVA). Secondo la difesa erariale, a fronte delle puntuali contestazioni dell'Ufficio, le difese della societa', ritenute condivisibili alla CTR, sarebbero in realta' sfornite di prova alcuna ovvero irrilevanti.

4. Il motivo e' fondato.

4.1. I rilievi attengono a mancate fatturazioni: 1) di pagamenti ricevuti con effetti cambiari dalla (---) s.r.l. (rilievo n. 1, punti B e 3); 2) di cessione di beni in favore della ditta (---) (rilievo n. 1, punti C e H); 3) di una vendita in favore della ditta (---) (rilievo n. 1, punti D e G).

4.2. La CTR ha annullato le riprese: con riferimento ai rilievi sub 1) e 3), ha ritenuto l'infondatezza della contestazione per omessa fatturazione in ragione della mancanza di scambio della merce contro prezzo; con riferimento al rilievo sub 2), ha affermato che non si tratta di omessa fatturazione ma di semplice ritardo nella fatturazione.

4.3. Come correttamente osservato dalla ricorrente, la motivazione e' assertoria e palesemente insufficiente, perche' non indica gli elementi su cui si fonda il convincimento del giudice di appello in ordine alla insussistenza dello scambio e non chiarisce le ragioni per le quali il semplice ritardo nella fatturazione non ha alcun rilievo ai fini della legittimita' della ripresa.

4.4. La sentenza impugnata va, dunque, cassata in parte qua.

5. Con il terzo motivo di ricorso si contesta, con riferimento al rilievo n. 2, punto B (IRPEG), la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR), articolo 59 e del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR), articolo 76, comma 1, lettera b), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la societa' contribuente valutato le rimanenze (mezzi agricoli) al costo di acquisto, senza imputazione dei costi di manutenzione e riparazione.

6. Il motivo e' fondato.

6.1. Ai sensi dell'articolo 59 TUIR (nella versione applicabile ratione temporis), le rimanenze finali possono essere valutate per categorie omogenee ovvero attribuendo ai singoli beni un valore specifico, coincidente con il prezzo di costo. Peraltro, ai sensi del successivo articolo 76, comma 1, lettera b), al costo dei beni vanno sommati gli oneri accessori di diretta imputazione.

6.2. Nel caso di specie, il legale rappresentante della societa' ha dichiarato che la valutazione dei mezzi "e' avvenuta sulla base del solo costo di acquisto indicato nelle relative fatture", con la conseguenza che non si e' "proceduto alla rivalutazione dei beni sulla scorta delle spese di manodopera per la riparazione e la verniciatura e del costo dei pezzi di ricambio" (cfr. pag. 89 del processo verbale di constatazione, regolarmente trascritta).

6.3. Ne consegue che e' del tutto legittima la pretesa dell'Amministrazione finanziaria di sommare, al costo dei mezzi agricoli, gli oneri accessori costituiti dalle spese di riparazione e di manutenzione degli stessi.

6.4. La CTR ha affermato, in cio' recependo i rilievi di parte, che "i costi sostenuti per la manutenzione e riparazione non possono essere separati dalla valutazione delle macchine in considerazione dell'attivita' di riparazione svolta dalla contribuente".

6.4.1. Una simile conclusione, per la quale gli oneri accessori di manutenzione e riparazione sono conglobati nel prezzo di vendita, potrebbe, peraltro, ragionevolmente sostenersi solo se le macchine agricole siano state effettivamente valutate con riferimento al prezzo di mercato e non gia' al costo di acquisto, come invece dichiarato dal legale rappresentante della societa'.

6.5. La sentenza va, dunque, cassata in parte qua.

7. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione dell'articolo 75 TUIR, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e con riferimento al rilievo n. 2, punto C (IRPEG), evidenziandosi che la mancata iscrizione tra le rimanenze finali di una pala FIAT acquisita nel

2003 non avrebbe potuto essere giustificata dalla mancanza del documento fiscale (fattura), emesso solo nell'anno successivo.

8. Il motivo e' fondato.

8.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 (numerazione anteriore a quella introdotta dal Decreto Legislativo n. 344 del 2003), nel prevedere che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza e che, ai fini dell'individuazione di tale esercizio, le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano" sostenute alla data della consegna o spedizione, non consente di attribuire rilievo alla data in cui perviene la fattura della spesa sostenuta, ne' permette la detrazione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passivita', in quanto l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziche' ad un altro puo', in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi" (Cass. n. 18401 del 12/07/2018; Cass. n. 3418 del 12/02/2010; si vedano, altresi', Cass. n. 24474 del 17/11/2006; Cass. n. 24055 del 13/11/2009). Invero, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito sono inderogabili, sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario (Cass. n. 6331 del 10/03/2008; Cass. n. 1648 del 24/01/2013).

8.1.1. Inoltre, va ricordato che "l'indeterminabilita' delle componenti negative del reddito d'impresa che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 75, comma 1, (nel testo anteriore alla riforma di cui al Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344), consente al contribuente di derogare al generale principio per cui le suddette componenti vanno imputate all'esercizio di competenza, sussiste non gia' per il solo fatto che il creditore del contribuente non abbia quantificato la propria pretesa ovvero non abbia emesso la fattura per le prestazioni erogate, ma solo quando tale quantificazione sia stata impedita da circostanze obiettive, la cui indicazione e' posta a carico del contribuente al quale incombe l'onere di fornire la prova della certezza e determinabilita' delle componenti negative del reddito" (Cass. n. 16819 del 30/07/2007). L'individuazione dell'esercizio di competenza rappresenta, peraltro, questione di fatto rimessa al giudice di merito (Cass. n. 18237 del 24/10/2012; Cass. n. 10988 del 14/05/2007).

8.2. Nel caso di specie, la CTR non ha fatto buon governo dei superiori principi di diritto, ritenendo che l'acquisto non avrebbe dovuto essere registrato tra le rimanenze dell'esercizio di competenza e dando significato a un fatto (la tardiva consegna della fattura), che non ha rilevanza ai fini della imputazione del bene acquistato a rimanenza. Ne' il giudice di appello ha ritenuto che il valore del bene (una pala Fiat) fosse indeterminabile.

9. Con il quinto motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate contesta, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e con riferimento al rilievo n. 3, punti A, B e C (IRPEG) e al rilievo n. 1, punti F, K, L e M (IVA), l'insufficiente motivazione su fatti controversie e decisivi per il giudizio, avendo la CTR apoditticamente sostenuto la deducibilita' dei costi "sia per quanto risulta dallo stesso PVC e sia per le prove prodotte dalla societa'", senza tenere conto della afferenza di detti costi ad operazioni inesistenti, per come emergente dallo stesso processo verbale di constatazione.

10. Il motivo e' fondato.

10.1. La CTR non ha preso affatto in considerazione le allegazioni dell'Ufficio in ordine alla contestata inesistenza delle operazioni e alla contestata contabilizzazione di quote di ammortamenti afferenti ad operazioni inesistenti, specificando le ragioni per le quali dette riprese afferiscano a operazione effettivamente poste in essere, differentemente da quanto argomentato dall'Ufficio e risultante dal processo verbale di constatazione debitamente trascritto.

10.2. Ove, poi, dagli elementi acquisiti risulti la effettiva inesistenza delle operazioni, la CTR dovra' provvedere a qualificare tali operazioni, chiarendo se l'inesistenza sia solo soggettiva o anche oggettiva, e, limitatamente alle imposte dirette, dovra' verificare la effettiva deducibilita' dei costi alla luce dello ius superveniens costituito Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44.

10.3. Il comma 1 della menzionata disposizione ha sostituito la L. 24 dicembre 1993, n. 537, articolo 14, comma 4 bis, nel modo che segue: "Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6 T.U.I.R., comma 1, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attivita' qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 c.p.p., ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi del citato codice, articolo 425, fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 c.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 c.p.p., ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 c.p.p., fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 c.p.p., compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilita' in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

10.3.1. Il Decreto Legge 16 del 2012, articolo 8, comma 2, prevede, altresi', che "ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi", applicandosi in tal caso solo una sanzione amministrativa.

10.3.2. Tenuto conto del disposto del comma 3 - per il quale le disposizioni di cui al cit. comma 1 "si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537, articolo 14, comma 4 bis, previgente, anche per fatti, atti o attivita' posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, "ove piu' favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4 bis, previgente non si siano resi definitivi" - appare evidente che le innovazioni sopra richiamate hanno portata retroattiva e, ove rilevanti, sono applicabili anche d'ufficio (cfr. Cass. n. 7896 del 20/04/2016; Cass. n. 22430 del 19/12/2014 e la giurisprudenza ivi richiamata).

10.4. Le disposizioni in parola trovano applicazione nel caso di operazioni sia soggettivamente sia oggettivamente inesistenti.

10.4.1. Nel primo caso, questa Corte ha gia' avuto occasione di rilevare, anche sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del Decreto Legge n. 16 del 2012, che, poiche' nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati - di regola (e salvo il caso, ad esempio, in cui il "costo" sia consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento) - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non e' piu' sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perche' non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi a dette operazioni; ferma restando, tuttavia, la verifica della concreta deducibilita' dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilita' (cfr. Cass. n. 10167 del 20/06/2012; Cass. n. 24426 del 30/10/2013; Cass. n. 26461 del 17/12/2014; Cass. n. 25249 del 07/12/2016).

10.4.2. Con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti grava sul contribuente l'onere di provare la fittizieta' di componenti positivi che, ai sensi del Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 2, ove direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi (Cass. n. 7896 del 2016, cit.; Cass. n. 22430 del 2014, cit.; Cass. n. 25967 del 20/11/2013).

11. Con il sesto ed il settimo motivo si deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione su fatti decisivi e controversi per il giudizio, con riferimento alle violazioni sostanziali in materia di IVA e alle violazioni concernenti gli obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

12. I due motivi, che possono essere congiuntamente esaminati per ragione di connessione, sono fondati.

12.1. Va, in primo luogo, chiarito che i motivi riguardano le riprese IVA diverse da quelle di cui al rilievo n. 1, punti I, J, H, G, K, L e M; trattasi, cioe', di quelle riprese che non sono espressamente collegate alle corrispondenti riprese IRPEG e che, quindi, non trovano autonoma giustificazione nelle motivazioni addotte con riferimento a queste ultime.

12.2. La CTR non si e' soffermata sui menzionati rilievi IVA, ma li ha annullati, genericamente confermando l'impianto difensivo del contribuente, fornendo una motivazione del tutto apodittica e priva di riferimento specifico ai singoli rilievi (le contestazioni della societa' contribuente sarebbero convincenti e comprovate, sicche' i rilievi dovrebbero considerarsi infondati anche "nell'ottica del piu' generale "sistema di pagamento" utilizzato dalla societa', per cui riceveva effetti in garanzia fino al pagamento dell'intero dovuto e solo in esito al quale, emetteva fattura").

12.3. A fronte delle specifiche contestazioni contenute nell'avviso di accertamento, che trovano fondamento nel processo verbale di constatazione, trattasi di una motivazione palesemente insufficiente se non addirittura apparente, sicche' la sentenza va cassata in parte qua e rinviata alla CTR per nuovo esame.

13. In conclusione, vanno accolti secondo, terzo, quarto, quinto, sesto e settimo motivo, rigettato il primo, e la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla CTR del Lazio, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La corte accoglie secondo, terzo, quarto, quinto, sesto e settimo motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Si da' atto che la presente sentenza e' sottoscritta unicamente dal Presidente del collegio per impedimento del Consigliere estensore a recarsi nella citta' di Roma in ragione dell'emergenza sanitaria Covid-19.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza