# Sentenza del 06/09/2022 n. 26288 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La C. s.r.l. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva accertato, per l'anno 2005, maggiori imposte IRES e IRAP, recuperando l'IVA indebitamente detratta in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti e applicando la relativa sanzione e gli interessi.

La Commissione tributaria provinciale di Chieti accoglieva il ricorso ritenendo non utilizzabile il pvc e i relativi allegati, che l'Agenzia delle Entrate non aveva prodotto in sede di costituzione in giudizio, ma in udienza e, dunque, tardivamente, e non più acquisibili d'ufficio, a seguito dell'abrogazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 3.

La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, evidenziando che:

- la parte non abrogata del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 riconosce alla Commissione tributaria un residuo potere di acquisizione probatoria (che si estrinseca nella possibilità di disporre accessi e ispezioni, richiedere dati, informazioni, chiarimenti e relazioni tecniche agli organi dello Stato), attivabile nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, in funzione integrativa dell'onere probatorio, quando l'elemento conoscitivo mancante sia indispensabile per la decisione;

- poichè la parte contribuente era a conoscenza del contenuto del pvc e dei relativi allegati, in quanto le erano stati consegnati all'esito della verifica fiscale, il ritardato deposito nel giudizio di tali documenti non poteva ledere il suo diritto di difesa;

- il raddoppio dei termini per l'accertamento, previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 si applica anche se non viene presentata denuncia, dovendosi avere riguardo solo all'esistenza di una violazione che comporta l'obbligo di presentazione della denuncia, che nella specie ricorreva, posto che l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti configura il reato previsto dalla L. n. 74 del 2000;

- nel merito, la ripresa fiscale si fondava sul disconoscimento del diritto della società contribuente alla detrazione dell'IVA corrisposta sugli acquisti, essendo stato accertato che le società emittenti (come Metal Center, VT Alluminio, Fermetal) erano delle cartiere, in quanto prive di una struttura amministrativa e di sede operativa, erano prive di personale dipendente, alcune di queste società erano state poi dichiarate fallite, non avevano mai presentato la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione IVA, non avevano mai versato l'IVA all'Erario, erano sprovviste di documentazione contabile e amministrativa o la stessa era gravemente incompleta;

- da ciò si desumeva che le fatture emesse dalle predette società erano relative ad operazione soggettivamente inesistenti, in quanto il rapporto di fornitura era in realtà intercorso tra la C. e tale Ralox, mentre le società fittizie avevano operato come soggetto interposto (con l'intento di omettere il versamento dell'IVA ricevuta dalla cessionaria C. e di consentire a quest'ultima di esercitare il suo diritto alla detrazione), tanto che da alcune note rinvenute nel corso della verifica si faceva espresso riferimento a modalità di fatturazione fittizia per il tramite delle società cartiere.

La Camel propone ricorso per cassazione con sette motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso, la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 per avere la CTR erroneamente ritenuto che, anche a seguito dell'abrogazione del comma 3, citato art. 7, il giudice tributario possa esercitare un potere istruttorio, quando ciò sia indispensabile per la decisione.

2. Con il secondo motivo, denuncia, sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58 e art. 111 Cost., sostenendo che i documenti espunti in primo grado (pvc e allegati) non potevano essere nuovamente depositati dall'Ufficio in appello e utilizzati dalla CTR per la decisione, peraltro senza alcun provvedimento di ammissione, in violazione del diritto al contraddittorio.

3. I predetti motivi, essendo strettamente connessi, possono essere trattati congiuntamente e sono entrambi infondati.

3.1 Il primo motivo, riguardante l'illegittimità dell'ordine di acquisizione della documentazione contabile della società ad opera della CTP, è inammissibile per carenza di interesse, non avendo la CTR fondato la propria decisione sui documenti acquisiti dalla CTP in forza del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 ma sui medesimi documenti acquisiti ai sensi dell'art. 58 del D.Lgs. cit..

3.2 Il secondo motivo è infondato, posto che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, comma 2, permette alle parti, nel processo tributario, di produrre in appello nuovi documenti, anche se preesistenti al giudizio di primo grado (ex multis, Cass. 11.04.2018, n. 8927). Nella specie, sia il pvc che i relativi allegati - espunti dalla CTP - sono stati ritualmente allegati all'atto di appello, proposto dall'Agenzia delle Entrate.

3.3 Nessun rilievo assume, peraltro, l'adozione o meno di un formale provvedimento di ammissione di detti documenti, dato che "Le prove precostituite, quali i documenti, entrano nel giudizio attraverso la produzione e nella decisione in virtù di un'operazione di semplice logica giuridica, essendo tali attività contestabili solo se svolte in contrasto con le regole, rispettivamente, processuali o di giudizio, che vi presiedono, senza che abbia rilievo una valutazione in termini di utilizzabilità, categoria propria del rito penale ed ignota al processo civile" (Cass. 12.11.2021, n. 33809).

4. Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, evidenziando che il giudice del gravame non aveva esaminato la "sussistenza o meno delle asserite operazioni soggettivamente inesistenti", recependo integralmente i rilievi dell'Ufficio, senza verificarne la veridicità e senza esaminare gli elementi di prova indicati dalla ricorrente, "a dimostrazione della correttezza delle separate operazioni commerciali e tecniche intrattenute dalla Camel, prima con le aziende fornitrici, poi con quelle produttrici".

5. Il motivo è inammissibile per difetto di specificità.

5.1 L'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile ai ricorsi proposti avverso le sentenze depositate dopo l'11.09.2012), ha introdotto un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, nel senso che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia.

Il ricorrente deve indicare, pertanto, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.

5.2 Nella specie, invece, la parte ricorrente non solo non ha trascritto nel ricorso, neppure in modo indiretto, nelle loro parti essenziali, ai fini della percezione della doglianza, gli atti dai quali risulterebbero l'allegazione di tali fatti e la loro discussione, ma non ha neppure indicato i fatti che si assumono non esaminati, limitandosi ad eccepire genericamente l'omesso esame della sussistenza o meno delle asserite operazioni soggettivamente inesistenti.

6. Con il quarto motivo, deduce ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e la falsa applicazione dell'art. 35 Cost. e L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, e art. 109 TUIR, per avere la CTR escluso la deducibilità dei costi esposti nelle fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, senza verificare se si trattava di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un reato.

7. Il motivo è fondato.

7.1 Per quanto riguarda le imposte sui redditi, la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, convertito con modif. dalla L. n. 44 del 2012, permette all'acquirente dei beni di dedurre i costi relativi alle operazioni soggettivamente inesistenti (non utilizzati direttamente per commettere il reato), anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, a condizione che siano rispettati i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, dettati dal TUIR (ex multis, Cass. 30.10.2013, n. 24426).

La norma invocata dalla ricorrente si applica, quindi, solo con riferimento alla deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi.

7.2 Dalla sentenza impugnata si evince che vi è stato effettivamente un recupero di imposte dirette (IRES e IRAP).

Il recupero, tuttavia, non appare giustificato per quanto riguarda le imposte dirette, non avendo l'Ufficio dimostrato in alcun modo che si trattava di costi utilizzati direttamente per commettere reati, stante anche la mancanza di indicazioni circa il coinvolgimento dei legali rappresentanti della società contribuente in un procedimento penale.

7.3 I predetti costi devono, pertanto, ritenersi deducibili, in quanto riguardano beni non utilizzati direttamente per commettere fatti penalmente rilevanti, essendo irrilevante il coinvolgimento della Camel nella emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, fermo restando che la deduzione non riguarda la ripresa dell'IVA, essendo applicabile, come si è detto, solo con riferimento alle imposte dirette, e che il giudice di rinvio (al quale va demandato il relativo accertamento di fatto) dovrà verificare la sussistenza dei requisiti di competenza, inerenza, certezza, determinatezza o determinabilità, richiesti dal TUIR.

8. Con il quinto motivo, deduce ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 per avere la CTR ravvisato la mancanza in fattura di una specifica distinzione tra il costo della materia prima e il costo della lavorazione del prodotto, non essendovi alcuna norma che impone di differenziare, nella fatturazione di un prodotto finito, i costi delle lavorazioni assunte dal venditore, inclusi nel prezzo concordato con il cliente.

9. Con il sesto motivo, deduce ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e la falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., comma 2, per avere la CTR posto a base della propria decisione fatti che non possono essere considerati "notori", richiamando, in materia di costi di produzione, concetti del tutto inediti nella prassi commerciale e violando con ciò il principio dispositivo e il diritto al contraddittorio.

10. Entrambi i motivi, che per la loro stretta connessione vanno trattati congiuntamente, sono palesemente infondati.

10.1 Le considerazioni sulla prassi commerciale di distinguere in fattura il costo della materia prima dal costo di produzione sono state effettuate dalla CTR al solo fine di corroborare la ricostruzione del quadro probatorio sulla insussistenza del rapporto tra la Metal Center e la C., essendo la prima un soggetto fittizio, privo di struttura, di mezzi e di personale dipendente.

11. Con il settimo motivo, deduce ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e la falsa applicazione L. n. 212 del 2000, art. 7, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, introdotto dal D.Lgs. n. 32 del 2001 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 non avendo la CTR rilevato che all'avviso di accertamento non era allegata la denuncia a cui detto avviso faceva riferimento.

12. Il motivo è inammissibile per difetto di specificità, non avendo la ricorrente neppure precisato a quale denuncia si riferisce la censura, nè se si tratta di doglianza che era stata

proposta in primo grado e riproposta in appello, riportando, in tal caso, il contenuto dei relativi atti difensivi e dell'atto impositivo, al fine di consentire a questa Corte di verificare l'eventuale fondatezza del motivo.

3. La ricorrente si duole, infine, anche delle sanzioni irrogate e invoca l'applicazione della normativa sopravvenuta, ritenuta più favorevole.

13.1 L'accoglimento del quarto motivo assorbe la doglianza sui profili sanzionatori, posto che la sanzione dovrà essere comunque rideterminata all'esito del giudizio di rinvio, essendo stata calcolata anche sulla base delle imposte dirette.

14. In conclusione, va accolto il quarto motivo del ricorso, assorbita la censura sugli aspetti sanzionatori e rigettati gli altri. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla CTR dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo, assorbita la censura sugli aspetti sanzionatori, e rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 3 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 settembre 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza