

Sentenza del 18/07/2023 n. 20739 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, la Dagar Srl aveva proposto ricorso contro l'avviso di accertamento n. (Omissis) emesso dall'Agenzia delle Entrate per IVA del 2007 che aveva contestato una serie di operazioni soggettivamente inesistenti recuperando una maggiore imposta per Euro 23.381.822,00.

2. La Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Napoli ha respinto il ricorso con sentenza n. 2035/18.

3. Avverso questa sentenza la Dagar ha proposto appello che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Campania, con la sentenza in epigrafe, ha respinto.

4. La CTR ha confermato la ricostruzione dell'Ufficio che, accertata la fittizia creazione in capo alla Dagar Srl di un credito Iva per Euro 146.000.000,00, risalente al 2002, aveva rilevato che la società si era interposta nell'approvvigionamento delle società facenti parte del medesimo gruppo (Ragosta), acquistando all'estero merci depositate presso depositi IVA, autofatturate in regime di reverse charge e successivamente rivendute alle consorelle ottenendo di detrarre l'IVA a debito su queste cessioni con l'IVA fittiziamente a credito.

5. Avverso questa sentenza ha proposto ricorso per cassazione la società che si è affidata a cinque motivi e ha depositato memoria.

6. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la società deduce violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 21, D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la CTR errato a negare la corretta applicazione del reverse charge di cui si erano verificati tutti i presupposti, perchè la società aveva acquistato all'estero la merce depositata presso deposito IVA, aveva effettuato l'integrazione della fattura ricevuta e aveva proceduto alla sua registrazione in contabilità sia nel registro acquisti sia in quello delle vendite, con diritto quindi alla detrazione dell'imposta autofatturata al momento dell'estrazione delle merci dal deposito IVA. 1.1. Il motivo è inammissibile perchè non coglie la ratio decidendi che si fonda sull'accertata inesistenza soggettiva delle operazioni in regime di inversione contabile con conseguente perdita del diritto alla detrazione (Cass. n. 2862 del 2019).

1.2. Non è contestata la regolare esecuzione degli adempimenti contabili del reverse charge ma si è accertato che le operazioni in inversione contabile si inserivano in una frode IVA posta in essere attraverso operazioni soggettivamente inesistenti perchè gli acquisti effettuati all'estero non erano "propri" della Dagar Srl bensì delle consorelle, a cui erano destinati i beni importati.

1.3. La Corte di giustizia (si veda, in particolare, Corte giust., 11 dicembre 2014, C-590/13, Idexx Laboratoires Italia) esclude la perdita del diritto di detrazione per inosservanza degli obblighi formali laddove sussistano i requisiti sostanziali del diritto a detrazione, che sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto (punto 41) e consistono nelle circostanze 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 (punto 43).

1.4. Ove manchino, come nella vicenda in giudizio, i presupposti sostanziali non è certo sufficiente la presenza dei requisiti formali e non giova invocare il principio di neutralità dell'IVA, atteso che questo esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata "se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti" (Corte giust. 8 maggio 2008, nei procedimenti riuniti C- 95/07 e C- 96/07, Ecotrade, punto 63; v. anche 17 luglio 2014, in C-272/13, Equoland).

1.5. Coerente con i principi unionali è la disciplina nazionale: "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 dell'art. 21, comma 7, art. 19, comma 1 e art. 26, comma 3 cit. - sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ovvero sia la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata" (Cass. n. 16679 del 2016; v. anche Cass. n. 2862 del 2019; Cass. n. 4250 del 2022).

2. Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 9 bis 3 in punto di trattamento sanzionatorio più favorevole e in applicazione dello ius superveniens, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, che la CTR aveva erroneamente negato.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. In tema di IVA, 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, introdotto dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, comma 1, lett. f) , "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, atteso che per esse non è consentita la neutralizzazione dell'IVA a credito e di quella a debito prevista dalla richiamata prima parte della medesima disposizione, in quanto prive dei requisiti sostanziali necessari per la relativa

detraibilità, in coerenza con quanto chiarito da CGUE, sentenza 11 novembre 2021, C-281/20, in causa C-Ferimet S.L. c/o AGE" (Cass. sez. un. 22727 del 2022).

2.3. Nel caso di specie, la CTR ha accertato la "dolosa preordinazione delle varie attività al fine di eludere il versamento dell'IVA dovuta per l'acquisto delle merci da parte delle società del gruppo Ragosta", tra le quali spiccava, con un ruolo principale, proprio la Dagar; il che evidentemente esclude la sua buona fede.

3. Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 , artt. 2697 e 2727 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3., contestando la valenza indiziaria degli elementi posti a base della decisione della CTR, che aveva trascurato le prove fornite dalla Dagar Srl e, in sostanza, aveva ritenuto l'inesistenza soggettiva di tutte le operazioni poste in essere dalla Dagar Srl successivamente al 2002 come automatica conseguenza dell'inesistenza del credito artatamente creato proprio nel 2002.

3.1. Il motivo è inammissibile e, comunque, è infondato.

3.2. Attraverso il paradigma della violazione di legge si cerca di rimettere in discussione l'accertamento in fatto svolto dalla CTR, incensurabile come tale nel giudizio di legittimità. E' noto, invero, che, sebbene il ragionamento presuntivo non possa sottrarsi al controllo in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la critica sfugge al concetto di falsa applicazione quando si concreta in una diversa ricostruzione delle circostanze fattuali ovvero nella prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella applicata dal giudice di merito, ponendosi così su un terreno che non è quello dell'art. 360 c.p.c. , n. 3 perchè propone un diverso apprezzamento della quaestio facti, e, in definitiva, prospetta una diversa ricostruzione della stessa quaestio (Cass. sez. un. 1785 del 2018).

3.3. In questo caso la ricorrente non muove precise censure in punto di diritto al ragionamento svolto dalla CTR ma propone una diversa ricostruzione del fatto, adducendo il ruolo di "centrale acquisti" che la Dagar avrebbe svolto per le altre società del gruppo, quale unico interlocutore nei confronti dei fornitori, così da ottenere migliori condizioni contrattuali, ma senza dotarsi di propri magazzini al fine di evitare costi fissi.

3.4. Ciò non vale, evidentemente, ad inficiare l'accertamento della CTR che, invece, è stato congruamente motivato e correttamente condotto attraverso la valutazione complessiva degli elementi ritenuti rilevanti (Cass. n. 9054 del 2022): all'accertata fittizietà dell'ingentissimo credito IVA costituito in capo alla Dagar Srl , ormai incontestabile a seguito della definizione del contenzioso relativo all'avviso di accertamento n. (Omissis) con la sentenza n. 18816/17 di questa Corte, si aggiungono gli innumerevoli elementi indiziari che hanno indotto la CTR a ritenere soggettivamente inesistenti le operazioni contestate nell'anno di imposta considerato, come gli "intimi legami" tra le varie società implicate, "l'assenza di alienazioni a soggetti estranei al gruppo", la "commistione del personale a servizio delle varie società", la "risibile percentuale di ricarico" delle vendite dalla ricorrente alle altre società, l'"effettiva assenza" di un deposito fisico nella disponibilità dell'appellante.

4. Con il quarto motivo deduce violazione ed errata applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, laddove la CTR aveva ritenuto l'uso distorto o strumentale da parte della Dagar Srl del deposito fiscale D.L. n. 331 del 1993 , ex art. 50 bis la cui funzione è quella di neutralizzare l'IVA all'importazione, legittimamente svolta in questo caso attraverso il regolare espletamento della procedura di reverse charge, cosicché era senza fondamento la contestazione dell'indebita compensazione con un credito insussistente che poteva riguardare soltanto le cessioni interne delle merci e che era stata effettuata, con riferimento al 2007, con altro avviso di accertamento ((Omissis)).

4.1. Questo motivo è inammissibile perché non deduce una erronea ricognizione della fattispecie astratta da parte della CTR (Cass. n. 23851 del 2019), ma contesta l'accertamento svolto dal giudice di merito senza neppure intenderlo correttamente: la CTR non ha affermato che la compensazione con il credito IVA inesistente riguardava le operazioni in inversione contabile ma ha ritenuto che l'utilizzo del deposito fiscale e l'estrazione dei beni mediante reverse charge costituiva un elemento essenziale della frode, consentendo all'interposta Dagar l'indebito vantaggio di compensare l'IVA sulle cessioni fittizie dei beni alle altre società del gruppo con l'inesistente credito IVA a suo favore creato nel 2002.

4.2. Inoltre, rammentato, come ammesso dalla stessa ricorrente, che il presente giudizio ha ad oggetto "il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva autofatturata in regime di reverse charge, ai sensi del D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis al momento dell'estrazione delle merci dal "deposito iva"" (pag. 13 del ricorso), del tutto inconferenti risultano le successive osservazioni in memoria circa il "recupero multiplo e "pluriennale" dello stesso credito Iva" (di Euro 146.000.000,00 creato fittiziamente nel 2002), proprio perché il disconoscimento di quel credito e delle relative compensazioni non ha riguardato l'IVA di cui all'operazioni a monte in reverse charge ma quella relativa alle successive cessioni a valle, dalla Dagar alle altre società del gruppo.

5. Con il quinto motivo deduce errata applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 e D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, perché l'avviso di accertamento impugnato era stato notificato oltre il termine di decadenza, avvalendosi del c.d. "raddoppio dei termini" ma lasciando indimostrato l'inoltro della notizia di reato, previsto dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 che erroneamente la CTR aveva ritenuto inapplicabile al caso in esame.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Il raddoppio dei termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 , e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3 , nei testi applicabili *ratione temporis*, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p. , per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011 e come ripetutamente affermato da questa Corte (tra le ultime, Cass. n. 24576 del 2022; Cass. n. 13481 del 2020), secondo cui si prescinde comunque dall'esito del relativo procedimento penale, rilevando solo l'astratta configurabilità di un illecito penale, atteso il regime del "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento tributario. (Cass. n. 27250 del 2022; Cass., n. 17586 del 2019).

5.3. Sull'avviso di accertamento impugnato, relativo al 2007 e notificato nel 2013, non incidono nè le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 che, al comma 3, fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire D.Lgs. n. 218 del 1997 , ex art. 5 "già notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto" (e cioè il 2.9.2015)., nè le nuove formulazioni degli artt. 43 cit. e 57 cit. introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132 , che si applicano agli avvisi di accertamento relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi (Cass. n. 33793 del 2019; Cass. n. 1318 del 2021).

6. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 40.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello spettante per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza