Sentenza del 14/07/2023 n. 20414 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con la sentenza n. 4985/27/15 del 19/11/2015, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto da Prysmian Cavi e Sistemi Srl (di seguito Prysmian) avverso la sentenza n. 5667/24/12 della Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso un avviso di accertamento per IRAP ed IVA relative all'anno d'imposta 2004.

1.1. Come emerge dagli atti di causa, l'avviso di accertamento, emesso sulla base dei rilievi contenuti in un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza di (Omissis) ed in parziale divergenza da esso, contestava alla società contribuente l'indebita deduzione di costi a fini IRAP e l'indebita detrazione dell'IVA conseguenti all'utilizzazione di quattro fatture emesse dalla Worldwide Consultants Security ltd. (di seguito WCS), ritenute soggettivamente inesistenti.

1.2. La CTR motivava il rigetto dell'appello della società contribuente osservando, per quanto ancora interessa in questa sede, che: a) l'avviso di accertamento era stato legittimamente notificato dall'Amministrazione finanziaria in ragione del raddoppio dei termini conseguenti alla pendenza del procedimento penale n. 5780/11, da cui emergeva che WCS era utilizzata come schermo per mascherare l'attività illecita svolta per conto del gruppo A.A. da B.B., sicchè "l'asserita mancata allegazione della relativa denuncia non può in alcun modo inficiare la regolarità processuale"; b) una volta verificata la sussistenza del presupposto per la proroga dei termini, l'accertamento poteva essere effettuato "sull'intera posizione fiscale del contribuente, nulla escluso, e quindi non solo i fatti oggetto di violazione penale", con conseguente legittimità della ripresa sia a fini IVA che a fini IRAP; c) se era vero che i costi potevano essere dedotti anche nel caso di fatture soggettivamente inesistenti, era altrettanto vero che la società contribuente non aveva dato prova della circostanza che gli stessi erano stati effettivamente sostenuti ed erano inerenti.

2. Prysmian impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a otto motivi, illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c..

3. L'Agenzia delle entrate depositava comparsa di costituzione al solo fine di partecipare all'udienza di discussione della causa, ai sensi dell'art. 370, comma 1, c.p.c..

4. Con ordinanza resa all'esito della pubblica udienza del 24/11/2020 la causa veniva rinviata in ragione della richiesta all'Ufficio del Ruolo e del Massimario della redazione di una relazione tematica sul profilo sanzionatorio e, quindi, nuovamente rinviata all'esito dell'udienza del

09/11/2021 in attesa della pronuncia delle Sezioni Unite con riferimento al ricorso R.G. n. 1330/2013.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso Prysmian deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, in quanto la CTR non si sarebbe pronunciata sulla contestata irrilevanza penale delle condotte imputate alla società, sia a fini IRAP che a fini IVA, sicchè sarebbe inapplicabile la previsione del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 43, comma 3, e del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 3, in ordine al raddoppio dei termini di accertamento, scaduti il 31/12/2009 a fronte di un avviso notificato il 22/02/2012.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la mancanza di motivazione della sentenza in violazione del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, non essendo comprensibile l'iter logico giuridico seguito dalla sentenza impugnata.

1.2. Con il terzo motivo di ricorso si contesta la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 , del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3 , e del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, evidenziandosi, da un lato, l'irrilevanza penale della condotta della società contribuente sia ai fini IRAP, sia ai fini IVA; dall'altro la deducibilità dei costi, afferenti ad operazioni solo soggettivamente inesistenti, e la detraibilità dell'IVA, legittimamente assolta in base al meccanismo dell'inversione contabile. Sotto altro profilo, si affermerebbe, contra legem, che il raddoppio dei termini opera anche con riferimento a fatti non aventi rilevanza penale.

1.3. Con il quarto motivo di ricorso Prysmian deduce la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 , del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3 , e della l. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 132, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, evidenziando che la denuncia di reato ai fini del raddoppio dei termini non sarebbe potuta intervenire una volta scaduti i termini ordinari previsti per l'accertamento, così come avvenuto nel caso di specie.

2. I quattro motivi, tutti riguardanti la legittimità del procedimento di accertamento dei tributi, possono essere unitariamente considerati.

2.1. Secondo quanto evidenziato e ritenuto dal giudice di appello: a) i fatti contestati alla odierna società contribuente (utilizzazione di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti) sono emersi nell'ambito del procedimento penale n. 5780/2011, giusta notizia di reato trasmessa in data 07/02/2011; b) in pendenza di procedimento penale, indipendentemente dall'esistenza di una formale denuncia concernente il soggetto iscritto nel registro degli indagati, il raddoppio dei termini opera in modo automatico; c) una volta sussistente il presupposto per la proroga dei termini, l'accertamento può essere effettuato sull'intera posizione fiscale del contribuente e, quindi, anche sui fatti non aventi rilevanza penale.

2.2. Tale statuizione resiste indubbiamente alle censure di cui ai motivi primo e secondo; da un lato, la CTR non ha affatto omesso di pronunciarsi sull'irrilevanza penale dei fatti contestati, ma

ha ritenuto espressamente superata la questione sul presupposto che la proroga dei termini involge anche le contestazioni penalmente irrilevanti; dall'altro, la sentenza impugnata non può certo dirsi priva di motivazione o motivata solo in apparenza, avendo i giudici di appello chiaramente e logicamente espresso il loro convincimento in ordine alla proroga dei termini per l'accertamento, come si evince da quanto indicato al paragrafo che precede.

2.3. I motivi terzo e quarto, invece, sono solo parzialmente fondati per le ragioni che seguono.

2.3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 43 per l'IRPEF e D.P.R. n. 633 del 1972 , 57 per l'IVA, nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, 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, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati" (Cass. n. 16728 del 09/08/2016; Cass. n. 22337 del 13/09/2018; Cass. n. 11620 del 14/05/2018; Cass. n. 26037 del 16/12/2016; Cass. n. 11171 del 30/05/2016; Cass. n. 22587 del 11/12/2012).

2.3.2. Il superiore indirizzo giurisprudenziale, che tiene conto di Corte Cost. n. 247 del 2011, è ampiamente consolidato e implica che "ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario" (Cass. n. 13481 del 02/07/2020).

2.3.3. Peraltro, "il cd. "raddoppio dei termini", previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 , non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poichè le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali" (Cass. n. 10483 del 03/05/2018; conf. Cass. n. 4742 del 24/02/2020; Cass. n. 14204 del 24/05/2019; Cass. n. 10973 del 18/04/2019; Cass. 2862 del 31/01/2019; Cass. n. 28713 del 09/11/2018).

2.4. Applicando i superiori principi al caso di specie, deve ritenersi che l'accertamento per cui è controversia è stato tardivamente notificato con riferimento alla ripresa IRAP, mentre è legittimo con riferimento alla ripresa IVA. 2.5. Invero, non può in astratto escludersi l'obbligo di denuncia penale nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti: il contribuente in regime cd. di reverse charge non è legittimato alla detrazione dell'IVA, diversamente da quanto sostenuto dalla società contribuente (si veda infra con riferimento al sesto motivo) e, pertanto, non è escluso che l'autofatturazione operata da Prysmian possa integrare il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 , essendo la valutazione della effettiva sussistenza dello stesso rimessa al giudice penale (cfr. Cass. n. 13481 del 2020, cit.).

3. Con il quinto e settimo motivo di ricorso si contesta, con riferimento alla deduzione dei costi a fini IRAP, la violazione del D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, comma 5, (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) e del D.Lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 11 bis, in relazione

all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, nonchè il vizio di extrapetizione sulla pretesa fiscale, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4.

In buona sostanza, si ritiene che la CTR avrebbe indebitamente escluso l'inerenza dei costi dedotti, senza che tale inerenza sia stata mai contestata in sede di accertamento.

3.1. I superiori motivi restano assorbiti dalla statuizione relativa all'inammissibilità dell'accertamento concernente l'IRAP. 4. Con il sesto motivo di ricorso Prysmian contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 3 , applicabile ratione temporis, evidenziando che, in ipotesi di applicazione del regime di inversione contabile, l'IVA sarebbe sempre detraibile, anche in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Appare utile inquadrare la problematica dal punto di vista normativo.

4.2.1. L'art. 28 octies della direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (sesta direttiva), applicabile ratione temporis (oggi art. 203 della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006) mette in risalto la circostanza che il debitore dell'IVA, per il regime interno, è normalmente il soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi (comma 1, lett. a) e, in ogni caso, chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura (comma 1, lett. d). La seconda alinea del comma 1, lett. a), pone poi i presupposti per il regime dell'inversione contabile, stabilendo che "Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non residente nel territorio del paese, gli Stati membri possono, alle condizioni da essi stabilite, prevedere che il debitore dell'imposta è il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile". Tale regime ha trovato attuazione, in via generale, con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17 .

4.2.2. Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 , sempre nella versione applicabile ratione temporis, stabilisce, poi, che "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

4.2.3. Va, poi, rilevato, per completezza, che il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 31 ha disposto, con decorrenza 01/01/2016, una modifica al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 , che è stato così sostituito: "Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

4.2.4. Il nuovo disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 , costituisce una modifica normativa a tutti gli effetti e non ha efficacia retroattiva, non avendo natura interpretativa (Cass. n. 16679 del 09/08/2016; Cass. n. 2862 del 31/01/2019; Cass. n. 32552, 32553 e 32554 del 12/12/2019). Invero, il nuovo testo è più specifico rispetto alla previsione originaria, investendo

la sola posizione del cedente o del prestatore, e non incide (deliberatamente, secondo la relazione illustrativa) sulla posizione del cessionario e del committente, che è poi il soggetto passivo dell'imposta in ipotesi di reverse charge, come precedentemente chiarito.

4.3. Orbene, in relazione ad un'ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti è già intervenuta la S.C. (Cass. n. 16679 del 2016, cit.), la quale così si è espressa: "16. Relativamente al regime d'inversione contabile questa Corte ha affermato (ord. 22532/2012, in operazione intra) che il disposto dell'art. 21 comma 7 d.Iva per un verso incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio comunitario di cui all'art. 28-octies, par. 1, lett d), dir. 1977/388/CE (ora art. 203 dir. 2006/112/CE). Per un altro verso incide indirettamente, in combinato disposto con l'art. 19 comma 1 e l'art. 26 comma 3 d.Iva, pure sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in carenza del suo presupposto (v. Cass. 12353/2005, 2823/2008, 24231/2011). Nel caso di operazioni inesistenti in regime d'inversione contabile, il cessionario è l'effettivo soggetto d'imposta e l'IVA integrata a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al principio comunitario di cui all'art. 28-octies, anche quando si tratta di forniture inesistenti o diverse da quelle indicate in fattura. Ciò incide - per il combinato disposto degli artt. 21 comma 7, art. 19 comma 1 e 26 comma 3 cit. - sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ovverosia la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata (v. Cass. 13803/2014). Infatti "la presentazione di false fatture (...), alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è (...) atta a compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA" e "il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi" (C. giust. 7.12.2010, C-285/09, p.48 e p.49). La frode opera, dunque, come limite generale al principio fondamentale di neutralità dell'IVA (implicitamente C. giust., Ecotrade p.70, e Cass. 5072/2015 p.D.6), ossia al principio secondo cui la detrazione dell'imposta è accordata se i requisiti sostanziali dell'operazione sono comunque soddisfatti (Idexx, p.38; Ecotrade p.63-66), intendendosi per tali che gli "acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili" (Idexx p.43)".

4.3.1. Secondo la medesima sentenza non vale ad escludere la responsabilità del cessionario per l'imposta indebitamente detratta in caso di operazioni inesistenti "la recentissima modifica del comma 7 dell'art. 21 d.Iva: "Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". Si tratta di disposizione che, introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 31 , è applicabile dal primo gennaio 2016 sempre ai sensi dell'art. 32 comma 1 (mod. art. 1 comma 133 l. 208 del 2015). La relazione illustrativa afferma che la modifica opera "al fine di rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge". Ciò tocca, però, unicamente la posizione del cedente verso il fisco e non quella del cessionario il quale per le operazioni inesistenti, anche se solo soggettivamente, ma pur sempre imponibili perde comunque il diritto di detrazione per effetto del combinato disposto dell'art. 19 comma 1 e dell'art. 26 comma 3 d.Iva".

4.4. In senso conforme si sono espresse pronunce successive di questa Corte (Cass. n. 2862 del 2019, cit.; Cass. nn. 32552, 32553 e 32554 del 2019, cit.; Cass. n. 22092 del 03/08/2021; Cass. n. 26342 del 29/09/2021) e, da ultimo, Cass. S.U. n. 22727 del 20/07/2022, la quale ha ribadito che per le operazioni imponibili oggettivamente inesistenti, nonchè quelle soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico, non è consentita la neutralizzazione dell'IVA a credito e di quella a debito, in quanto dette operazioni sono prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa detraibilità, in coerenza con quanto chiarito da CGUE 11 novembre 2021, in causa C-281/20, C-Ferimet S.L. c/o AGE. 4.5. Nel caso di specie, la CTR ha accertato che le operazioni poste in essere da Prysmian, in regime di inversione contabile, sono soggettivamente inesistenti. Ne deriva, pertanto, che, in applicazione dei superiori principi deve escludersi che la controricorrente possa detrarre l'IVA concernente dette fatture, anche in ragione della mancata allegazione della buona fede, con conseguente rigetto del motivo.

5. Con l'ottavo motivo di ricorso si deduce la violazione del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 15, comma 2 sexies, e del D.M. n. 55 del 2014 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, in quanto le spese di lite sarebbero state liquidate in misura superiore al massimo edittale.

5.1. Il motivo resta assorbito in ragione della decisione sulle spese del presente giudizio.

6. Resta da esaminare il profilo sanzionatorio, in quanto, il Procuratore generale ha ritenuto l'applicabilità al caso di specie del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 6, comma 9 bis.3, introdotto dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 15, comma 1, lett. f) , e sull'applicabilità dello ius superveniens ha dedotto anche la società contribuente con la memoria ex art. 378 c.p.c..

6.1. La questione è stata oggetto di un contrasto giurisprudenziale composto dalla recente Cass. S.U. n. 22727 del 2022, cit., citata anche dalla difesa di Prysmian, la quale ha ritenuto che il regime sanzionatorio più favorevole, sancito dalla parte finale del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6 , comma 9-bis.3, per le operazioni inesistenti soggette al regime contabile del reverse charge, attiene esclusivamente alle operazioni che siano anche astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, e a quelle che, pur imponibili, siano state realizzate in buona fede, ma non anche alle operazioni imponibili oggettivamente e soggettivamente inesistenti, qualora ne sia stato provato l'elemento psicologico. In caso contrario trova applicazione la sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 1 , finalizzata ad osteggiare le condotte potenzialmente destinate alla realizzazione di intenti frodatori ed evasivi mediante l'esercizio della detrazione in assenza dei requisiti sostanziali.

6.2. Spetterà al giudice del rinvio la valutazione in ordine alla sanzione concretamente applicabile.

7. In conclusione, vanno accolti, nei limiti di cui in motivazione, i motivi terzo e quarto, assorbiti quinto, il settimo e l'ottavo, rigettati gli altri. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti nonchè all'applicazione delle sanzioni e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo e quarto motivo di ricorso, dichiara assorbiti il quinto, il settimo e l'ottavo motivo e rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche con riferimento all'aspetto sanzionatorio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza