Sentenza del 21/10/2020 n. 22895 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:
FATTI DI CAUSA

(XXXXX) spa (oggi in concordato preventivo) proponeva ricorso avverso avviso di accertamento recante rettifica della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2003, avviso traente origine da un processo verbale di constatazione redatto dalla G. di F. all'esito di una verifica disposta dall'Autorita' Giudiziaria nell'ambito di indagini per un sospetto "giro" di fatture false; l'avviso di accertamento aveva per oggetto violazioni formali in tema di IVA e violazioni sostanziali in tema di imposte sui redditi, di IVA e di IRAP.

Per resistere al ricorso si costituiva l'Agenzia delle Entrate.

La Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna pronunciava sentenza con cui - dopo avere respinto l'eccezione di inammissibilita' per mancata allegazione della documentazione- rigettava il ricorso avente ad oggetto i seguenti rilievi: "spese di rappresentanza eccedenti la quota deducibile nell'esercizio", "oneri fiscali non ammessi in deduzione" e "indebita detrazione di imposta per il rilievo" relativo alla prima voce; accoglieva il ricorso avente ad oggetto i seguenti rilievi: "perdite su crediti non deducibili" (voce recante rilievo riferito alle imposte sui redditi), "emissione di fatture per operazioni inesistenti", "omessa autofatturazione da parte del cessionario di operazioni imponibili", "indebita detrazione d'imposta" per la menzionata emissione (rilievi riferiti all'IVA); faceva carico all'Amministrazione di rideterminare le sanzioni per le violazioni formali in tema di IVA (irregolare tenuta di scritture contabili) e le violazioni sostanziali consistenti nella "presentazione di dichiarazione annuale infedele", sempre in tema di IVA, e nella "presentazione di dichiarazione annuale infedele per indicazione di imponibile inferiore all'accertato", in tema di IRAP.

Avverso tale sentenza, l'ufficio - parzialmente soccombente - proponeva appello fondato sulle argomentazioni gia' svolte in primo grado, integrate dalla produzione di sentenza del tribunale di Ferrara del 3.12.2008 di condanna dell'amministratore unico della societa' "per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, p. e p. dal Decreto Legge n. 74 del 2000, articolo 2, perche', nella sua qualita' di legale rappresentante e presidente del consiglio di amministrazione della (XXXXX) srl, con sede in (XXXXX), al fine di evadere l'IVA, avvalendosi delle fatture per operazioni soggettivamente e/o oggettivamente inesistenti emesse da (XXXXX) srl Unipersonale con sede in (XXXXX), di cui all'allegato 1, da considerarsi parte integrante del presente atto, indicava nella dichiarazione IVA relativa all'anno 2003, elementi passivi fittizi per complessivi Euro 5.375.321,81".

Per resistere al gravame si costituiva la societa', nel frattempo posta in liquidazione, la quale svolgeva appello incidentale teso ad ottenere la riforma della sentenza della CTP nella parte in cui aveva rigettato il ricorso.

La Commissione Tributaria Regionale della Emilia Romagna pronunciava sentenza con la quale rigettava l'appello principale e accoglieva quello incidentale.

Per la cassazione della predetta sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso affidato a sei motivi.

Resiste con controricorso la societa' contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

I motivi, di cui consta il ricorso, recano:

1) "Motivazione insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

2) "Motivazione insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

3) "Violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 1 e articolo 54, comma 2, dell'articolo 2729 c.c. nonche' dei principi indicati nelle sentenze della Corte di Giustizia della Comunita' Europea 12.1.2006 (in cause C-354/03, 355/03 e 484/03) e 6.7.2006 (in cause C-439/04 e 440/04) in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3.".

4) "Motivazione insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5".

5) "Nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 56 comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4.".

6) "Nullita' della sentenza per omessa pronuncia e violazione dell'articolo 112 c.p.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4".

Occorre - in via preliminare - prendere in esame le eccezioni di inammissibilita' del ricorso sollevate dalla contribuente in sede di controricorso.

La societa' eccepisce, innanzi tutto, la tardivita' della notifica del ricorso: la sentenza, non notificata, e' stata depositata il 23.5.2011 e il ricorso e' stato notificato il 9.7.2012.

L'eccezione e' destituita di fondamento atteso che l'ultimo giorno utile - 8.7.2012 - cadeva di domenica: la notifica e' pertanto tempestiva.

La seconda eccezione si concentra sulla circostanza sul fatto che la notifica del ricorso e' avvenuta ai sensi della L. n. 69 del 2009, articolo 55, che prevede che la notifica possa essere

effettuata dall'Avvocatura dello Stato. In tal caso -precisa la resistente- la notificazione si perfeziona con la consegna del plico al destinatario, il che, nella specie, si e' verificato in data 12.7.2012.

Neppure tale eccezione e' fondata atteso che la tempestivita' dell'atto va verificata con riguardo al giorno in cui questo e' consegnato all'ufficio postale (nella specie, 9.7.2012): in questi termini e' la consolidata giurisprudenza di legittimita' (cass. n. 14112/2016; n. 4549/2017).

Si puo' ora passare all'esame del ricorso.

Con il primo motivo, la ricorrente deduce vizio di motivazione (insufficiente e contraddittoria) con riguardo al rilievo n. 1 portato nell'atto impositivo e concernente perdite su crediti non deducibili. La CTR -argomenta l'Agenzia ricorrente- ha genericamente motivato, di talche' non e' dato comprendere l'iter logico che ha condotto il giudice dell'appello a rigettare sul punto l'appello laddove, in particolare, la stessa afferma che "...la sentenza impugnata ha ben motivato l'accoglimento, sul punto, del ricorso iniziale. L'espressione recata dall'articolo 66 TUIR, comma 3 (ora 101 TUIR, comma 4 a far tempo dal 10.1.2004 "elementi certi e precisi" non puo' significare altro che occorre i crediti da eliminare siano dovuti dal debitore insolvente e determinati nel loro esatto valore. Non occorre che il creditore dimostri di essersi attivato o addirittura, che possa dedursi le conseguenti perdite soltanto a seguito della conclusione di una procedura concorsuale."

Sembra al collegio che la censura della ricorrente, titolata quale vizio di motivazione, sia piuttosto inerente alla sfera della violazione di legge (l'articolo 66 del TUIR), senza trascurare che, comunque, sono esplicitate nella sentenza le ragioni che hanno determinato il convincimento della CTR: il motivo non e' quindi fondato e va rigettato.

Con il secondo motivo la ricorrente denuncia vizio di motivazione (insufficiente e contraddittoria) con riguardo ai rilievi n. 3 e n. 6 portati nell'atto impositivo e concernenti spese di rappresentanza non deducibili ed indebita detrazione dell'IVA relativa; l'ufficio -richiamato il PVC nella parte in cui aveva precisato che, ai fini delle imposte dirette, i beni dati in omaggio alla clientela, avrebbero dovuto essere considerati come spese di rappresentanza e come tali non integralmente deducibili (al contrario di quanto fatto dalla societa') ai sensi dell'articolo 108 TUIR - ha censurato la sentenza per avere erroneamente ritenuto che in beni in questione, avuto riguardo al disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 15, non concorrerebbero alla formazione della base imponibile.

Il motivo non e' fondato in quanto - alla stregua del motivo cosi' come articolato e sopra riassunto - avrebbe dovuto la ricorrente dolersi della sentenza, non sotto il profilo della motivazione, ma sotto quello della violazione di legge (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972).

Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 19 e 54, dell'articolo 2697 c.c. e dei principi affermati in materia (direttiva 77/388/Cee) dalla Corte di Giustizia; con il quarto motivo l'ufficio denuncia motivazione insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio,

facendo riferimento alle medesime circostanza di cui al precedente motivo, inquadrate all'interno del vizio motivazionale: in sostanza i due rilievi hanno per oggetto il rilievo n. 4 dell'atto impositivo.

Attesa la evidente connessione, i due motivi vanno esaminati congiuntamente.

La doglianza investe la tematica della detraibilita' dell'IVA nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti o per operazioni comunque iscritte in un meccanismo negoziale attuato allo scopo di frodare il fisco, questione che, invero, e' stata oggetto di numerose decisioni di questa Corte che hanno investito - alla luce di ripetuti interventi della Corte di Giustizia - che cosa deve essere provato e come e' ripartito l'onere della prova tra fisco e contribuente.

I termini della questione sono stati per ultimo riassunti dalla sentenza n. 9851/2018, la quale -nel ripercorrere le tappe piu' significative all'interno della giurisprudenza unionale (in primis, la sentenza della Corte di Giustizia 22.10.2015, Ppuh, C-277/14) e della giurisprudenza nazionale (a partire dalla sentenza n. 24426 del 30.10.2013) - ha affermato i seguenti principi di diritto (ai quali il collegio intende dare continuita' nella presente sede):

"in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta".

"la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizieta' del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualita' professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" "incombe sul contribuente la prova contraria di avere agito in assenza di consapevolezza di partecipare ed un'evasione fiscale e di avere adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalita' in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, ne' la regolarita' della contabilita' e dei pagamenti, ne' la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi".

Alla luce dei principi esposti, e' compito del giudice nazionale accertare, nei casi in cui vi sia stata una frode al fisco nei sensi sopra indicati, che il soggetto che esercita il diritto alla detrazione dell'IVA sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad una operazione che si iscriveva in una frode all'IVA.

Nel caso di specie, il giudice di appello non si e' attenuto ai principi sopra esposti laddove ha affermato che "la dichiarazione del titolare dell'azienda di trasporto (XXXXXXXXXX) s.a.r.l. con sede in XXXXXXXXX ((XXXXXXXX))....non e' idonea a comprovare la criminosa partecipazione della societa' alla frode carosello" per poi aggiungere che "l'ufficio accertatore non ha fornito alcuna

prova circa la "spartizione" dell'IVA frodata alla collettivita' (come scrive il giudice penale) ne' circa il vantaggio economico conseguito dalla societa' verificata".

Cosi' decidendo la CTR non ha accertato se la contribuente, anche in relazione alla qualita' professionale ricoperta e alle concrete modalita' di scelta e realizzazione dell'operazione commerciale, "sapeva o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza", che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, ed ha ritenuto elemento costitutivo della partecipazione alla frode carosello l'esistenza di un "vantaggio economico", circostanza, invece, estranea alla struttura della fattispecie, al pari della "spartizione dell'IVA", il cui onere probatorio la CTR ha posto a carico della odierna ricorrente.

Da quanto esposto consegue che i motivi vanno accolti.

Con il quinto motivo, la ricorrente deduce la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 56, comma 2, dolendosi del fatto che la CTR ha ritenuto di non potere esaminare il rilievo n. 5 di cui all'atto impositivo (omessa autofatturazione di operazioni imponibili per Euro 926.889,94 per IVA pari ad Euro 185.379,97) non avendo l'ufficio "sviluppato esplicitamente alcun motivo specifico sul punto".

Con l'ultimo motivo, la ricorrente deduce la nullita' della sentenza per omessa pronunzia e violazione dell'articolo 112 c.p.c. avente ad oggetto indebita detrazione d'imposta; anche il rilievo attinente alla indebita detrazione d'imposta - sostiene la ricorrente - ha costituito oggetto dell'appello e, tuttavia, la CTR sul punto nulla dice.

I due motivi - aventi ad oggetto, rispettivamente, i rilievi nn. 5 e 7 dell'atto impositivo - sono stati trattati congiuntamente in sede di appello e in modo analogo possono essere esaminati e valutati nella presente sede.

I motivi sono fondati considerato che entrambe le questioni sono state formalmente proposte all'esame del giudice di appello (la ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza, ha trascritto, per la parte di interesse, l'atto di appello): il riferimento e' alla "contestata omessa fatturazione di operazioni imponibili per l'importo di Euro 926.889,84" e alla "contestata utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti per l'importo di Euro 1.075.064,36".

Il vizio di omessa pronuncia si ravvisa in entrambe le censure esaminate.

P.Q.M.

Accoglie il terzo, quarto, quinto e sesto motivo del ricorso, rigetta nel resto; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza