Sentenza del 07/12/2021 n. 38745 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società contribuente M. R. E. SRL ha impugnato un avviso di accertamento per maggiori IRPEG e IRAP, relativo al periodo di imposta 2003, con il quale veniva rideterminato il reddito dichiarato da GD SRL, società incorporata dalla società contribuente, conseguente al recupero a tassazione di costi ritenuti indeducibili in quanto afferenti a operazioni oggettivamente inesistenti; inoltre, veniva contestata la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 8, comma 3, per omessa indicazione in dichiarazione dei costi sostenuti con Paesi a fiscalità privilegiata. La società contribuente ha dedotto, per quanto qui rileva, la tardività della notificazione dell'avviso per inapplicabilità del raddoppio dei termini di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3 e la non applicabilità della disciplina dei costi da reato.

La CTP di Bergamo ha rigettato il ricorso. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 29 febbraio 2014 ha accolto parzialmente l'appello della società contribuente. Ha ritenuto preliminarmente il giudice di appello infondata l'eccezione di decadenza dall'accertamento in materia di raddoppio dei termini, sul presupposto che l'applicazione del menzionato raddoppio presupponga unicamente l'esistenza di fatti che comportino l'obbligo della denuncia, nonchè osservando che nell'atto impugnato era "espressamente specificato (a pag. 3) che i militari hanno inoltrato "apposita noti(t)ia criminis...per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4" per il quale risulta altresì emesso decreto che dispone il giudizio"; ha, poi, osservato che nella specie non fossero ancora scaduti i termini alla data di entrata in vigore del D.L. 4 luglio 2006, n. 223. Il giudice di appello ha, invece, accolto nel merito l'appello del contribuente in relazione all'applicazione delle norme in materia di indeducibilità dei costi derivanti da fatti costituenti reato, ritenendo che nella specie si veda in tema di disciplina contravvenzionale a termini dell'art. 2621 c.c. e non di delitto non colposo, disciplina alla quale non si applica la L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis. Il giudice di appello ha, infine, ritenuto che la contestazione del difetto di inerenza dei costi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 (TUIR) deve ritenersi tardiva, in quanto non contestata in sede amministrativa.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a tre motivi; resiste con controricorso la società contribuente, la quale propone a sua volta ricorso incidentale condizionato affidato a due motivi.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo del ricorso principale l'Ufficio ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e art. 156 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61 denunciandosi nullità della sentenza sotto un triplice ordine di aspetti. Sotto il primo profilo, l'Ufficio ricorrente deduce

che la sentenza impugnata sarebbe contraddittoria, per avere in un primo momento valorizzato - in relazione all'applicazione del raddoppio dei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, - l'ipotesi delittuosa di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4 e successivamente, ai fini dell'esame del merito dell'atto impugnato, ritenuto che ricorra nella specie l'ipotesi contravvenzionale di cui all'art. 2621 c.c. (false comunicazioni sociali), nella formulazione pro tempore. Sotto un secondo profilo, l'Ufficio ricorrente deduce manifesta illogicità e contraddittorietà della sentenza, per avere la CTR negato il recupero dei costi afferenti operazioni oggettivamente inesistenti a termini della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis sul presupposto della tardiva contestazione dell'inerenza dei costi D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 109 (TUIR), laddove l'assenza di inerenza sarebbe in re ipsa nel caso di specie, trattandosi di operazioni meramente cartolari. Sotto un terzo profilo, il ricorrente evidenzia l'apoditticità dell'affermazione della CTR, secondo cui la mera contestazione dell'illecito pro tempore contravvenzionale, comporterebbe la mancata contestazione dei presupposti di deducibilità dei costi, nonostante si verta in tema di operazioni oggettivamente inesistenti, riguardo alla quale il richiamo all'art. 2621 c.c. costituirebbe un mero argomento al fine del mancato recupero dei costi fittiziamente sostenuti. Sotto quest'ultimo profilo, il ricorrente riproduce l'atto impugnato, che evidenzia come la notitia criminis contestata al legale rappresentante e per la quale sarebbe stato emesso decreto che dispone il giudizio è l'ipotesi delittuosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

1.2. Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2621 c.c., artt. 17, 42 e 43 c.p., L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39, 40 e 42, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, art. 109 TUIR, L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, commi 4 e 4-bis, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, commi 1 e 2 e art. 3, conv. con L. 26 aprile 2012, n. 44, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4 nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'amministrazione finanziaria non avrebbe tempestivamente contestato la non inerenza dei costi. Osserva il ricorrente come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, la derivazione dei costi da un'attività costituente illecito penale comporti implicitamente il venir meno di tutti i presupposti per l'imputazione alla base generativa dei costi e, quindi, alla base imponibile IRPEG, compresa l'inerenza dei suddetti costi. Osserva, inoltre, il ricorrente come il D.L. n. 12 del 2016, art. 8, commi 2 e 3, prevede che non concorrano alla formazione del reddito i componenti positivi di reddito connessi a componenti negativi relativi a beni non effettivamente scambiati. Chiede che la Corte si pronunci sulla questione se, in relazione alle imposte dirette, l'art. 8, commi 1 e 2, D.L. ult. cit., debba essere interpretato nel senso che le previsioni di cui alla L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis si riferiscano alle sole operazioni soggettivamente inesistenti, laddove in caso di operazioni oggettivamente inesistenti il D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 2, non consentirebbe la deducibilità nè dei costi, nè delle componenti positive di reddito, ove direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese.

1.3. Con il terzo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, nella parte in cui la sentenza impugnata ha omesso di confrontarsi con il contenuto dell'avviso di accertamento

impugnato, laddove la violazione di cui all'art. 2621 c.c. costituiva un mero "argomento" di discussione, laddove la contestazione ineriva al diverso e più grave delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

1.4. Con il primo motivo del ricorso incidentale la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, dell'art. 331 c.p.p., nonchè del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4. Osserva il ricorrente incidentale l'erroneità della sentenza, nella parte in cui ai fini dell'applicazione del raddoppio dei termini, ha ritenuto integrata la fattispecie delittuosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 laddove il fatto commesso dalla società contribuente non integrasse un risparmio di imposta, come riconosciuto dalla stessa sentenza impugnata. Evidenzia il ricorrente incidentale che lo scopo dell'intera operazione fosse quello di far risultare fittiziamente redditizia l'attività della società da cui il ciclo di vendite era fittiziamente iniziato, al fine di ottenere liquidità dal sistema creditizio.

1.5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il raddoppio dei termini fosse basato sulla denuncia di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 laddove la motivazione relativa al recupero dei costi fosse fondata sulla diversa fattispecie (all'epoca) contravvenzionale di cui all'art. 2621 c.c., circostanza (quest'ultima) che non avrebbe consentito il raddoppio dei termini.

2. Per ragioni di connessione, occorre valutare congiuntamente il primo motivo del ricorso principale, nonchè i due motivi del ricorso incidentale, i quali attengono specularmente alla medesima questione sollevata con il primo motivo del ricorso principale. Unitamente al primo motivo del ricorso principale occorre, poi, esaminare anche il secondo motivo del ricorso principale, in quanto attinente (sotto un diverso profilo) alle medesime questioni trattate. Si osserva come la sentenza impugnata contiene una evidente cesura tra la parte motivazionale relativa al raddoppio dei termini dell'accertamento a termini dell'art. 43, comma 3, pro tempore D.P.R. n. 600 del 1973 e quella che ha deciso il merito della controversia. Quanto al raddoppio dei termini, il giudice di appello ha ritenuto che non ricorrerebbe il reato di false comunicazioni sociali ("l'impugnazione è infondata nella parte in cui ritiene che non possa applicarsi il raddoppio dei termini perchè il reato contestato nella fattispecie sarebbe quello di false comunicazioni sociali"), sul presupposto che - come già riportato in narrativa "nell'avviso di accertamento è espressamente specificato (a pag. 3) che i militari hanno inoltrato "apposita noti(t)ia criminis...per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4" per il quale risulta altresì emesso decreto che dispone il giudizio", così compiendo il giudice di appello anche un accertamento in fatto circa la qualificazione della notitia crimimis che fa da presupposto al raddoppio dei termini per l'accertamento. Subito dopo, il giudice di appello accoglie l'appello nel merito, valorizzando l'indicazione contenuta nell'atto impugnato secondo cui "i costi falsamente sostenuti dalla società accertata erano astrattamente riconducibili al reato previsto e punito dall'art. 2621 c.c. (...) si tratta di mera contravvenzione e non di delitto non colposo". Tale motivazione contrasta, oltre che con il precedente accertamento in fatto che la notitia criminis fosse quella del delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 sia con il fatto che - trattandosi dello stesso fatto (sia ai fini del raddoppio dei termini di accertamento, sia ai fini della valutazione del fatto dal quale, come la stessa CTR evidenzia, sono emersi "costi falsamente sostenuti") - non

può sostenersi che lo stesso fatto sia valutato in termini diametralmente opposti (come delitto doloso e al contempo come contravvenzione, nella formulazione di cui all'art. 2621 c.c. precedente la novella di cui alla L. 27 maggio 2015, n. 69, art. 9). La motivazione della sentenza appare sul punto, pertanto, nulla, per manifesta contraddittorietà, non essendo stato chiarito in quali termini uno stesso fatto storico possa essere valutato diversamente ai fini dell'applicazione di due diverse norme che impingono nel medesimo fatto, con conseguente fondatezza del primo motivo sullo specifico punto. Conseguentemente, risultano infondati i due motivi del ricorso incidentale, risultando accertato in fatto che la contestazione mossa alla società contribuente attiene al delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 avuto riguardo all'indicazione di elementi passivi fittizi.

3. Parimenti, deve osservarsi coerentemente con la giurisprudenza di questa Corte - che in relazione alle operazioni oggettivamente inesistenti, estranee al ciclo produttivo dell'impresa (e, quindi, alla base generativa dei costi, oltre che della realtà fenomenica), la non inerenza debba ritenersi in re ipsa. Questa Corte ha, difatti, affermato, in materia di deducibilità dei costi d'impresa, che 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, viene meno l'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 (Cass., Sez. V, 19 dicembre 2019, n. 33915). L'asserzione deriva dall'ulteriore considerazione che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (art. 109, comma 5, TUIR) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza valutazione di utilità (anche solo potenziale o indiretta) e, quindi, in assenza di vantaggio economico, purchè sussista questa correlazione con l'esercizio dell'attività di impresa (Cass., Sez. V, 21 novembre 2019, n. 30366). Parimenti si è affermato (in tema di IVA) che il diritto alla detrazione dell'imposta non sorge per il solo fatto dell'avvenuto pagamento dell'imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, l'inerenza dell'operazione all'impresa, requisito questo mancante in relazione all'IVA corrisposta per operazioni (anche parzialmente) oggettivamente inesistenti, potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da spezzare il detto nesso di inerenza (Cass. Sez. V, 14 maggio 2020, n. 8919).

4. Nella specie, come risulta dall'avviso di accertamento riprodotto dal ricorrente, l'operazione plurilaterale alla quale partecipava anche la società contribuente era volta a creare per il periodo di imposta in oggetto, a favore di diverse società del gruppo cui apparteneva la controricorrente, diversi e distinti vantaggi fiscali. La società capogruppo (estranea al presente giudizio) dava inizio a un giro di fatturazioni per operazioni attive inesistenti, cedendo beni a un valore superiore alle quotazioni di mercato dei beni ceduti. I beni pervenivano - tramite società prive di organizzazione - ad altra società del gruppo (incorporata nella controricorrente), oggetto dell'atto impugnato nel presente giudizio, che, pertanto, acquistava i medesimi beni a un valore superiore alla quotazione di mercato. A sua volta, la società acquirente (accertata) vendeva gli stessi beni nuovamente alla prima società a un valore inferiore a quello di acquisto. La società capogruppo otteneva, dall'emissione di fatture per operazioni inesistenti (fatture non collegate ad alcuna operazione sottostante, posto che non vi era stata alcuna movimentazione di beni) un

vantaggio sia economico, posto che la società riceve "un indebito aumento della redditività", così alterando "i risultati economici", sia finanziario (vantaggio, quest'ultimo, derivante dalla bancabilità di false fatture per cessioni inesistenti). Contestualmente, per quello che rileva ai fini del presente giudizio, altra società del gruppo (incorporata dall'odierna controricorrente), subacquirente della suddetta merce dalle società prive di organizzazione, "rileva una perdita" fiscalmente deducibile, derivante dalla cessione (fittizia) della merce a valori inferiori a quelli di acquisto alla originaria venditrice capogruppo ("la società GD SRL rivende lo stesso quantitativo di materiale senza alcuna giustificazione e a metà del prezzo corrisposto per l'acquisto alla stessa Ongis Metal fer, società dalla quale il falso ciclo di fatturazione era inizialmente partito"). Appare evidente che gli acquisti ai quali sono collegati le fatture di acquisto e rivendita, non solo risultano estranei alla base generativa dei costi dell'impresa, ma risultano anche del tutto economicamente e giuridicamente inesistenti, per cui non possono in re ipsa essere considerati, oltre che certi, dotati di inerenza rispetto allo svolgimento dell'attività di impresa. La sentenza impugnata non ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suindicati principi e va cassata anche in relazione al secondo motivo. Il terzo motivo del ricorso principale è, pertanto, assorbito.

5. Il ricorso va, conclusivamente, accolto in relazione al primo e al secondo motivo del ricorso principale, con assorbimento del terzo motivo e con rigetto del ricorso incidentale. La sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR a quo, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità. Al rigetto del ricorso incidentale consegue il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo e il secondo motivo del ricorso principale, dichiara assorbito il terzo motivo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Lombardia, Sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente incidentale, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 comma 1-quater inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 7 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza