Sentenza del 20/10/2021 n. 29214 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, rigettava l'appello proposto da P. srl avverso la sentenza n. 2/2/12 della Commissione tributaria provinciale di Brescia, che aveva respinto i ricorsi di P. srl contro gli avvisi di accertamento per II.DD. ed IVA 2002-2003. La CTR osservava in particolare:

- non era fondata l'eccezione di decadenza dell'azione accertatrice agenziale, vertendosi in ipotesi di applicabilità della previsione normativa del c.d. "raddoppio dei termini";

- che nella fattispecie non era applicabile il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, bensì lo stesso D.P.R., art. 39, trattandosi di un accertamento di tipo "analitico-induttivo", in quanto riguardante fatture per operazioni oggettivamente inesistenti;

- che conseguentemente dovevano considerarsi fondate le pretese creditorie erariali a ripresa dei costi dedotti/ dell'IVA detratta indebitamente.

Avverso tale decisione propone ricorso per cassazione la società contribuente deducendo quattordici motivi, poi illustrati con una memoria.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullità de la sentenza impugnata per "motivazione apparente".

La censura è infondata.

Va ribadito che "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01).

La sentenza impugnata non corrisponde affatto ai paradigmi invalidanti indicati in tale principio di diritto, ponendosi la sua motivazione ben al di sopra del "minimo costituzionale" (Cass., Sez. U., 8053/2014).

Con il secondo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, poichè la CTR ha rigettato la sua eccezione di invalidità degli avvisi di accertamento impugnati per decadenza dal termine perentorio di emanazione da dette disposizioni legislative previsto.

La censura è infondata.

Va ribadito che:

- "In tema di accertamento tributano, il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011" (Cass., n. 11171 del 30/05/2016);

- "In tema di accertamento tributario, il cd. raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per l'IRPEF, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, per l'IVA, non integra un'ipotesi di proroga dei termini ordinari, trattandosi di fattispecie distinte disciplinate direttamente ed autonomamente dalla legge in relazione a presupposti diversi, costituiti dal riscontro di elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale (per i primi) e dalla sussistenza di violazioni tributarie per le quali, invece, tale obbligo di denuncia non sussiste (per i secondi)" (Cass., n. 10345 del 26/04/2017);

- "In tema di accertamento tributario, il cd. raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini prolungati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge, non integrando quindi ipotesi di "riapertura" o proroga di termini scaduti ne di reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, in quanto i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie "ab origine" diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi, unitari e distinti termini di accertamento. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto operante il "raddoppio" solo nel caso di rilievo del reato da parte dell'Ufficio finanziario prima dello spirare del termine quadriennale di prescrizione tributaria)" (Cass., n. 23628 del 09/10/2017).

La sentenza impugnata ha fatto piena e corretta applicazione dei principi di diritto rivenienti da tali arresti giurisprudenziali, sicchè non merita affatto cassazione per la censura in esame.

Con il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata, poichè la CTR, violando l'art. 112 c.p.c., ha omesso di pronunciare in ordine alla sua eccezione di invalidità, parziale, degli atti impositivi impugnati per decadenza dall'azione accertatrice relativamente all'IRAP. La censura è fondata.

E' pacifico che il giudice tributario di appello non ha minimamente preso in considerazione tale eccezione e non può affermarsi che l'abbia implicitamente rigettata.

Tuttavia può evitarsi il rinvio alla CTR umbra in base al principio di diritto che "Nel giudizio di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto" (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 21968 del 28/10/2015, Rv. 637019 - 01), senz'altro applicabile nel caso di specie, per un verso, in fatto, posto che è pacifico che gli avvisi di accertamento de quibus sono stati emessi oltre il termine decadenziale "ordinario", per altro verso, in diritto, dandosi seguito al principio di diritto che " In tema di accertamento, il cd. "raddoppio dei termini", previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poichè le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali" (Cass. n. 10483 del 03/05/2018).

Con il quarto e con il quinto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata, rispettivamente, per omessa pronuncia circa la sua eccezione di invalidità degli avvisi di accertamento impugnati per vizio motivazionale e per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, evocando la violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, poichè la CTR in relazione a detto vizio motivazionale ha modificato ex officio il titolo delle pretese creditorie erariali qualificando la tipologia delle operazioni contestate come inesistenti oggettivamente.

Con il sesto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente si duole della violazione dell'art. 115 c.p.c., poichè la CTR nel qualificare le operazioni fatturate come oggettivamente inesistenti ha violato il divieto di impiego della propria "scienza privata".

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

Il giudice tributario di appello infatti ha espressamente considerato e rigettato l'eccezione di vizio motivazionale degli avvisi di accertamento impugnati, affermando (che la medesima doveva considerarsi infondata in relazione alla metodologia accertativa utilizzata dall'agenzia fiscale (accertamento analitico-induttivo basato sull'inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate secondo i rilievi del PVC).

Del pari la CTR si è avvalsa del suo potere qualificatorio delle fattispecie devolute al suo giudizio, ritenendo che si trattasse di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, desumendo tale valutazione di fatto dagli atti di causa.

E perciò evidente che con le censure de quibus, comunque inammissibilmente, si mira a chiedere a questa Corte una "revisione" del giudizio di merito sul punto decisionale in esame.

Con il settimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata, poichè la CTR, in violazione dell'art. 112 c.p.c., ha omesso di pronunciarsi sulla sua eccezione di invalidità degli atti impositivi impugnati per omissione del contraddittorio endoprocedimentale specificamente previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis.

Con l'ottavo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, poichè la CTR ha affermato la sua inapplicabilità al caso di specie.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

Il giudice tributario di appello, avvalendosi del proprio potere qualificatorio dei fatti sostanziali devoluti al suo giudizio, ha ritenuto che nella fattispecie non avesse luogo l'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, trattandosi piuttosto di accertamento analitico-induttivo ai sensi dello stesso D.P.R., ex art. 39.

E' perciò evidente che con le censure de quibus, ancora una volta comunque inammissibilmente, si mira a chiedere a questa Corte una "revisione" del giudizio di merito sul punto decisionale in esame. Con il nono e con il decimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4-3 - la ricorrente denuncia, rispettivamente, la violazione/falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, art. 61, e dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), poichè la CTR ha omesso di motivare in ordine alle sue allegazioni probatorie e comunque invertito il relativo onere, così anche violando la disposizione legislativa evocata che disciplina i presupposti della tipologia accertativa che la medesima CTR ha affermato applicata nel caso di specie.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono inammissibili e comunque infondate.

Va ribadito che:

- "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 03/11/2016, Rv. 641526 - 01); -"In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione" (ex multis Cass., n. 26110 del 2015).

- "La violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poichè in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5" (Cass., n. 17313 del 19/08/2020, Rv. 658541 - 01).

Orbene, volendo dare seguito ai principi di diritto rivenienti da tali arresti giurisprudenziali, va rilevato che la CTR lombarda, con motivazione nient'affatto apparente, ha spiegato in concreto, ben al di sopra del "minimo costituzionale" (v. Cass., Sez. U, 8053), le ragioni per le quali ha ritenuto la fondatezza delle pretese creditorie erariali, specificamente indicando le fonti probatorie per le quali riteneva "gravi, precise e concordanti" le presunzioni basanti gli atti impositivi impugnati.

Nessuna erronea attribuzione dell'onere probatorio processuale vi è dunque stata e piuttosto deve rilevarsi che, anche in relazione a tali censure, inammissibilmente, la ricorrente induce questioni di fatto/di valutazione delle prove che devono affermarsi rientrare nella competenza esclusiva del giudice del merito.

Con l'undicesimo ed il dodicesimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente si duole, rispettivamente, della violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 56 e 109, e del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, della L. n. 537 del 1993, art. 14, poichè la CTR ha affermato la non deducibilità dei costi portati dalle fatture oggetto della contestazione a causa della loro inesistenza oggettiva.

Le censure, da esaminarsi congiuntamente per connessione, sono infondate.

Va ribadito che "In materia di deducibilità dei costi d'impresa, la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'indefettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi; tale ultima prova non può, peraltro, consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, nè nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia" (Cass., n. 33915 del 19/12/2019, Rv. 656602 - 01).

Orbene, ferma l'inammissibilità di qualsivoglia sindacato dei profili strettamente di merito delle valutazioni del giudice tributario di appello, va rilevato appunto che la sentenza impugnata ha compiutamente e pertinentemente considerato la questione della deducibilità dei costi de quibus, chiaramente affermando che le operazioni in contestazione erano finalizzate all'evasione fiscale, per espressa ammissione del legale rappresentante del gruppo societario implicato e quindi negando che tali costi abbiano i "requisiti di certezza ed inerenza" occorrenti per essere riconosciuti quali componenti negative dei redditi di impresa di periodo.

Con il che la CTR lombarda ha fatto corretta e specifica applicazione dello jus superveniens dato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, novellante la L. n. 537 del 1993, art. 14, dovendosi in ogni caso accertare -come appunto, in questa sede insindacabilmente, la CTR ha fatto- che i costi relativi alle operazioni illecitamente fatturate abbiano detti requisiti di deducibilità sì come previsti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, ed essendo in ogni caso esclusa, nel caso come quello di specie di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, la deducibilità degli stessi secondo il

principio di diritto "In tema di imposte sui redditi, giusta la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, nella formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, conv., con modif., dalla L. n. 44 del 2012, l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti, in virtù del D.P.R. n. 917 del 1986, dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, mentre è esclusa la deducibilità dei costi delle operazioni oggettivamente inesistenti" (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25249 del 07/12/2016, Rv. 642031 - 01).

Con il tredicesimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la ricorrente lamenta la violazione/falsa applicazione del D.P.R., art. 19, e del principio unionale di neutralità dell'IVA di cui alla Sesta Direttiva, art. 17, poichè la CTR ha altresì affermato come indetraibile tale imposta rispetto alle fatture in contestazione.

La censura è infondata.

Va ribadito che "In tema di I.V.A., il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, comma 7, ai sensi del quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, va interpretato nel senso che il corrispondente tributo viene considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, senza che possa operare, per tale fatto, 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 D.P.R. citato, art. 19 e ciò anche in considerazione della rilevanza penale della condotta consistente nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti" (Cass., Sez. 5, n. 1565 del 27/01/2014, Rv. 629515 - 01).

La sentenza impugnata risulta del tutto coerente rispetto al principio di diritto di cui al citato arresto giurisprudenziale, sicchè certamente non merita cassazione in relazione al punto decisionale in questione. Con il quattordicesimo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - la ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia in ordine alla sua eccezione di inapplicabilità delle sanzioni in quanto non previste per la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis.

La censura è infondata.

Come detto sopra, avvalendosi del proprio potere qualificatorio, la CTR lombarda ha escluso che la fattispecie concreta devoluta al suo giudizio sia sussumibile nelle previsioni normative di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, quanto piuttosto dovesse essere ricondotta a quelle di cui allo stesso D.P.R., art. 39.

Ed appunto coerentemente a tale opzione qualificatoria non si è pronunciata espressamente sull'eccezione in questione.

Deve quindi ritenersi che la stessa sia stata implicitamente rigettata e quindi seguire il principio di diritto che "Non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un

punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo" (Cass. n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 - 01).

In conclusione, accolto il solo terzo motivo del ricorso, rigettati tutti gli altri, la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito vanno accolti i ricorsi introduttivi della lite limitatamente all'IRAP. Stante la parziale reciproca soccombenza le spese del giudizio possono essere integralmente compensate.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il terzo motivo del ricorso, rigetta tutti gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi della lite limitatamente all'IRAP; compensa le spese della lite.

Così deciso in Roma, il 12 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 ottobre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza