Sentenza del 20/10/2020 n. 22706 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate di Bari notifico' a (XXXXX) s.p.a. (ora s.r.l.) ed ad (XXXXX) s.r.l. distinti avvisi di accertamento per il recupero di IRES, IVA ed IRAP, oltre interessi e sanzioni, sul maggior reddito induttivamente accertato nei loro confronti nell'esercizio 2004; contesto' alla prima societa' di aver conseguito proventi illeciti non dichiarati e di aver indebitamente dedotto i costi e detratto l'IVA risultanti da fatture emesse a suo carico per operazioni inesistenti, ed alla seconda di aver concorso nell'illecito, consentendo a (XXXXX) di sottrarre a tassazione la somma di Euro 200.000, portata da una fattura dalla stessa emessa a titolo di provvigioni per la stipula di contratti di finanziamento, anch'essa riferita ad operazioni inesistenti.

Gli avvisi traevano origine da indagini della G.d.F., i cui esiti erano stati trasfusi in un PVC, dalle quali era emerso che (XXXXX): a) acquistava come nuove, da una terza societa', (XXXXX), macchine agricole usate, al medesimo prezzo a cui quest'ultima le aveva a sua volta acquistate da singoli imprenditori agricoli; b) presentava per ciascun acquisto, tramite (XXXXX), domanda di accesso alle garanzie previste dalla L. 28 novembre 1965, n. 1329 (cd. legge Sabatini); c) rivendeva le macchine, senza ricarico, all'originario proprietario, che emetteva contestualmente cambiali per il pagamento; d) fatturava separatamente il corrispettivo preteso per interessi e spese di istruttoria; e) riconosceva a (XXXXX) un compenso a titolo di provvigione.

Sulla scorta di tale indagine, l'Ufficio ritenne che le vendite a catena, benche' documentate dall'emissione delle relative fatture, fossero oggettivamente e soggettivamente inesistenti (sia in quanto avvenute in assenza di ricarico sui prezzi e senza movimentazione fisica e giuridica dei beni, sia in quanto poste in essere attraverso l'intermediazione di (XXXXX), societa' "cartiera", priva di una propria organizzazione e fittiziamente interposta nei rapporti fra gli imprenditori agricoli e (XXXXX)) e che risultassero complessivamente finalizzate ad ottenere illeciti vantaggi, anche fiscali.

(XXXXX) e (XXXXX) proposero separati ricorsi contro gli avvisi, che la CTP di Bari riuni' e accolse parzialmente, affermando: che le operazioni di rivendita, benche' poste in essere con abuso del diritto, erano state effettivamente volute dalle parti e che quindi (XXXXX) aveva legittimamente dedotto i costi e detratto l'IVA sugli acquisti; che inoltre andavano annullate le sanzioni irrogate alle societa', stante l'incertezza sul corretto quadro normativo da applicare.

La decisione, appellata in via principale da (XXXXX), ed in via incidentale dall'Agenzia delle Entrate, e' stata riformata dalla CTR della Puglia, sezione staccata di Bari, che, con sentenza del 5 marzo 2012, ha accolto il gravame dell'Ufficio e rigettato quello della contribuente.

Il giudice d' appello ha ritenuto che le operazioni non fossero riconducibili al tipo contrattuale del sale and lease back, ne' potessero qualificarsi come operazione di sale and sale back, sia per profili attinenti alla causa dei contratti (il prezzo delle compravendite era svincolato dai valore delle macchine e collegato unicamente all'importo del finanziamento richiesto; il regolamento finanziario delle operazioni era avvenuto attraverso mere scritturazioni; i beni erano rimasti sempre nella disponibilita' degli imprenditori agricoli), sia per la mancata annotazione dei trasferimenti dei mezzi di trasporto (trattori) sui relativi libretti di circolazione; ha inoltre osservato che la natura fraudolenta delle vendite era confermata dall'interposizione fittizia di (XXXXX), societa' "cartiera", in quanto priva di sede, di dipendenti e di una propria struttura commerciale, e dalle dichiarazioni rese ai verbalizzanti dal sig. L.A,., legale rappresentante sia di (XXXXX) che di (XXXXX) ed effettivo beneficiario dei proventi illeciti, in quanto detentore del 99,5% delle quote della seconda societa', a sua volta titolare dell'intero pacchetto azionario della prima.

La CTR ha, in conclusione, accertato che i contratti traslativi erano simulati, privi di giustificazione economica e finalizzati a far conseguire agli imprenditori agricoli proventi illeciti, consistenti nella fruizione di "vantaggi fiscali, consequenziali all'acquisto cartolare di un bene strumentale nuovo e nell'accesso al credito agevolato, previsto dalla L. n. 1329 del 1995", ha affermato la piena legittimita' dell'accertamento induttivo e ha confermato sia l'indetraibilita',a termini del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 21 dell'IVA versata da (XXXXX) al soggetto interposto ((XXXXX)), sia l'indeducibilita' dei costi d'acquisto, a termini del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), articolo 109, comma 4, lettera b) nonche' della L. 23 dicembre 1993, n. 437, articolo 14, comma 4-bis; ha, infine, ritenuto legittima la ripresa a tassazione dei proventi illeciti di (XXXXX) per "spese non documentate", ovvero delle spese sostenute per conto delle imprese agricole, addebitate con fattura distinta a quella di vendita del bene, e dell'importo fatturato per provvigioni riconosciute a (XXXXX), in quanto "costi connessi all'attivita' fraudolenta".

Le societa' contribuenti propongono distinti ricorsi per la cassazione della sentenza, ciascuno affidato a sei identici motivi, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con separati controricorsi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1 -Con il primo motivo le ricorrenti denunciano insufficiente e omessa motivazione della sentenza, a loro dire basata su affermazioni apodittiche, in particolare laddove assume l'illiceita' della causa dei contratti e la sussistenza di un comportamento antieconomico rinviando per relationem alla documentazione in atti e al pvc, senza tener conto delle difese e delle censure da esse svolte in sede d'appello, nelle quali era stato evidenziato che nessun aiuto previsto dalla L. S. era stato loro erogato e che le operazioni rispondevano all'esigenza dei venditori-utilizzatori di ottenere liquidita' mediante l'alienazione in garanzia dei loro beni strumentali, conservandone pero' l'uso e la disponibilita', con facolta' di riacquistarne la proprieta' immediatamente e con una dilazione del pagamento, secondo lo schema del sale & sale back.

1.1 - Il motivo e' inammissibile.

La deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata (secondo la formulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 applicabile ratione temporis, precedente la novella del

Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54 conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134) conferisce al giudice di legittimita' il controllo del profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta in via esclusiva l'individuazione delle fonti del proprio convincimento, il controllo dell'attendibilita' e della concludenza, la scelta dei mezzi di prova acquisiti

La sindacabilita' del ragionamento del giudice del merito e' consentita solo laddove emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre a una diversa decisione, ovvero ove si evinca l'obiettiva carenza del procedimento logico che lo ha indotto al convincimento (Cass., Sez. U., 25 ottobre 2013, n. 24148; Cass., Sez. Lav., 27 aprile 2005, n. 8718), non potendo invece essere richiesto a questa Corte, che non e' giudice del fatto, di riesaminare il materiale probatorio acquisito e di apprezzarlo diversamente, (Cass., Sez. I, 5 agosto 2016, n. 16526 del 05/08/2016; Cass., Sez. VI, 7 gennaio 2014, n. 91).

Nel caso di specie la CTR ha illustrato con ampia motivazione, immune da contraddizioni, le ragioni per le quali ha ritenuto che le operazioni negoziali condotte dalle ricorrenti in concorso con i terzi non fossero assimilabili ai contratto di sale and lease back, nonche' le ragioni per le quali ne ha escluso la liceita', rilevando come la simulazione assoluta delle vendite, concepita allo scopo di far conseguire agli imprenditori agricoli un vantaggio fiscale (derivante dall'acquisto di un bene strumentale nuovo) e di ottenere un finanziamento ex L. S. non spettante, dovesse ritenersi provata perche' i contratti non solo erano stati apparentemente stipulati attraverso la fittizia interposizione di una societa' cartiera (accertamento, questo, non contestato dalle ricorrenti), ma non avevano comportato ne' il trasferimento dei beni, rimasti sempre nella disponibilita' degli originari proprietari, ne' l'effettiva corresponsione del prezzo degli stessi (peraltro svincolato dal loro valore effettivo), posto che il regolamento finanziario delle operazioni era avvenuto in via meramente scritturale.

1.2 -Ne' il vizio denunciato puo' ritenersi sussistente in ragione dell'omesso esame da parte della CTR dell'attestazione proveniente da Mediocredito Centrale, di non aver erogato a (XXXXX) alcun aiuto previsto dalla L. S., atteso che (al di la' del fatto che detta attestazione non vale ad escludere che la societa' abbia ottenuto da una banca convenzionata lo sconto pro-soluto delle cambiali emesse dagli agricoltori) il giudice ha fondato il giudizio di antigiuridicita' non sull'effettiva consumazione dell'illecito, ma sullo scopo illecito delle operazioni negoziali, solo apparentemente poste in essere e non aventi altra causa economica se non quella di conseguire vantaggi indebiti.

2 - Con il secondo motivo parti ricorrenti deducono violazione

e falsa applicazione dell'articolo 41 Cost. e articoli 1322, 1362, 1363 e 1366 c.c., lamentando che la CTR abbia escluso l'assimilabilita' delle operazioni di vendita allo schema del contratto atipico di finanziamento del sale and lease back, che consiste nell'alienazione di un bene strumentale allo scopo di acquisire liquidita' immediata e di conservarne al contempo l'uso, senza, quindi, che sia prevista la sua movimentazione fisica. Nella specie, secondo le ricorrenti, la complessa operazione realizzata, resa necessaria dal reperimento di risorse finanziarie per l'attivita' aziendale e dal mantenimento in capo agli imprenditori agricoli della disponibilita' e finanche della proprieta' dei beni strumentali, era lecita, valida ed effettiva ed andava correttamente

qualificata come di sale and sale back, secondo quanto evincibile - alla luce del canone interpretativo prioritario costituito dalla ricerca della comune intenzione delle parti (articolo 1362 c.c.) - dalla lettura di tutti gli accordi intercorsi con i terzi, nonche' dal fatto che esse avevano pattuito e conseguito adeguati proventi per le attivita' di consulenza finanziaria e mediazione creditizia prestate.

2.1 - Il motivo e' inammissibile in quanto, nel mirare ad ottenere da questa Corte una diversa ricostruzione del profilo causale delle compravendite a catena dedotte in giudizio, non coglie la ratio decidendi che sorregge la pronuncia impugnata: il giudice d'appello ha infatti escluso in radice la configurabilita' fra le stesse di un collegamento negoziale assimilabile allo schema del sale and lease back (o del sale and sale back), in quanto ne ha accertato la simulazione assoluta, rilevando come i contratti, apparentemente volti ad un triplice passaggio di proprieta' (imprenditore agricolo (XXXXX); (XXXXX) - (XXXXX); (XXXXX) - Imprenditore agricolo) non fossero realmente voluti dalle parti, che, attraverso la loro fittizia stipulazione, miravano ad accedere illecitamente al finanziamento della L. Sabatini, spettante solo per il caso di acquisto di beni strumentali nuovi.

Le ricorrenti avrebbero dunque, eventualmente, dovuto dedurre la violazione dell'articolo 1414 c.c. o la mancanza di prova della simulazione e non gia' l'errata qualificazione (singole vendite anziche' vendite fra loro collegate) della complessiva fattispecie negoziale.

Va peraltro rilevato che il motivo e' inammissibile anche per difetto assoluto di specificita', atteso che la critica delle ricorrenti si risolve nella contrapposizione tra l'interpretazione da esse propugnata e quella accolta dal giudice del merito, senza che, secondo quanto richiesto dall'articolo 366 c.p.c., nn. 4 e 6, sia riportato il testo integrale della regolamentazione pattizia o che sia chiarito in quale modo la CTR si sia discostata dai canoni ermeneutici che si indicano come violati (Cass. nn. 7635/019, 25728/013).

3 - Con il terzo motivo le ricorrenti denunciano violazione dell'articolo 2697 c.c., per avere il giudice del merito ritenuto provato lo scopo elusivo delle operazioni e la mancanza di una loro causa economica. Deducono che la prova in questione non e' stata fornita dall'amministrazione finanziaria, che ne era onerata, mentre esse hanno provato non solo di non aver usufruito dei benefici della L. S., ma anche di aver un interesse economico alla stipula dei contratti, dai quali hanno ricavato margini positivi (interessi sul finanziamento, pagamento delle provvigioni). Ribadiscono, per altro verso, la liceita' a termini dell'articolo 1322 c.c. dello schema contrattuale del sale and sale back (o sale and buy back) adottato, che escluderebbe che le transazioni possano qualificarsi come inesistenti e lamentano che la CTR abbia aderito alle conclusioni dell'Agenzia delle Entrate che, anziche' esaminare le operazioni nel loro complesso, le ha scomposte, arrestandosi alla valutazione dei singoli contratti.

Il motivo, ove non assorbito dalle considerazioni svolte in sede di esame dei primi due mezzi di censura, e' inammissibile, in quanto anch'esso volto ad ottenere una ricostruzione delle risultanze istruttorie difforme da quella operata dalla CTR, senza pero' che siano minimamente contestati i fatti principali che hanno condotto il giudice del merito a ritenere simulate le compravendite, ovvero che le stesse vennero stipulate attraverso l'interposizione fittizia di una

societa' "cartiera" ed ebbero ad oggetto macchine agricole usate e non nuove, per le quali, cio' nonostante, (XXXXX) diede mandato a (XXXXX) di richiedere il finanziamento ex L. Sabatini.

4 - Con il quarto motivo si deduce violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 7, non avendo la CTR considerato che l'Ufficio non aveva illustrato le ragioni del mancato accoglimento delle richieste svolte dalle contribuenti in sede di attivazione del contraddittorio preventivo.

Il motivo e' inammissibile, in quanto non chiarisce se, ed in quali esatti termini, la questione di nullita' dell'atto impositivo per difetto di motivazione sia stata devoluta alla cognizione della CTR, che non l'ha esaminata, ne' denuncia, sul punto, un vizio procedurale di omessa pronuncia o di omessa motivazione.

5 - Con il quinto motivo si deduce violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 21, comma 7, per avere la CTR ritenuto indetraibile l'IVA portata dalle fatture emesse per le operazioni inesistenti. Le ricorrenti rilevano che la norma citata ha funzione distinta da quella sanzionatoria, essendo stata dettata allo scopo di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'IVA, fondato sulla rivalsa e sulla detrazione, e sostengono che il principio di cartolarita' del credito d'imposta, privilegiando il dato formale rispetto a quello sostanziale, fa si' che la mera emissione della fattura, ancorche' relativa ad un'operazione inesistente, determini l'insorgenza di detto credito ed autorizzi il destinatario a portarlo in detrazione.

Il motivo e' infondato.

5.1 - Ai sensi degli articoli 10. par. 2 e 17, par. 1 della sesta direttiva 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati mennbr relative al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, applicabile alle operazioni in esame ratione temporis, il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta diventa esigibile, ossia all'atto della cessione dei beni o della prestazione di servizi. Da cio' consegue che il diritto alla detrazione e' legato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, in difetto dei quali non puo' sorgere.

All'indetraibilita' dell'IVA portata da fatture per operazioni inesistenti non osta il principio della neutralita' fiscale, che non puo' essere invocato da chi abbia consapevolmente preso parte a una operazione che abbia previsto l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2014, Mariano Previti, CE131/13, CLJ163/13 e CM164/13, punto 48; Corte di Giustizia UE, 28 luglio 2016, Astone, CM332/15, punto 58; Corte di Giustizia UE, 7 dicembre 2010, C-285/09, punti 48 e 49). La frode opera, dunque, come limite generale al principio fondamentale di neutralita' dell'IVA (gia' Corte di Giustizia UE, 8 maggio 2008, Ecotrade, C295/07 e Cn96/07 punti da 65 a 67). La detrazione dell'imposta e', pertanto, accordata ove i requisiti sostanziali dell'operazione siano comunque soddisfatti, ossia quando e' accertato "che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili" (Corte di Giustizia UE, 11 dicembre 2014, Idexx, C-590/13, punto 43; Cass., Sez. VI, 14 febbraio 2019, n. 4344; Cass., Sez. V., 11 dicembre 2012 n. 22532; Cass. Sez. V, 10 giugno 2005, r:, 12353).

Va poi escluso che dal disposto dell'articolo 21, comma 7 cit., che stabilisce che se il cedente o il prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, l'imposta e' comunque dovuta per l'intero ammontare indicato, possa ricavarsi a contrario che colui che e' indicato come cessionario o committente ha diritto alla corrispondente detrazione.

E' vero, infatti, che il principio di cartolarita', di cui la disposizione costituisce attuazione, lega il presupposto impositivo non alla esistenza della prestazione, ma alla mera emanazione del documento contabile, in quanto documento potenzialmente suscettibile di essere utilizzato a fini fiscali ove non sottratto tempestivamente al commercio giuridico, ma questa Corte ha costantemente affermato che l'articolo va interpretato nel senso che, anche in considerazione della rilevanza penale della condotta considerata, il corrispondente tributo viene considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, senza che possa operare il meccanismo di compensazione, tra I.V.A. "a valle" ed I.V.A. "a monte", che presiede alla detrazione d'imposta di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19 il cui diritto e' subordinato, quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, oltre che alla qualita' d'imprenditore dell'acquirente, all'inerenza del bene acquistato all'attivita' imprenditoriale" (Cass. 17774/2018).

La detrazione, infatti, per effetto del comb. disp. del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 1 e articolo 26, comma 3, non riguarda ogni somma che le parti definiscono come addebito IVA da aggiungersi al corrispettivo della cessione o della prestazione e non dipende dalla mera enunciazione nella fattura della causale, ma esige che il relativo versamento sia il prezzo pagato per acquistare un bene o un servizio, e postula dunque l'effettivita' dell'operazione (Cass., Sez. V, 5 novembre 2014, n. 23551; Cass., Sez. VI, 10 giugno 2015, n. 12111).

Il diritto alla detrazione per operazioni di acquisto oggettivamente inesistenti puo', pertanto, essere accordato solo in caso di ritiro della fattura (Cass., Sez. V, 26 settembre 2018, n. 22963), non rilevando, per contro, che il cessionario, ancorche' estraneo alla frode, abbia versato al cedente l'ammontare del tributo sulla base della regolarita' formale dell'operazione (Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9721; Cass., 7 ottobre 2015, n. 20060; Cass., Sez. VI, 10 giugno 2015, n. 12111, cit.; Cass., Sez. V, 27 maggio 2015, n. 10939; Cass., Sez. V, 27 gennaio 2014, n. 1565; Cass., Sez. V, 23 febbraio 2007, n. 4247).

6 - Con il sesto motivo si deduce violazione della L. 24 dicembre 1993, n. 537, articolo 14, comma 4-bis come modificato dal Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8 conv. dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, per avere la sentenza ritenuto indeducibili i costi perche' relativi a fatti illeciti, o penalmente rilevanti, nonostante si versi in fattispecie in cui la commissione di reati e' stata meramente ipotizzata, ma non e' mai stata accertata.

6.1 - Il motivo e' inammissibile.

La CTR ha statuito che "il recupero a tassazione e' legittimato anche dalla L. n. 547 del 1993, articolo 14, comma 4 bis introdotto dalla L. n. 537 del 1993, articolo 2, comma 8 che statuisce l'indeducibilita' di tutti i costi e spese riconducibili a fatti o illecito rilevante penalmente". Tuttavia, come emerge dalla congiunzione "anche", ha in primo luogo rilevato che "i costi

dichiarati (...) sono stati legittimamente ritenuti indeducibili dall'ufficio in assenza dei requisiti previsti dall'articolo 109 TUIR, che al comma 4 dispone come condizione inderogabile che i costi risultino da elementi precisi e certi". Il riferimento alla L. n. 547 del 1993, articolo 14, comma 4-bis ha, pertanto, rafforzato la statuizione gia' fondata sul disposto di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b) TUIR pro tempore vigente ("le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati ai conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi").

La sentenza, nei capo relativo alla indeducibilita' dei costi e', pertanto, retta da due autonome rationes decidendi, la prima delle quali non forma oggetto di impugnazione.

Ne consegue il difetto ci interesse delle ricorrenti a sentire pronunciare sulla censura attinente la seconda ratio, la cui eventuale fondatezza non potrebbe comunque condurre all'annullamento, sul punto, della decisione.

I ricorsi vanno, in conclusione, interamente rigettati.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, rigetta i ricorsi e condanna (XXXXX) SRL e (XXXXX) SRL, in via tra loro solidale, al pagamento in favore dell'AGENZIA DELLE ENTRATE delle spese processuali, che liquida in Euro 29.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza