Sentenza del 17/01/2022 n. 1147 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Industria P.A. s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata il 18 luglio 2012, che, in parziale accoglimento dell'appello erariale, ha dichiarato la legittimità dell'avviso di accertamento con cui era stata rettificata la dichiarazione resa, ai fini i.re.s., i.r.a.p. e i.v.a., per l'anno 2004, con la sola esclusione del rilievo avente ad oggetto l'omessa contabilizzazione di ricavi.

Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con l'atto impositivo impugnato l'Ufficio aveva contestato, oltre alla riferita omessa contabilizzazione di ricavi, l'indebita deduzione di costi, in quanto ritenuti, alcuni, relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, altri, non di competenza, altri ancora, non inerenti, nonchè l'indebita detrazione della relativa i.v.a..

1.1. Il giudice di appello ha dato atto che la Commissione provinciale aveva accolto il ricorso per carenza di motivazione dell'atto impositivo, in ragione della mancata allegazione allo stesso di copia del processo verbale di constatazione cui l'atto rimandava.

Ha, quindi, parzialmente accolto il gravame erariale, premettendo l'insussistenza del vizio di carenza di motivazione dell'atto impugnato rilevato dal giudice di primo grado ed evidenziando che la contribuente non aveva offerto prova di aver usato la normale diligenza nel verificare l'esistenza fiscale del soggetto con cui aveva intrattenuto le operazioni, contestate sotto il profilo della inesistenza soggettiva.

Ha, altresì, osservato che difettava anche la prova dell'inerenza dei contestati costi.

Ha, invece, ritenuto insussistente la pretesa erariale in ordine ai maggiori ricavi contestati, in difetto di sufficienti riscontri.

Il ricorso è affidato a sette motivi.

3. L'Agenzia delle Entrate non spiega alcuna attività difensiva.

4. La ricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c. e, a seguito di rimessione del ricorso all'esame, in pubblica udienza, di questa Sezione all'esito dell'adunanza del 16 settembre 2020, memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, L. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 e L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, per aver la sentenza impugnata ritenuto sufficientemente motivato l'atto impositivo, benchè quest'ultimo fosse privo dell'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto posti a fondamento della pretesa erariale, anche in considerazione della mancata allegazione e produzione in giudizio del processo verbale di constatazione ivi richiamato, e si limitasse a recepire, acriticamente, i rilievi contenuti a tale processo verbale di constatazione.

1.1. Il motivo è infondato.

Quanto al primo aspetto, si rileva che il giudice di appello ha accertato che il processo verbale di constatazione, cui l'avviso di accertamento rimanda, è stato consegnato al contribuente al termine delle operazioni di verifica.

Orbene, in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non trova applicazione per gli atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza per effetto di precedente comunicazione (cfr. Cass. 14 gennaio 2015, n. 407; Cass. 4 luglio 2014, n. 15327).

Si evidenzia, altresì, che l'avviso di accertamento, così come integrato, quanto alla sua parte motiva, dagli elementi contenuti nel richiamato processo verbale di constatazione, presenta l'illustrazione delle ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa erariale, mettendo in grado il contribuente di esercitare il suo diritto di difesa.

In ordine al secondo aspetto, si osserva che la motivazione per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (così, Cass. 20 dicembre 2018, 32957; Cass. 20 dicembre 2017, n. 30560).

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 1, conv., con modif., nella L. 26 aprile 2012, n. 44, per aver la Commissione regionale escluso la deduzione dei costi per trasporto merci e compensi del rapporto di agenzia, nonchè la detrazione della relativa i.v.a., in quanto relativi a servizi prestati da soggetti inesistenti.

Evidenzia, in proposito, che la deduzione dei costi è ammessa anche con riferimento ad operazioni soggettivamente inesistenti, a meno che si tratti di costi in contrasto con il principio di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

3. Con il terzo motivo si duole della violazione e falsa applicazione della medesima disposizione di legge, nonchè del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, T.U. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75,

art. 115 c.p.c. e D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, conv., con modif., nella L. n. 44 del 2012, anche in relazione alla non contestata sussistenza dei requisiti richiesta per la deduzione dei costi e la detrazione della relativa i.v.a. operate con riferimento ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

4. Con il quarto motivo lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e art. 116 c.p.c., per aver la Commissione regionale ritenuto che l'Ufficio avesse assolto all'onere di dimostrare che la contribuente, attraverso l'uso della ordinaria diligenza, avrebbe potuto sapere che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta.

4.1. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono, nei limiti che seguono, fondati.

In tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, conv., con modif., nella L. n. 44 del 2012, i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti - siano o meno inseriti in una cd. frode carosello - sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (cfr. Cass., ord., 21 febbraio 2020, n. 4645; Cass., ord., 12 dicembre 2019, n. 32587).

La norma novellata, operando quale ius superveniens, trova applicazione in tutti i casi in cui il rapporto tributario controverso non è ancora esaurito, come reso palese dal richiamato art. 8, comma 3 secondo cui le disposizioni di cui al comma 1 "si applicano, in luogo di quanto disposto dall'art. 14, comma 4 bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, "ove più favorevoli, tenuto conto 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".

4.2. Non vi è evidenza nella sentenza, nè nel ricorso proposto di quanto sostenuto dalla società in ordine alla mancata contestazione da parte dell'Ufficio della sussistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero del fatto che si tratti di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo.

Sarà, pertanto, compito del giudice del rinvio verificare che si tratti di costi che, a norma del Testo unico delle imposte sui redditi, siano concretamente rispettosi dei richiamati principi, trattandosi di un accertamento impossibile in sede di legittimità.

4.3. A diversa conclusione deve pervenirsi con riguardo al diritto alla detrazione dell'I.v.a. di rivalsa assolta per tali operazioni, essendo necessario, in presenza della relativa contestazione dell'Amministrazione finanziaria e della prova fornita da quest'ultima dell'oggettiva fittizietà del fornitore e della consapevolezza del destinatario - desumibile anche in via presuntiva - che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, la dimostrazione da parte del contribuente di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la

diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (cfr., in tema, Cass. 20 aprile 2018, n. 9851).

Nel caso in esame, la Commissione regionale ha accertato che il contribuente non aveva fatto uso della normale diligenza al fine di verificare l'esistenza del soggetto cedente o prestatore, limitandosi ad allegare la propria buona fede.

Così argomentando ha fatto corretta applicazione dei principi di diritto in tema di detrazione dell'I.v.a. assolta per operazioni soggettivamente inesistenti.

4.4. Con riferimento, poi, agli ulteriori profili di doglianza, esplicitati, in particolare, nel quarto motivo di ricorso, si osserva, da un lato, che la sentenza impugnata non ha commesso la prospettata violazione della regola che governa l'onere probatorio, in quanto ha correttamente posto a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta.

Dall'altro lato, inammissibile è la prospettata violazione delle regole che presidiano la valutazione delle prove, la quale presuppone l'allegazione che il giudice, nel valutare una risultanza probatoria, non abbia operato - in assenza di diversa indicazione normativa - secondo il suo prudente apprezzamento oppure, qualora la prova sia soggetta ad una specifica regola di valutazione, abbia dichiarato di valutare la stessa secondo il suo prudente apprezzamento (così, Cass. Sez. Un., 30 settembre 2020, n. 20867).

Nel caso in esame, una siffatta allegazione manca, venendo in rilievo unicamente una censura al modo con cui il giudice ha esercitato il proprio prudente apprezzamento della prova, censura che è ammissibile, ai sensi del novellato art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, solo nei rigorosi limiti in cui esso ancora consente il sindacato di legittimità sui vizi di motivazione.

5. Con il quinto motivo la ricorrente lamenta, in relazione all'asserita mancata dimostrazione dell'utilizzo della normale diligenza nel verificare l'esistenza dei propri fornitori, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione alla mancata considerazione di documenti, consistenti nei mastrini della società, con relative fatture allegate, comprovanti l'avvenuto svolgimento dei servizi da parte dei soggetti emittenti le fatture.

5.1. Il motivo è inammissibile.

Il fatto che i documenti asseritamente non esaminati sono idonei a dimostrare consiste nella avvenuta annotazione nei registri contabili delle operazioni eseguite e nella relativa fatturazione delle stesse da parte dei prestatori.

Tale circostanza è priva di decisività, in quanto non presenta portata tale da invalidare l'efficacia delle altre risultanze istruttorie sulle quali il convincimento del giudice di merito è fondato (cfr., in tema, Cass., ord., 19 aprile 2021, n. 10253; Cass., ord., 27 agosto 2018, n. 21223; Cass., ord., 26 giugno 2018, n. 16812).

Infatti, come evidenziato in precedenza, la regolarità della contabilità non assume rilevanza ai fini della dimostrazione del diritto alla detrazione dell'I.v.a. per operazioni soggettivamente inesistenti, che viene di regola rispettata proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

6. Con il sesto motivo la ricorrente critica la sentenza impugnata, con riferimento alla ripresa di indebita deduzione di costi perchè non inerenti, per violazione e falsa applicazione degli artt. 101 e 109, T.U. n. 917 del 1986, nella parte in cui ha ritenuto che, al fine di poter dedurre perdite sui crediti, fosse necessario il previo esperimento infruttuoso dell'azione esecutiva.

6.1. Il motivo è fondato.

Il T.U. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, nella formulazione vigente ratione temporis, prevede che "le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso... se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali".

Da tale disposizione si desume che, nel caso, ricorrente nella specie, di perdite su crediti non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, è onere del contribuente che voglia portare in deduzione la perdita dimostrare - con ogni mezzo di prova - gli elementi "certi e precisi" che hanno dato luogo ad una perdita, la quale va rinvenuta quando il debitore non paga volontariamente e il credito non risulta attuabile coattivamente attraverso gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione del creditore (cfr. Cass. 15 febbraio 2019, n. 4567; Cass. 3 ottobre 2018, n. 24012).

Tuttavia, come non è necessario, al fine della deducibilità delle perdite sui crediti, che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale (così, oltre a Cass. n. 4567/2019, Cass. 19 novembre 2007, n. 23863; Cass. 16 marzo 2001, n. 3862), del pari non può ritenersi presupposto per la deducibilità il previo infruttuoso esperimento di azioni esecutive, potendo la perdita risultare anche da altri elementi certi e precisi.

Pertanto, la Commissione regionale, nell'escludere la deducibilità della perdita in ragione esclusivamente del mancato esercizio dell'azione esecutiva, non ha fatto corretta applicazione del riferito principio di diritto.

7. All'accoglimento del sesto motivo di ricorso segue l'assorbimento dell'ultimo motivo, con cui si censura, con riferimento alla medesima ripresa, l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso, in quanto strettamente dipendente.

8. La sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione ai motivi accolti e nei limiti riferiti, e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie, nei limiti riferiti, il secondo, terzo, quarto e sesto motivo di ricorso, dichiara inammissibile il quinto, rigetta il primo e dichiara assorbito il settimo; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza