Sentenza del 09/08/2022 n. 24562 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. con sentenza n. 4812/46/15 del 21/05/2015 la Commissione tributaria regionale della Campania (di seguito CTR) ha accolto parzialmente l'appello proposto da 1.C. s.r.l. (di seguito AC) e ha respinto l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP) n. 6442/33/14, la quale aveva a sua volta accolto parzialmente il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2009.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione di plurime riprese, concernenti operazioni fittizie, operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti, costi ritenuti indeducibili e/o IVA ritenuta indetraibile.

1.2. La CTR, in accoglimento parziale del solo appello di AC, evidenziava, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) l'avviso di accertamento era stato correttamente motivato per relationem ed era pertanto legittimo; b) con riferimento alle riprese concernenti le fatture emesse da Flacom Corporation s.r.l. e Bianco s.r.l. risultava dimostrata la partecipazione della società contribuente alla organizzazione fraudolenta o, quanto meno, la consapevolezza della sussistenza di una frode; c) con riferimento alla ripresa concernente le fatture emesse da Clana Industriale s.r.l. dovevano essere decurtati i ricavi corrispondenti ai costi ritenuti fittizi e annullata, altresì, la ripresa sotto il profilo della indebita detrazione dell'IVA; d) dovevano, infine, essere confermate le riprese concernenti il compenso dell'amministratore, le spese di due consulenze giuridiche e quella concernente due note di credito.

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. AC resisteva con controricorso, proponeva ricorso incidentale affidato a sei motivi e depositava memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

4. L'Agenzia delle entrate resisteva avverso il ricorso incidentale depositando controricorso.

5. All'udienza camerale del 12 luglio 2021 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo in ragione del fatto che la controversia non era decidibile ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 2.

Motivi della decisione

1. Va pregiudizialmente ritenuta l'ammissibilità del ricorso principale il quale, benchè contenga la trascrizione integrale di alcuni atti, è del tutto idoneo a rappresentare con chiarezza il

contenuto delle censure formulate.

2. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, in ragione dell'insanabile contrasto tra motivazione e dispositivo: la CTR non si sarebbe limitata a dichiarare, così come indicato in motivazione, la non imponibilità dei ricavi corrispondenti ai costi fittizi, ma avrebbe altresì annullato il recupero dell'IVA indebitamente detratta sulle operazioni di acquisto ritenute inesistenti.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso principale si contesta violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che non potrebbe essere detratta l'IVA afferente ad operazioni inesistenti.

3. I due motivi possono essere esaminati unitariamente per ragioni di connessione.

3.1. Va premesso, in punto di fatto, che la CTR ha confermato la ripresa concernente l'indeducibilità dei costi relativi alle fatture nn. (---) emesse da Clana Industriale s.r.l. in quanto l'operazione sarebbe realmente intervenuta tra quest'ultima società e TLC s.p.a.; e la società contribuente avrebbe assolto al ruolo di intermediario fittizio.

3.1.1. Peraltro, la CTR ha ritenuto che i ricavi fittiziamente conseguiti da AC e corrispondenti alle fatture emesse per operazioni inesistenti debbano essere ridotti nei limiti dell'ammontare dei costi riconosciuti indeducibili, con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento in parte qua.

3.1.2. Nel dispositivo, invece, la CTR ha annullato la ripresa anche con riferimento all'IVA relativa alla quota parte di ricavi da considerare fittizi, annullamento di cui non v'è traccia in motivazione.

3.2. Ciò premesso, secondo la giurisprudenza di questa Corte sussiste contrasto insanabile tra dispositivo e motivazione, che determina la nullità della sentenza, quando il provvedimento risulti inidoneo a consentire l'individuazione del concreto comando giudiziale e, conseguentemente, del diritto o bene riconosciuto, non essendo possibile ricostruire la statuizione del giudice attraverso il confronto tra motivazione e dispositivo, mediante valutazioni di prevalenza di una delle affermazioni contenute nella prima su altre di segno opposto presenti nel secondo (Cass. n. 26074 del 17/10/2018; Cass. n. 16014 del 27/06/2017; Cass. n. 26077 del 30/12/2015; Cass. n. 15990 del 11/07/2014).

3.3. Nel caso di specie si verte proprio nell'ipotesi sopra indicata in quanto la statuizione della CTR è perfettamente individuabile con riferimento alle imposte dirette ma non anche all'IVA, di cui si dà conto unicamente in dispositivo, senza che detto dispositivo sia la conseguenza immediata e diretta del ragionamento effettuato con la sentenza impugnata.

3.4. Il primo motivo va, dunque, accolto, con conseguente assorbimento del secondo motivo.

4. Con il primo motivo di ricorso incidentale AC deduce omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, evidenziando che la CTR non avrebbe

affrontato la questione, regolarmente posta nei gradi di merito, relativa al vizio di motivazione dell'avviso di accertamento per mancata allegazione dei processi verbali di constatazione emessi nei confronti di società terze.

4.1. Il motivo va disatteso.

4.2. La CTR dimostra di avere preso in considerazione le eccezioni proposte da AC nel ricorso introduttivo e in appello, facendo espresso riferimento alla mancata allegazione non solo del processo verbale di constatazione emesso nei confronti della società contribuente, ma anche ai verbali emessi nei confronti dei terzi (pag. 3, righi terzo e quarto).

4.3. E' vero che nella motivazione il giudice di appello si dilunga specificamente in ordine alla conoscenza del processo verbale di constatazione da parte di AC, ma l'implicito rigetto del rilievo concernente i verbali relativi alle altre società implica l'insussistenza del vizio denunciato.

4.4. Sotto altro profilo, il motivo manca anche di speciticità, posto che l'avviso di accertamento non è nè allegato nè trascritta, sicchè non è dato sapere se i verbali relativi alle altre società siano stati comunque riportati in motivazione con riferimento al loro contenuto essenziale, così da potersi comunque concludere per l'insussistenza del vizio denunciato.

4.4.1. Invero, la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato dall'avviso di accertamento si realizza sia con la pedissequa trascrizione delle sue parti rilevanti nel contesto dell'atto impositivo, sia con la semplice indicazione, in forma riassuntiva, del suo contenuto essenziale, per come apprezzato e valutato dall'Amministrazione finanziaria e, quindi, posto a sostegno della pretesa impositiva.

4.4.2. Ne consegue che l'obbligo di allegazione riguarda i soli atti che non siano stati riprodotti nella loro parte essenziale nell'avviso di accertamento, con esclusione, altresì: a) di quelli cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, i quali, pur essendo considerati irrilevanti ai fini della motivazione, sono comunque utilizzabili per la prova della pretesa impositiva (Cass. n. 24417 del 05/10/2018); b) di quelli di cui il contribuente abbia già integrale o legale conoscenza (Cass. 9323 del 2017, cit.; Cass. n. 407 del 14/01/2015; Cass. n. 18073 del 02/07/2008).

5. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2727 c.c., per avere il giudice di appello, con riferimento alle fatture emesse da Flacom Corporation s.r.l. e Bianco s.r.l., confermato la ripresa pur in assenza della prova della consapevole partecipazione di AC alla frode.

5.1. Con il terzo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione ed errata applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 e art. 21, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non avere la CTR escluso la responsabilità anche colposa della società contribuente nella utilizzazione delle fatture emesse per operazioni inesistenti, non avendo a questi fini nemmeno valutato la sentenza di assoluzione del legale rappresentante della società, con conseguente legittima detrazione dell'IVA.

6. I due motivi possono essere unitariamente considerati vertendo su questioni connesse e sono in parte infondati e in parte inammissibili.

6.1. La CTR ha prima di tutto chiarito che le fatture di Flacom Corporation s.r.l. e Bianco s.r.l. utilizzate da AC riguardano operazioni oggettivamente inesistenti e quindi ha accertato che, dalle risultanze delle indagini compiute dalla Guardia di finanza, dette società si sono rivelate delle "cartiere", avendo altresì la società contribuente quanto meno consapevolmente beneficiato della frode IVA dalle stesse perpetrate.

6.2. Orbene, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia" (Cass. n. 17619 del 05/07/2018; conf. Cass. n. 27554 del 30/10/2018; si veda anche Cass. n. 25778 del 05/12/2014);

6.2.1. Inoltre, trattandosi di operazioni oggettivamente inesistenti, non si pone un problema di valutazione della consapevolezza della frode in capo ad AC, atteso che, accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede della società contribuente, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha ricevuto o versato il corrispettivo (cfr. Cass. n. 18118 del 14/09/2016).

6.3. La CTR si è pienamente adeguata ai superiori principi di diritto e grava, dunque, sulla società contribuente l'onere, non assolto, della prova della esistenza delle operazioni, non giovando alla stessa i richiami giurisprudenziali attinenti alla consapevolezza della frode e concernenti essenzialmente l'utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

6.4. Nè vale il richiamo alla sentenza penale di assoluzione che pacificamente non fa stato nel processo tributario e che la CTR ha dimostrato di avere correttamente valutato unitamente agli altri elementi presuntivi acquisiti agli atti di causa.

6.5. Per il resto, AC tende surrettiziamente - con la proposizione di vizi di violazione di legge - a rimettere in discussione il merito dell'accertamento effettuato, sicchè i motivi si rivelano, in parte qua, inammissibili.

7. Con il quarto motivo di ricorso incidentale si contesta violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 95 e 109 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) e degli artt. 2389 e 2364 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente escluso la deducibilità del compenso dell'amministratore della società contribuente, 2.R..

7.1. In buona sostanza, la società contribuente evidenzia, da un lato, che la delibera di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea totalitaria della società avrebbe specificamente statuito sul compenso dell'amministratore e, dall'altro, che la specifica delibera assembleare concernente il compenso degli amministratori non sarebbe più necessaria - a

seguito della riforma del diritto societario - per le società a responsabilità limitata, giusta il mancato richiamo degli artt. 2364 e 2389 c.c., dettati in tema di società per azioni.

7.2. Il motivo, ammissibile (diversamente da quanto affermato dal P.G.) in quanto la questione è specificamente affrontata, anche in fatto, dalla CTR, è infondato.

7.3. Va evidenziato che la giurisprudenza di questa Corte ha sempre ritenuto che, qualora il compenso dell'amministratore non sia stabilito nello statuto, è necessaria una esplicita Delib. assembleare per la sua determinazione, Delib. che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio (Cass. S.U. n. 21933 del 29/08/2008; Cass. n. 20265 del 04/09/2013).

7.4. Le affermazioni di Cass. n. 21953 del 28/10/2015, richiamata dalla difesa di AC, e involgenti la non necessità, con riferimento alle società a responsabilità limitata, della Delib. assembleare specifica a seguito della riforma delle società di cui al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (e ciò in ragion del mancato richiamo normativo e per la differenza strutturale tra società per azioni e società a responsabilità limitata, non essendo nella prima i soci coinvolti istituzionalmente nella gestione della società) costituiscono un obiter dictum, perchè la sentenza si pronuncia su di una fattispecie anteriore alla menzionata riforma, ponendosi nel solco dell'indirizzo sopra menzionato.

7.3.1. Non sembra prendere posizione sugli effetti della riforma Cass. n. 8210 del 30/03/2017, che pure riguarda una fattispecie posteriore alla stessa, ribadendo la tesi tradizionale per la quale v'è necessità di una specifica Delib. assembleare. Nello stesso senso si esprimono altri arresti più recenti (Cass. n. 10308 del 20/04/2021 e Cass. n. 5763 del 03/03/2021), anche se in fattispecie riguardanti società per azioni e non società a responsabilità limitata.

7.4. Il collegio - pur ponendosi in continuità con l'orientamento tradizionale - ritiene, peraltro, di dovere condividere la soluzione più articolata accolta da Cass. n. 28668 del 09/11/2018, che, riprendendo la motivazione di Cass. S.U. n. 21933 del 2008, cit., ha ritenuto indeducibili i compensi corrisposti nel 2004 in favore degli amministratori per difetto di una preventiva Delib. da parte dell'assemblea dei soci, non essendo stata ritenuta sufficiente una successiva ratifica contenuta nella Delib. di approvazione del bilancio.

7.4.1. Così si esprime la menzionata sentenza "la Corte territoriale si è attenuta al consolidato principio, affermato da Cass. Sez. Un., 29.8.2008, n. 21933, Rv. 604262-01, per cui, con riferimento alla determinazione della misura del compenso degli amministratori di società di capitali, ai sensi dell'art. 2389 c.c., comma 1, qualora non sia stabilita nello statuto, è necessaria una esplicita Delib. assembleare, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, attesa: (a) la natura imperativa e inderogabile della previsione normativa, discendente dall'essere la disciplina del funzionamento delle società dettata, anche, nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, oltre che dalla previsione come delitto della percezione di compensi non previamente deliberati dall'assemblea (art. 2630 c.c., comma 2, abrogato del D.Lgs. n. 61 del 2002, art. 1); (b) la distinta previsione delle Delib. di approvazione del bilancio e di quella di determinazione dei compensi (art. 2364 c.c., nn. 1 e 3); (c) la mancata liberazione degli amministratori dalla responsabilità di gestione, nel caso di approvazione del bilancio (art. 2434 c.c.); (d) il diretto contrasto delle delibere tacite ed implicite

con le regole di formazione della volontà della società (art. 2393 c.c., comma 2). Conseguentemente, l'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori non è idonea a configurare la specifica Delib. richiesta dall'art. 2389 cit., salvo che un'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori (...).

Orbene, tale principio, affermato con riferimento alla formulazione della norma nel testo anteriore alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 6 del 2003, appare applicabile anche al caso di specie, avendo nella medesima occasione le Sezioni Unite chiarito che le modifiche, apportate dal D.Lgs. n. 6, cit. non sono decisive per avallare una diversa interpretazione della disposizione: nè risulta e sotto tale profilo il ricorso difetta di specificità (cfr. l'art. 366 c.p.c., n. 6), per non essere stato trascritto il verbale dell'assemblea che avrebbe proceduto alla detta "ratifica", che l'assemblea convocata solo per l'approvazione del bilancio abbia "espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori"".

7.4.2. Pertanto, il difetto di specifica Delib. dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di Delib. di approvazione del bilancio, ma solo se detta Delib. abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce.

7.5. Nel caso di specie, la CTR - diversamente da quanto sostenuto dalla società contribuente - ha accertato che la Delib. assembleare di approvazione del bilancio non ha specificamente discusso del compenso dell'amministratore, ma ha semplicemente approvato un bilancio che contiene anche la relativa voce.

7.5.1. La Delib. di approvazione del bilancio non è, dunque, sufficiente a sanare il difetto di specifica deliberazione sul compenso dell'amministratore.

8. Con il quinto motivo di ricorso incidentale si deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109 TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR negato la deducibilità delle spese sostenute per due professionisti (avv. Martorelli e avv. Natoli), spese comunque in astratto riconducibili all'attività d'impresa svolta dalla società.

8.1. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato;

8.2. Secondo l'orientamento della S.C., il principio di inerenza, unico per le imposte dei redditi e per l'IVA (Cass. n. 18904 del 17/07/2018), si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non del medesimo D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 5, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) (Cass. n. 450 del 11/01/2018) ed è espressione della necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa (Cass. n. 13882 del 31/05/2018; Cass. n. 450 del 2018, cit.; Cass. n. 18904 del 2018, cit.).

8.2.1. Lo stesso si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sè, da valutazioni di tipo utilitaristico (o di vantaggio economico) ovvero quantitativo (Cass. n. 22938 del 26/09/2018; Cass. n. 18904 del 2018, cit.), sicchè "il costo attiene o non attiene all'attività

d'impresa a prescindere dalla sua entità" (così espressamente, in motivazione, Cass. n. 18904 del 2018, cit.).

8.2.2. Peraltro, secondo il medesimo orientamento (si veda sempre la motivazione di Cass. n. 18904 del 2018, cit.), il giudizio quantitativo o di congruità non è del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale rispetto al giudizio di inerenza.

8.2.3. Quest'ultimo implica che la prova debba investire i fatti costitutivi del costo, sicchè, per quanto riguarda il contribuente, egli è tenuto a provare (e documentare) l'imponibile maturato e, dunque, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perchè in correlazione con l'attività d'impresa; prova che è tanto più complessa quanto complessa, atipica e originale è l'operazione posta in essere.

8.2.4. A sua volta, l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione del reddito, può contestare la valutazione di inerenza.

8.2.5. Ciò si traduce: a) in tema di imposte dirette, nella possibilità che l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo, contesti anche l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa; b) in tema di IVA, nella possibilità per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare la macroscopica antieconomicità del costo, rilevando questa quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed l'attività d'impresa.

8.3. Nel caso di specie, la CTR ha puntualmente rispettato i principi più sopra elencati sostenendo che la genericità e laconicità della descrizione dell'attività professionale contenuta nelle fatture e nei contratti non consente di verificare l'inerenza della spesa.

8.3.1. Tale valutazione implica, di per sè, il dubbio che la prestazione professionale fornita dai due professionisti non sia inerente all'attività imprenditoriale ed è noto che, in presenza di contestazione da parte dell'Ufficio, la prova dell'inerenza del costo gravi sul contribuente.

8.4. In proposito AC non ha nè allegato nè trascritto le fatture e i contratti professionali di cui si fa menzione nel motivo, con conseguente vizio di specificità dello stesso, e ha ritenuto l'astratta riconducibilità delle spese sostenute all'attività di impresa senza chiarire su quali elementi detta riconducibilità si fondi.

9. Con il sesto motivo di ricorso incidentale si contesta violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR applicato la menzionata norma ad IRES ed IRAP, mentre la stessa sarebbe dettata esclusivamente in materia di IVA.

9.1. Il motivo è fondato.

9.2. Il termine annuale di cui del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26, comma 2, è previsto unicamente per l'esercizio del diritto a detrarre l'IVA (Cass. n. 9437 del 21/04/2006; Cass. n. 5094 del 09/03/2005; Cass. n. 4416 del 02/03/2005; Cass. n. 2274 del 06/02/2004), tanto che il procedimento non è obbligatorio e il contribuente può sempre optare per la richiesta di rimborso (Cass. n. 14239 del 07/06/2017; Cass. n. 7330 del 11/05/2012).

9.3. Ne consegue che la procedura di variazione dell'importo di una fattura ben può essere adottata anche oltre il termine annuale, incidendo la nota di credito, ai fini del reddito di impresa, quale sopravvenienza passiva comunque deducibile, salvo che l'operazione non risulti inesistente (Cass. n. 20337 del 26/07/2019); e salvo, altresì, ogni possibile vulnus al principio di competenza (cfr. Cass. n. 7313 del 13/05/2003), la cui effettiva contestazione dovrà essere valutata dal giudice di merito in sede di rinvio.

10. In conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso principale, assorbito il secondo, ed il sesto motivo del ricorso incidentale, rigettati gli altri. La sentenza impugnata va, quindi, cassata con riferimento ai motivi accolti e rinviata alla CTR della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso principale, assorbito il secondo, e il sesto motivo di ricorso incidentale, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 9 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza