Sentenza del 16/08/2023 n. 24663 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Dalla sentenza impugnata e dal ricorso si evince che a seguito di una verifica relativa agli anni d'imposta (Omissis), condotta da militari della Gdf nei confronti della Audit Sud Srl , esercente attività di revisione e certificazione dei bilanci, l'Agenzia delle entrate notificò gli avvisi d'accertamento con i quali accertò un maggior reddito. Furono nello specifico contestate "le contabilizzazioni di fatture emesse da alcune società (...) ritenute inesistenti sia dal punto di vista oggettivo sia dal punto di vista soggettivo".

La contribuente impugnò gli atti impositivi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Foggia, che con sentenza n. 2080/01/2014, previa riunione dei ricorsi, ne rigettò le ragioni. La Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. staccata di Foggia, con la sentenza n. 1015/27/2016, accolse l'appello della Audit Sud. Il giudice regionale, dopo aver respinto le eccezioni sollevate dalla contribuente sulla legittimità degli atti impositivi, con ragionamento logico-induttivo, in forza del quale, per quanto comprensibile, sembra fosse stata desunta la natura soggettiva delle operazioni inesistenti, ha ritenuto erronea la ripresa ad imponibile di tutti i ricavi, senza deduzione dei costi. Ha pertanto ricostruito il reddito degli anni accertati riconoscendo il 30% dei ricavi dichiarati e accertati, e la detraibilità dei costi nella misura del 70% dei ricavi, con Iva a credito.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza con tre motivi. La società, cui il ricorso per cassazione risulta notificato ritualmente, è rimasta intimata.

All'esito della udienza pubblica del 24 gennaio 2023 la causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione Con il primo motivo l'Amministrazione finanziaria ha denunciato la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 546, art. 109 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 39 , art. 2697 c.c., del D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , commi 2 e 3, art. 2729 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4 L'Ufficio denuncia che, a fronte della fatturazione di operazioni mai rese da società prive di qualunque organizzazione e di personale, il giudice regionale ha ritenuto di riconoscere la deducibilità di costi in via meramente equitativa, così riducendo la pretesa fiscale.

Premesso che lo sviluppo argomentativo illustrato dalla difesa della ricorrente orienta questo collegio ad inquadrare la censura nell'alveo dell'errore di diritto sostanziale delle regole

giuridiche, non invece in quello processuale, così che il motivo va correttamente sussunto nelle fattispecie contemplate nell'art. 360, n. 3, il motivo è fondato nei termini appresso chiariti.

Nella sentenza la Commissione regionale si è innanzitutto diffusa nella esposizione dei fatti della controversia, nella dettagliata elencazione delle ragioni dei ricorsi della contribuente, nella descrizione degli esiti processuali in primo grado. Quindi, esaminando i motivi d'appello, dopo aver manifestato dubbi sulla stessa natura delle operazioni, cioè se inesistenti sul piano soggettivo oppure oggettivo, ha ritenuto che il riconoscimento di tutti i ricavi, a fronte del disconoscimento nella loro interezza dei costi, non appariva corretto. Ha per questo concluso che, a fronte dei ricavi dichiarati e accertati, fosse necessario riconoscere una quota di costi, fissata nel 70% dei ricavi, senza che sia dato comprendere come sia pervenuta a tale percentuale. Ha pertanto ridotto le pretese erariali, rideterminando l'imponibile delle due annualità e il conseguente debito fiscale.

Il ragionamento del giudice d'appello non può essere condiviso, alla luce dei principi e delle regole interpretative applicabili alla fattispecie.

Deve intanto rilevarsi che dal tenore della decisione non risulta neppure chiaro se la commissione regionale abbia inquadrato le operazioni fatturate nell'alveo delle operazioni oggettivamente od in quelle soggettivamente inesistenti. A tal fine, a fronte di una difesa erariale che con il presente ricorso sostiene in modo non equivoco che le operazioni vadano collocate tra quelle oggettivamente inesistenti, perchè "mai rese", il giudice d'appello afferma che «mentre i ricorrenti (la società) ritengono che trattasi nella fattispecie di operazioni solo soggettivamente inesistenti l'ufficio, sin dagli atti accertativi ha ritenuto le operazioni relative alle fatture ricevute dalla società oggettivamente e soggettivamente inesistenti» (pag. 5, ultimo capoverso, della pronuncia). Dalle ragioni successivamente sviluppate sembra di comprendersi che il collegio propenda per la ricostruzione offerta dalla contribuente, e già questo non risulta neppure del tutto chiaro, ma in ogni caso manca una motivazione sufficiente a chiarire il perchè di simili conclusioni.

La principale perplessità manifestata dal collegio d'appello è l'attribuzione integrale di tutti i ricavi e l'indeducibilità di tutti i costi.

E' utile allora fare cenno agli approdi della giurisprudenza di legittimità in tema fatturazione di operazioni inesistenti, così da evidenziare le regole applicabili ai ricavi ed ai costi secondo la natura, soggettiva oppure oggettiva, delle suddette operazioni. A tal fine è opportuno partire dal perimetro entro cui la L. n. 537 del 1993 , art. 14 , comma 4 bis nella formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012 , art. 8 , comma 1, cit., regola la deducibilità dei costi e la detraibilità dell'iva.

La giurisprudenza di legittimità, a seguito della modifica introdotta nel 2012 all'art. 14, comma 4 bis, cit., ha chiarito il significato, la portata ed i limiti interpretativi della disciplina regolatrice le operazioni inesistenti, soggettivamente ed oggettivamente tali, anche quando relazionate a condotte penalmente rilevanti.

Nello specifico l'art. 8 prevede che "1. La L. 24 dicembre 1993, n. 537 , art. 14 , comma 4-bis è sostituito dal seguente: "4-bis. Nella determinazione dei redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986,

n. 917 , art. 6 , comma 1, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell' art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 cit. codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall' art. 157 c.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell' art. 530 c.p.p. ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 cit. codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell' art. 529 c.p.p., compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

2. Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. In nessun caso si applicano le disposizioni di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , art. 12 e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , art. 16 , comma 3.

3. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537 , art. 14 , comma 4-bis previgente, anche per fatti, atti o attività post i in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi. Resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo precedente ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive".

E' stato chiarito che ai sensi della norma novellata l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti, in virtù del D.P.R. n. 917 del 1986 , dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

E' invece esclusa la deducibilità dei costi delle operazioni oggettivamente inesistenti (Cass., 7 dicembre 2016, n. 25249 ; 6 luglio 2018, n. 17788; 15 marzo 2022, n. 8480). Peraltro per queste ultime, nonostante siano indeducibili i costi e le spese, quanto all'esclusione del computo dei ricavi, grava sul contribuente l'onere di provare la natura fittizia dei componenti positivi del reddito che, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.L. cit., siano direttamente afferenti alle spese o ad altri componenti negativi, relativi a beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati. Solo entro tale limite di prova i suddetti costi vanno esclusi dal concorso alla formazione del reddito

oggetto di rettifica (Cass., 19 dicembre 2019, n. 33915 ; cfr. anche 20 aprile 2016, n. 7896; 8 ottobre 2014, n. 21189).

Si è infatti affermato che per le operazioni oggettivamente inesistenti non vi è simmetria, nè automatismo biunivoco, tra costi per acquisti inesistenti e ricavi dichiarati, ciò che giustifica l'onere della prova gravante sul contribuente in merito alla corrispondenza tra ricavi e costi attinenti a beni non effettivamente scambiati (Cass., 17 luglio 2018, n. 19000).

In tema di Iva poi, quanto alla prova di operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno in una frode carosello, questa Corte ha affermato che qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga a tale tipo di operazioni, incombe sulla stessa l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza nel destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione d'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass., 20 aprile 2018, n. 9851 ; 30 ottobre 2018, n. 27566; 20 luglio 2020, n. 15369).

Quanto invece alle operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria che contesti al contribuente l'indebita detrazione, ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo.

Peraltro, una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e (al pari della deduzione dei relativi costi), offrire la controprova dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di norma utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass., 13 marzo 2013, n. 6229 ; 14 settembre 2016, n. 18118; 19 ottobre 2018, n. 26453; 18 ottobre 2021, n. 28628).

D'altronde, con riferimento alla disciplina prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 21 , comma 7, è stato evidenziato che in caso di operazione inesistente, in difetto di rettifica o annullamento della fattura, sussiste l'obbligo di versamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato in fattura, in quanto l'emissione del documento contabile determina l'insorgenza del rapporto impositivo, senza che ciò contrasti con il principio di neutralità dell'IVA, prevalendo la funzione ripristinatoria conseguente alla eliminazione del difetto di rettifica o annullamento della fattura, a meno che non sia stato eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del

gettito fiscale derivante dall'esercizio del diritto alla detrazione (ex multis,, tra le più recenti, Cass., 12 marzo 2020, n. 7080 ; 19 agosto 2020, n. 17335; 30 settembre 2020, n. 20843; 30 settembre 2021, n. 26515).

La giurisprudenza della CGUE ha chiaramente affermato che "dal solo fatto che l'amministrazione tributaria non abbia rettificato, in un avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto da esso dichiarata, non si può dedurre che tale amministrazione abbia riconosciuto che detta fattura corrispondeva a un'operazione imponibile effettiva". E che "i principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che non ostano a che il destinatario di una fattura si veda negare il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto a monte a causa dell'assenza di un'operazione imponibile effettiva, anche se, nell'avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto dichiarata da quest'ultimo non è stata rettificata. Se, tuttavia, tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse da tale emittente o a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione, tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare" (CGUE, in C-642/11, del 31 gennaio 2013).

Chiariti i principi di diritto regolatori della materia, dalla lettura della sentenza impugnata emerge intanto che il ragionamento seguito dal collegio d'appello è incerto, propendendo per il riconoscimento, nella controversia trattata, di operazioni soggettivamente inesistenti.

Sennonchè l'Amministrazione finanziaria, mettendo in evidenza l'assenza di qualunque organizzazione delle società emittenti le fatture, sotto il profilo della organizzazione dei beni e della esistenza di personale, nonchè della identificabilità stessa degli amministratori, a volte agenti sotto falso nome e con falsa identificazione personale, ha inteso denunciare l'esistenza stessa delle operazioni. Ciò si traduce nella denuncia di operazioni oggettivamente inesistenti.

Dalla motivazione della sentenza non sembra che la Commissione regionale abbia compreso l'oggetto della denuncia, reputando che l'Agenzia delle entrate avesse evidenziato operazioni tanto oggettivamente quanto soggettivamente inesistenti. Sotto tale profilo la sentenza appare supportata da una motivazione incerta, quando non la si voglia considerare del tutto confusa.

Peraltro, ritenendo comunque irragionevoli gi atti impositivi per aver determinato i ricavi nella misura dichiarata o accertata, e di contro indeducibili tutti i costi, e per questo procedendo ad una riduzione delle pretese dell'Amministrazione finanziaria sulla base di un ragionamento che, quando non ispirato a criteri equitativi, rende oscura la quantificazione dei costi deducibili nella misura del 70% dei ricavi, la sentenza ha deciso senza tener conto dei principi dispensati in materia di deducibilità dei costi da questa Corte e dal diritto unionale.

Il motivo va pertanto accolto.

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo, con il quale la ricorrente ha lamentato la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , artt. 19 , 21 , 54 , quanto all'errata interpretazione della disciplina dei costi con riferimento alle operazioni oggettivamente inesistenti.

Con il terzo motivo l'Agenzia delle entrate si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 36 c.p.c., comma 1, n. 4, quanto al vizio di ultrapetizione della decisione, la quale, nel riconoscere nella misura del 70% i costi invocati dalla società, non si è avveduta che per taluni di essi la decisione era divenuta definitiva sin dal primo grado, per non aver costituito oggetto di impugnazione neppure in sede d'appello.

La critica si riferisce agli importi di Euro 50.422,00 per l'anno d'imposta (Omissis) e di Euro 8.904,00 per l'anno d'imposta (Omissis), relativi a titoli diversi dalle operazioni inesistenti contestate.

Anche questo motivo è fondato.

E' sufficiente a tal fine la lettura della sentenza per constatare come le ragioni d'appello della società (pagg. 3 e 4 della sentenza) non afferivano a queste ultime voci di costo, ma esclusivamente alle questioni relative alle operazioni inesistenti. Ne discende che il giudice regionale, riconoscendo genericamente, per tutti i costi, la deducibilità parziale dei medesimi, ha attinto con la sua decisione voci di costo non più contestate in sede d'appello e coperte ormai dal giudicato.

In conclusione la sentenza va cassata e il processo va rinviato alla Corte di giustizia di II grado della Puglia, sez. staccata di Foggia, che in diversa composizione, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità, provvederà al riesame dell'appello, attenendosi ai principi di diritto elaborati in materia dalla giurisprudenza di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il primo ed il terzo motivo, assorbito il secondo. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia di II grado della Puglia, sez. staccata di Foggia, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese di legittimità.

Conclusione Così deciso in Roma, il 24 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 16 agosto 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza