Sentenza del 18/05/2023 n. 13742 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di (---) Spa in liquidazione avviso di accertamento, ai fini Iva, Ires e Irap per l'anno 2008, in relazione alla cessione di 15 kg di oro in lamine, poi oggetto di sequestro presso il valico italo-svizzero di (---).

In particolare, l'Ufficio, a seguito delle indagini della Guardia di finanza nell'ambito di attività criminali finalizzate all'esportazione clandestina di preziosi in Svizzera, rilevava che l'amministratore di fatto della società, sig. A.A., aveva consegnato l'oro, senza emissione di fattura e regolazione in contanti, al sig. B.B., amministratore della società Argos-Heraus Italia Spa , il quale, tuttavia, era il reale acquirente.

Per tali fatti, era stato emesso un primo avviso di accertamento, notificato il 5 dicembre 2013, poi annullato in via di autotutela e sostituito con l'emissione di nuovo avviso di accertamento, notificato in data 21 novembre 2014, per l'importo di Euro 7.989.952,00, a sua volta ridotto dall'Ufficio quanto ai ricavi, per il riconoscimento della detraibilità dei costi, ad Euro 181.822,00 ai fini Ires e Irap. L'impugnazione della contribuente era rigettata dalla CTP di Milano. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe, secondo la quale l'avviso era legittimo e tempestivo e la pretesa fondata, posto che il B.B. era l'effettivo cessionario e la merce, in quanto consistente in "materiale oro" in lamine, era soggetta al regime Iva e non fruiva di esenzione, riferita solamente all'oro da investimento e a quello scambiato su "conti metallo"; nè era applicabile il regime di non imponibilità ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8 per la carente prova dell'esportazione della merce ovvero quello del margine, non essendo provato l'acquisto da consumatori finali, neppure essendo applicabile il regime del reverse charge.

(Omissis) Spa ricorre per cassazione con due motivi.

L'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va disattesa l'istanza di trattazione in presenza, tardivamente depositata in data 6 febbraio 2023.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, carente, omessa e insufficiente motivazione circa un fatto decisivo del giudizio.

2.1. Il motivo è inammissibile 2.2. La doglianza, trattandosi di sentenza pubblicata in data 12 ottobre 2016, non è più proponibile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5 ratione temporis vigente

nella nuova formulazione introdotta dal D.L. 22 giugno 2012 n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), conv. con modif. nella l. 7 agosto 2012 n. 134, che ha circoscritto il controllo del vizio di legittimità alla verifica del requisito "minimo costituzionale" di validità prescritto dalla Cost., art. 111, sicchè è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Tale requisito minimo non risulta soddisfatto soltanto quando ricorrano quelle stesse ipotesi che si convertono nella violazione dell'art. 132, n. 4, c.p.c. e che determinano la nullità della sentenza (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile), mentre al di fuori di esse residua soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che è stato oggetto di discussione e che sia "decisivo", non essendo più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti al rilevante probatorio ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Sez. U, n. 8053 del 2014, Rv. 629831 e 629830).

2.3. Nella specie, la sentenza lungi dall'esser meramente apparente, è chiaramente e specificamente articolata su tutte le questioni - ivi compresa l'eccepita violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 -, risolvendosi la contestazione in una mera non condivisione del percorso motivazionale, come riconosciuto, del resto, nello stesso ricorso ("i giudici citati si sono pronunciati con un'articolata e robusta motivazione, seppure non condivisibile").

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione di legge sotto diversi autonomi profili e in particolare:

a) violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, poichè l'avviso di accertamento non poteva venire rinotificato per l'assenza di nuovi elementi che giustificassero l'emissione di un nuovo avviso di accertamento;

b) violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, per tardività della notifica e decadenza del potere accertativo, dovendosi applicare, in presenza di condotta di rilevanza penale, il nuovo regime più favorevole di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, comma 2, neppure essendo stato notificato l'atto impositivo al sig. A.A., amministratore di fatto e autore dell'illecito;

c) violazione dell'art. 53 tuir con riguardo ai contestati ricavi "in nero", neppure essendo stata considerata l'assoluzione in sede penale del sig. A.A. decisa dal Tribunale di Milano con sentenza 7 febbraio 2017; nell'articolazione del motivo viene altresì contestata la carenza e la genericità degli elementi di prova sulla quantità di merce e sui relativi prezzi, fondata solo sul pvc e sulle intercettazioni di cui contesta la rilevanza;

d) violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 11, per aver la CTR escluso l'applicabilità del regime di esenzione posto che il rapporto commerciale era intervenuto tra le due società (e non

con il B.B. in proprio) e la cessione aveva ad oggetto oro riconducibile alla categoria del materiale d'oro su conto metalli;

e) violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 5, per aver la CTR escluso l'applicazione del regime del reverse charge.

4. La doglianza sub a) è infondata.

4.1. Nella specie è incontroverso che l'originario avviso era stato annullato in via di autotutela e che, successivamente, l'Agenzia delle entrate si era limitata a riemettere il medesimo avviso, sicchè la fattispecie esula dall'ambito del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e, invece, trova la sua fonte e legittimazione nel D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, conv. in l. n. 656 del 1994 (v. ex multis Cass. n. 7751 del 20/03/2019; Cass. n. 25055 del 08/10/2019).

Va rilevato, con riguardo alla autotutela cd. sostitutiva (qui in rilievo e concernente l'ipotesi in cui l'Amministrazione proceda ad un tempo ad annullare l'atto illegittimo e a sostituirlo con altro, di contenuto sostanzialmente identico, ma sfrondato dai vizi originari), che la giurisprudenza di questa Corte ha più volte affermato che essa trova fondamento nel "principio di perennità della potestà amministrativa". Il relativo potere trova il suo limite, da un lato, nell'eventuale giudicato di merito sull'atto ritirato, e dall'altro, nel decorso del termine di decadenza fissato dalla legge per l'attività di accertamento (Cass. n. 7033 del 21/03/2018; Cass. n. 7751 del 20/03/2019; Cass. n. 27091 del 23/10/2019) 4.2. Orbene, la CTR, nel rilevare tale effetto sostitutivo integrale, si è chiaramente attenuta ai principi di diritto su esposti.

Pure il profilo sub b) è infondato.

5.1. Costituisce giurisprudenza assolutamente consolidata, e che ha trovato conferma nella stessa sentenza n. 247 del 2011 della Corte costituzionale, per cui è sufficiente l'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., senza sia necessario il suo accertamento in concreto, sicchè il raddoppio del termine opera indipendentemente dall'effettiva presentazione della denunzia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo, restando parimenti irrilevante che l'atto impositivo sia o meno stato notificato al (contestato) autore del reato (Cass. n. 17586 del 28/06/2019; Cass. n. 22337 del 13/09/2018; Cass. n. 11171 del 30/05/2016; da ultimo Cass. n. 13481 del 02/07/2020).

Quanto alla disciplina sopravvenuta di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015, è parimenti univoco l'orientamento per cui "i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla l. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2, nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire ex d. lgs. n. 218

del 1997, art. 5 già notificati, dimostrando un favor del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost. " (Cass. n. 33793 del 19/12/2019; Cass. n. 27629 del 30/10/2018; Cass. n. 11620 del 14/05/2018).

5.2. Nella specie, la CTR si è attenuta agli anzidetti principi, avendo accertato anche l'avvenuto avvio del giudizio penale, ferma l'irrilevanza del suo esito.

6. Il profilo sub c) è inammissibile.

6.1. Da un lato, è inammissibile la deduzione dell'invocata decisione di assoluzione in sede penale del sig. A.A. posto che: a) è intervenuta dopo la sentenza della CTR; b) non può essere dedotta nella presente sede, traducendosi nell'allegazione di fatti nuovi, non consentita in sede di legittimità; c) non ha rilievo dirimente nel giudizio tributario, non svolgendo - anche nell'ipotesi di passaggio in giudicato - alcun effetto preclusivo sull'accertamento dei fatti costituendo solo ulteriore fonte di prova, soggetta alla valutazione autonoma del giudice tributario.

Dall'altro, è parimenti inammissibile la censura con riguardo alla valutazione delle prove operata dalla CTR vuoi perchè del tutto generica, neppure rapportandosi alle specifiche affermazioni del giudice d'appello ("plurime conversazioni telefoniche tra il sig. A.A. e il sig. B.B. che dimostravano nello specifico l'effettuazione di compravendite di oro in nero, i cui prezzi e quantità erano stabiliti... utilizzando un "gergo codificato"" "l'accertamento non è fondato su mere presunzioni ma sulle risultanze delle conversazioni telefoniche intercettate, la cui veridicità era stata riscontrata col sequestro di 15 kg di lamine in oro avvenuto il (---) a danno del citato sig. B.B. presso il valico italo-svizzero di (---)" "il sig. A.A. aveva operato sul sistema elettronico di (---) Spa alterando il contenuto di alcuni files, aveva telefonato sia ad una sua impiegata per impartire disposizioni sulla compilazione di un documento di trasporto, sia ad un fornitore per concordare la falsificazione della quantità di oro ceduto il giorno precedente, onde incrementare le giacenze di magazzino della società e rendere così plausibile la cessione di 15 kg di oro sequestrati"), vuoi perchè la doglianza mira, in realtà, a sollecitare un nuovo esame di merito e, anzi, a contestare lo stesso apprezzamento delle prove operato dal giudice di merito in quanto non condiviso, non consentiti in sede di legittimità.

7. Il profilo sub d) è invece fondato nei termini che seguono.

7.1. Preliminarmente va dichiarata inammissibile la censura con riguardo all'identificazione del cessionario, asseritamente nella società Argos-Heraeus Italia Spa .

La CTR ha accertato in fatto che l'effettivo acquirente dell'oro era il sig. B.B. in proprio a prescindere dalla sua qualità di amministratore di tale società, motivando sia in base alle risultanze delle intercettazioni, sia sul fatto che la merce preziosa non era stata portata, come invece riportato dal documento di trasporto, alla sede della società ((---)) ma era stata presa direttamente dal B.B. stesso che si era recato "subito al confine nazionale".

Il giudice d'appello, inoltre, ha escluso che dalla sentenza della Corte d'appello - invocata con il motivo - derivasse un accertamento contrario posto che la Argos-Heraeus Italia Spa aveva contestato il suo debito "solo sul mancato ricevimento del materiale perchè sequestrato", da cui l'inesistenza di un accertamento sulla sua qualità di cessionario.

Ne deriva che, in parte qua, la censura finisce per contestare la valutazione delle prove e l'accertamento in fatto operato dal giudice di merito.

7.2. Il motivo va invece accolto quanto all'assoggettamento o meno dell'oro all'Iva.

7.3. La CTR sul punto ha così motivato:

"in relazione all'Iva, il pvc più volte menzionato precisa che il materiale sequestrato al sig. B.B. consisteva in lamine d'oro e, quindi, si trattava di "materiale oro" come quello che veniva conferito ufficialmente ad Argos-Heraus Italia Spa per essere fuso.

Di conseguenza, le cessioni in nero avrebbero dovuto essere assoggettate al regime Iva normale.

Infatti, ad esse non può trovare applicazione il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 11, perchè si riferisce solo alle cessioni di oro da investimento, anche non allocato, ed a quello scambiato su "conto metallo, non anche al "materiale oro" (...)" 7.4. In altri termini, la CTR ha ritenuto che la cessione avesse ad oggetto "materiale oro", in quanto tale non riconducibile alla nozione di "oro da investimento" o a quello "scambiato su conto metalli".

Tale affermazione, peraltro, è in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte e con i principi unionali applicabili in materia.

7.5. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 11, che recepisce le disposizioni degli artt. 344 e 346 dir. n. 2006/112/CE, prevede, infatti, che le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, sono esenti, ad esclusione - ma non è qui il caso - di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, che abbiano optato, ai sensi del D.P.R. n. 442 del 1997, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta.

La L. n. 7 del 2000, art. 1, inoltre, precisa la nozione di "oro da investimento" prevedendo che:

"1. Ai fini della presente legge con il termine "oro" si intende: a) l'oro da investimento, intendendo per tale l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità Europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, serie C, nonchè le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non ricomprese nel suddetto elenco; con

decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica sono stabilite le modalità di trasmissione alla Commissione delle Comunità Europee delle informazioni in merito alle monete negoziate nello Stato italiano che soddisfano i suddetti criteri; b) il materiale d'oro diverso da quello di cui alla lettera a), ad uso prevalentemente industriale, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza".

Le caratteristiche che individuano l'oro da investimento, per le transazioni che rivestano carattere finanziario ("sono accettate dal mercato dell'oro"), sono dunque ancorate a parametri determinati di peso (superiore ad 1 grammo), forma (lingotti o placchette) e purezza (superiore a 995 millesimi); diversamente, l'oro (anche in forma di semilavorati) va qualificato come ad uso "prevalentemente industriale" purchè il grado di purezza sia "pari o superiore a 325 millesimi" e, in quanto tale e semprechè il bene non sia immediatamente destinato al consumo, è soggetto ad Iva mediante l'applicazione del meccanismo del reverse charge ex D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 5, (su cui v. Cass. n. 26760 del 12/09/2022; Cass. n. 11927 del 06/05/2021).

Con riferimento alle suddette condizioni, peraltro, va sottolineato che appaiono decisivi i requisiti relativi al peso e alla purezza più che alla forma.

Su tale profilo, invero, i servizi della Commissione Europea, su quesito di uno Stato membro, hanno suggerito (Working paper n. 1000 del 19 ottobre 2020) che - pur in assenza di puntuali linee-guida - potrebbero rientrare nel regime di esenzione anche le cessioni di oro con forme diverse dal lingotto o placchetta (ossia, in forma ovale o tonda o irregolare) purchè siano rispettati i requisiti sostanziali della purezza e del peso, semprechè il bene sia accettato dal mercato di riferimento.

In questa stessa prospettiva, peraltro, si pone anche la norma interpretativa contenuta nella l. n. 7 del 2000, art. 3, comma 11, secondo la quale "Le disposizioni di cui agli artt. 10, numero 11), e 68, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono intendersi applicabili alle operazioni aventi per oggetto oro in lamina se effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge", che ha parificato le cessioni in oro in lamina - ossia, con la forma qui in rilievo - alle altre cessioni in oro da investimento (v. anche Cass. n. 4237 del 24/03/2007).

7.6. Orbene, la CTR non si è attenuta ai principi sopra esposti poichè ha escluso che la cessione avesse ad oggetto "oro da investimento" in base alla mera affermazione che si trattava di "materiale oro", senza accertare le caratteristiche, in ispecie per peso e purezza, del prodotto oggetto di cessione, secondo le indicazioni sopra riportate.

8. La doglianza sub e) resta assorbita dall'accoglimento della precedente censura.

9. In accoglimento del secondo motivo, profilo sub d), del ricorso, inammissibile il primo motivo e il profilo sub c) del secondo motivo, infondati i profili sub a) e b) ed assorbito il profilo sub e), cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione, per l'ulteriore esame.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, profilo sub d), assorbito il profilo sub e), inammissibile il profilo sub c), infondati i profili sub a) e b) ed inammissibile il primo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione per l'ulteriore esame.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 21 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 18 maggio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza