Sentenza del 14/12/2023 n. 35113 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La (Omissis) Srl società unipersonale in concordato preventivo ha impugnato con separati ricorsi gli avvisi di accertamento emessi nel 2013 con i quali l'Agenzia delle entrate ha recuperato materiale imponibile per gli anni 2007 e 2008, determinando maggiori imposte IRES, IRAP e IVA.
2. La Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Bologna ha accolto la preliminare eccezione di decadenza dell'Agenzia dal potere di accertamento contro l'avviso relativo al 2007, non sussistendo i presupposti per il raddoppio dei termini, mentre, in relazione all'accertamento per il 2008, ha accolto parzialmente i motivi di ricorso.

3. Avverso questa pronunzia l'Agenzia ha proposto appello principale e la (Omissis) ha proposto appello incidentale.

4. La Commissione Tributaria Regionale (CTR) dell'Emilia Romagna ha accolto il gravame erariale e ha rigettato quello del contribuente.

5. Con riguardo al 2007, la CTR ha osservato che ricorrevano i presupposti per il raddoppio dei termini, applicandosi alla fattispecie il regime transitorio di cui al D.Lgs. n. 128 del 2015 , art. 2 ed essendo stata presentata denuncia ex art. 331 c.p.p. in data 19.4.2013.

6. Nel merito, per quel che interessa in questa sede, ha rilevato che le operazioni concluse con la Inox e Components Srl (IeC) e la Steel e Trade Italia di A.A. (STI) erano soggettivamente inesistenti, atteso che si trattava di società interposte o dipendenti dalla (Omissis), che erano indeducibili le provvigioni pagate per mediazioni o rapporti di agenzia in relazione alle operazioni soggettivamente inesistenti, che non ricorrevano i presupposti del reverse charge con riferimento alle operazioni con la ILFER, contestate dall'Ufficio, in quanto oggetto della vendita non erano rottami ferrosi ma laminati d'acciaio.

7. Avverso questa decisione ha proposto ricorso per cassazione il Fallimento (Omissis) che si è affidato ad otto motivi e ha depositato memoria.

8. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la società deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , artt. 43 e D.P.R. n. 633 del 1972 , 57 perchè la CTR aveva errato nel ritenere legittimo il raddoppio dei termini con riferimento all'accertamento per l'anno 2007, essendosi limitata a rilevare la presentazione della

denunzia ex art. 331 c.p.p. senza verificare la ricorrenza dei presupposti che la rendevano obbligatoria.

2. Con il secondo motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., violazione della Cost., artt. 111 , D.Lgs. n. 546 del 1992 , 36 comma 2 n. 4 e nullità della sentenza per assenza di motivazione o motivazione apparente e illogica in ordine alla ricorrenza dei presupposti per il raddoppio dei termini.

3. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente e sono infondati.

3.1. Il ricorrente osserva che "manca il riscontro o l'evidenza di fatti di reato..." e argomenta ampiamente l'inidoneità dei singoli elementi oggettivi indicati dai verificatori a dimostrare la responsabilità penale (v. pagg. 21 - 24 del ricorso), ponendosi così in contrasto con l'orientamento consolidato, secondo cui è sufficiente una valutazione di "non arbitraria ipotizzabilità" di violazioni penali (v. Corte Cost. n. 247 del 2011), non è richiesta la prova dell'esistenza del reato (Cass. n. 20409 del 2023 ; Cass. n. 13483 del 2016) e si prescinde anche dall'esito del procedimento penale poichè rileva 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. 9322 del 2017). Il giudice tributario deve, dunque, controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione dell'atto impositivo o di contestazione delle sanzioni, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza (cioè circa la sussistenza di una notitia criminis dotata di fumus) ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale delle menzionate disposizioni al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento (Cass. n. 10651 del 2022); in questo caso, la sentenza reca una motivazione sul raddoppio dei termini, laddove si cita il precedente costituito da Cass. n. 11171 del 2016 (secondo cui il raddoppio dei termini previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973 , artt. 43 , comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972 , 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) e si rileva che vi era stata "presentazione della denuncia", mentre l'accertamento dei presupposti di cui all' art. 331 c.p.p. è implicito nella motivazione sulle operazioni soggettivamente inesistenti, accertate proprio sulla base dei medesimi elementi evidenziati dai verificatori, la cui ipotesi di reato, quindi, non era nè arbitraria nè pretestuosa (la IeC era priva di autonomia operativa ed era controllata da (Omissis); quest'ultima acquistava dalla STI laminati d'acciaio a prezzi più competitivi rispetto a quelli praticati dalle acciaierie produttrici e addirittura con ricarico negativo del 10%, i mezzi di pagamento emessi da (Omissis) erano girati da STI ad altre società cartiere).

4. Con il terzo motivo deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 19 e 26 2697 e 2729 c.c., 168, 178 e 203 della direttiva 2006/112/CEE e dei principi generali in materia di onere della prova in tema di operazioni soggettivamente inesistenti, perchè gli elementi evidenziati dalla CTR non sarebbero idonei a dimostrare la partecipazione della società alla frode ovvero la conoscenza della frode altrui.

5. Con il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione della Cost., art. 111 e D.Lgs. n. 546 del 1992 , 36 comma 2 n. 4 per radicale assenza di motivazione ovvero per motivazione apparente e illogica con riguardo alla prova dell'elemento soggettivo relativo alle operazioni soggettivamente inesistenti.

6. Anche questi due motivi possono essere esaminati congiuntamente e devono essere disattesi.

6.1. Il quarto motivo, che è logicamente pregiudiziale, è infondato. 6.2. Va premesso che, a seguito della riformulazione dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012 , art. 54 n. 83, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , applicabile ratione temporis anche alla sentenza in esame, il vizio motivazionale deve essere considerato, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 preleggi, alla stregua del "minimo costituzionale" ex Cost., art. 111 del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, 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 (Cass. sez. un. 8053 del 2014). Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. sez. un. 8053 e 8054 del 2014), precisandosi ulteriormente che di "motivazione apparente" o di "motivazione perplessa e incomprensibile" può parlarsi laddove essa non renda "percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice" (Cass. sez. un. 22232 del 2016 ; Cass. n. 9105 del 2017). Si precisa, inoltre, che il vizio di motivazione previsto dall'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e dalla Cost., art. 111 sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento (Cass. n. 3819 del 2020), come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, nè alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito.

6.3. In questo caso la CTR offre una motivazione che raggiunge il minimo costituzionale, avendo argomentato in maniera congrua e idonea a far conoscere l'iter logico giuridico seguito: i Giudici d'appello hanno accertato che la Inox e Components Srl era "soggetto commerciale dipendente da (Omissis)", come riferito dallo stesso legale rappresentante e confermato dall'"assenza di autonomia operativa" e che la Steel Trade Italia (STI) era "soggetto interposto" da cui la (Omissis) acquistava a prezzi più competitivi, addirittura con ricarico negativo da parte della interposta; ha aggiunto che nessuna prova in senso contrario era stata fornita dalla società e quegli stessi elementi rendevano "indubbia la partecipazione stessa della utilizzatrice all'architettura della frode".

6.4. Il terzo motivo, invece, è, in primo luogo, inammissibile in quanto, sotto il paradigma della violazione di legge, si tenta in realtà di rimettere in discussione l'accertamento in fatto svolto dal Giudice di merito che è incensurabile nel giudizio di legittimità se correttamente motivato; in

questo caso, la motivazione è coerente con i principi giurisprudenziali in tema di cosiddetta "frode carosello", secondo i quali l'Amministrazione finanziaria che intenda negare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta in rivalsa deve provare sia la frode del cedente sia la connivenza del cessionario o almeno la possibilità che lo stesso si avveda con l'uso della diligenza richiesta all'operatore commerciale medio di avvedersi della frode, anche per presunzioni semplici (purchè gravi, precise e concordanti), incombendo sul contribuente, a fronte di siffatte dimostrazioni, la prova contraria (Cass. n. 24471 del 2022 ; Cass. n. 15369 del 2020 ; Cass. n. 27566 del 2018 ; Cass. n. 21104 del 2018 ; Cass. n. 9851 del 2018 ; Cass. n. 17818 del 2016 ; Cass. n. 25778 del 2014 ; Cass. n. 25775 del 2014 ; Cass. n. 5873 del 2019). 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. n. 15369 del 2020 ; Cass. n. 27566 del 2018), non assumendo rilievo, a tal fine, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. n. 9851 del 2018 ; Cass. n. 27555 del 2018).

6.5. La ricorrente, più che indicare precisi profili di violazione di legge nel ragionamento presuntivo svolto, propone una diversa ricostruzione degli elementi di fatto che non inficia l'accertamento svolto dalla CTR. E' noto che il ragionamento presuntivo non può sottrarsi al controllo in sede di legittimità, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ma la critica non deve soltanto evidenziare che le circostanze fattuali, in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato, avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo (sicchè il giudice di merito è partito in definitiva da un presupposto fattuale erroneo) ovvero non deve limitarsi alla mera prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella che si dice applicata dal giudice di merito, senza spiegare e dimostrare perchè quella da costui applicata abbia esorbitato dai paradigmi dell' art. 2729 , comma 1 c.c.; altrimenti, la censura si risolve, come in questo caso, in un diverso apprezzamento della ricostruzione della quaestio facti, e, in definitiva, nella prospettazione di una diversa ricostruzione della stessa quaestio che si pone su un terreno che non è quello del n. 3 dell' art. 360 c.p.c. (Cass. sez. un. 1785 del 2018).

6.6. Il ricorrente contesta, in particolare, che ricorra la prova della partecipazione della (Omissis) alla frode o, almeno, della sua conoscenza della frode altrui ma, secondo la consolidata giurisprudenza, è sufficiente la conoscibilità (Cass. n. 15369 del 2020 ; Cass. n. 5873 del 2019 ; Cass., n. 27566 del 2018 ; Cass. n. 9851 del 2018). La stessa Corte di Giustizia osserva che il soggetto passivo non può essere sanzionato, con il diniego del diritto di detrazione, se non sapeva o non avrebbe potuto sapere che l'operazione si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte delle cessioni, precedente o successiva a quella di detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'I.V.A. (Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C - 439/04 e C- 440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahagèben e David, C-80/11 e C-142/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C277/14), cosicchè l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare, anche solo sulla base di presunzioni, come prevede per l'I.V.A. il D.P.R. n. 633 del 1973, art. 54, comma 2, e mediante elementi indiziari (Cass., n. 25778 del 2014 ; Cass., n. 14237 del 2017 ; Cass., n. 20059 del 2014), che il contribuente al momento in cui ha acquistato il bene o il servizio sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso

dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente, con l'emissione della relativa fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei a "porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (Corte di Giustizia, 6 dicembre 2012, Bonik, C- 285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C 277/14, par. 50). Pertanto, "sebbene al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali ed operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità ed ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore del mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo" (Cass., n. 9851 del 2018). Ciò significa che, anche se deve escludersi l'idoneità, ai fini probatori, della sola qualità di "cartiera" del soggetto interposto, non può parimenti negarsi che l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti possa essere considerata elemento, afferente alla sfera del destinatario, idoneo a far ritenere assolto l'onere probatorio posto a carico dell'Amministrazione. Raggiunta tale prova, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare, oltre all'effettività del cedente, la propria buona fede, ossia di "avere agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a far insorgere il sospetto", stante la inesigibilità di ulteriori verifiche (Cass., sez. un. 21105 del 2017 ; Cass., n. 27566 del 2018 ; Cass. n. 9851 del 2018 ; Cass., n. 15369 del 2020).

6.7. Il giudizio della CTR è in linea con i principi sopra riportati e trova congruo e adeguato riscontro negli elementi emersi in causa, come riportati nello stesso ricorso: è pacifico che la IeC (Inox e Components) apparteneva allo stesso gruppo della (Omissis) ("la società (Omissis) Srl appartiene a me, tramite la società Immobil Va Srl , Inox e Components fa capo al nostro gruppo", v. dichiarazione di B.B., amministratore (Omissis)), ed è sostanzialmente ammesso che la stessa società non aveva autonomia operativa e che gli acquisti ad essa imputati non erano strumentali alla sua attività economica ("abbiamo veicolato una parte degli acquisti da A.A. su IeC per creare in capo a quest'ultima un volume d'affari che le consentisse di accedere sia al credito bancario che a quello commerciale", sempre B.B.); quanto alla STI - che, secondo gli accertamenti, non versava l'IVA (pag. 42 PVC) - essa praticava condizioni "più competitive" (v. sempre le dichiarazioni del B.B., il quale aggiunge che la STI acquistava anche dalla Siderurgica di Terni, alla quale la (Omissis) non si rivolgeva perchè proponeva un prezzo "più alto rispetto al prezzo di mercato"), addirittura sottocosto (come ha accertato la CTR). Questi elementi oggettivi giustificano il giudizio della CTR, emergendo in sostanza, da un lato, che le operazioni fittizie tramite la IeC erano artatamente preordinate dal dominus del gruppo e amministratore della (Omissis) e, d'altro lato, che le operazioni con la STI di A.A. - la quale, pur acquistando il prodotto da un operatore che praticava usualmente prezzi superiori a quelli di mercato, lo rivendeva a prezzi "competitivi" - presentavano anomalie commerciali che non potevano sfuggire ad un operatore mediamente avveduto.

7. Con il quinto motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione della Cost., art. 111 e D.Lgs. n. 546 del 1992 , 36 comma 2 n. 4 per radicale assenza di motivazione ovvero per motivazione apparente e illogica laddove ha ritenuto l'indeducibilità del costo imputabile a provvigioni (per mediatori e agenti), in quanto relativo alle operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere dalla (Omissis) con la IeC e la STI, sebbene si trattasse di provvigioni su operazioni attive e non passive.

8. Con il sesto motivo deduce, in relazione al medesimo tema, violazione e falsa applicazione degli artt. 109 comma 5 TUIR , L. n. 537 del 1993 , 14 comma 4 bis, D.L. n. 16 del 2012 , 8, D.Lgs. n. 446 del 1997 , 11, D.P.R. n. 633 del 1972 , 19 e 26 ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

9. Questi due motivi, da esaminare anch'essi congiuntamente, sono fondati.

9.1. La CTR ha ritenuto indeducibile quel costo in quanto "imputabile a provvigioni relative ad operazioni soggettivamente inesistenti"; la decisione non consente, per l'estrema sinteticità della motivazione, di cogliere la concreta ratio della decisione e realizza, comunque, una falsa applicazione della normativa in materia laddove si sono ritenuti indeducibili i costi sostenuti per attività di intermediazione di terzi, la cui effettività non è stata posta in dubbio, relativa a vendite concluse dalla stessa società ed estranee alle operazioni soggettivamente inesistenti contestate. Come si desume dagli atti di causa trascritti per autosufficienza dal ricorrente, l'Agenzia ha recuperato a tassazione anche quei costi ("Nel verbale è riportato il dettaglio delle fatture di vendita ai due menzionati soggetti, per i quali non si ammette in deduzione il costo di agenzia. Risultano provvigioni non dovute per vendite fatturate..."), riguardo ai quali però non era stata contestata alcuna concreta anomalia, se non il fatto che si riferivano a vendite effettuate dalla (Omissis) a favore della STI e della IeC, erroneamente assimilate dalla Commissione alle operazioni soggettivamente inesistenti riguardanti invece acquisti effettuati dalla stessa (Omissis).

10. Con il settimo motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 74 commi 7 e D.P.R. n. 633 del 1972 , 8 e 2697 c.c., laddove la CTR ha confermato la ripresi a tassazione a fini IVA di corrispettivi per merci vendute alla ILFER Spa sul presupposto che non si trattasse di rottami ferrosi (per i quali si applica il reverse charge) ma laminati d'acciaio.

10.1. L'Agenzia ha fondato l'accertamento, confermato dai giudici di merito, sul rilievo che il medesimo codice (LAM.A. (Omissis)), era utilizzato tanto nel conto lavorazioni quanto nel conto relativo alle uscite, cosicchè non doveva trattarsi di scarti di lavorazione ma di prodotti lavorati; il ricorrente lamenta l'erroneità di questa ricostruzione giustificando quella circostanza con le prassi di contabilizzazione.

10.2. Il motivo è inammissibile in quanto non evidenzia specifici profili di violazione di legge ma si risolve nell'esposizione di elementi prettamente meritali, miranti a censurare, anche in questo caso, l'accertamento in fatto.

11. Con l'ottavo motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. nonchè, in relazione all' art. 360 c.p.c.,

comma 1, n. 3., violazione e falsa applicazione D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 3 comma 3 perchè la CTR non si era pronunziata sul motivo di gravame relativo all'entità delle sanzioni irrogate.

11.1. La censura resta assorbita nella decisione sul quinto e sesto motivo poichè il calcolo delle sanzioni è condizionato all'esito del giudizio sull'an delle violazioni.

12. Conclusivamente, accolti il quinto e sesto motivo, assorbito l'ottavo e rigettati gli altri, la sentenza impugnata deve essere cassata di conseguenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. accoglie il quinto e sesto motivo di ricorso, assorbito l'ottavo e rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza