Sentenza del 05/04/2023 n. 9425 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica fiscale da parte della Guardia di Finanza di Salerno nei confronti della (Omissis) Srl , esercente l'attività di recupero e riciclaggio di rifiuti metallici, e di emissione di processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate emetteva, nei confronti della suddetta società, n. 5 avvisi di accertamento, per gli anni 2004, 2005, 2006, 2007, 2008.

In particolare: a) per l'anno 2004 veniva emesso avviso di accertamento n. (Omissis), notificato il 3 settembre 2010, con il quale venivano recuperati a tassazione Euro 643.957,00 quali costi indebitamente dedotti in quanto relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, con accertamento di una maggiore imposta IRES di Euro 212.209,00 ed IRAP di Euro 27.330,00, oltre a sanzioni ed interessi; b) per l'anno 2005 veniva emesso avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale venivano recuperati a tassazione Euro 20.804,00 quali costi indebitamente dedotti in quanto relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti ed Euro 27.318,00 quali costi la cui inerenza non era provata, con accertamento di una maggiore imposta IRES di Euro 15.880,00, IRAP per Euro 2.046,00 ed IVA per Euro 9.624,00, oltre a sanzioni ed interessi; c) per l'anno 2006 veniva emesso avviso di accertamento n. TF9031802223/2010, con il quale venivano recuperati a tassazione Euro 117.595,00 quali costi indebitamente dedotti in quanto relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti ed Euro 60.786,00 quali costi la cui inerenza non era provata, con accertamento di una maggiore imposta IRES di Euro 58.865,00, IRAP di Euro 9.365,00 ed IVA per Euro 35.676,00, oltre a sanzioni ed interessi; d) per l'anno 2007 veniva emesso avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale venivano recuperati a tassazione Euro 156.681,00 quali costi indebitamente dedotti in quanto relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, Euro 136.744,00 quali costi la cui inerenza non era provata ed Euro 11.455,00 quali costi non inerenti e non di competenza, con accertamento di una maggiore imposta IRES di Euro 100.611,00, IRAP di Euro 16.006,00 ed IVA per Euro 60.977,00, oltre a sanzioni ed interessi; e) per l'anno 2008 veniva emesso avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale venivano recuperati a tassazione Euro 198.241,72 quali costi indebitamente dedotti in quanto relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti ed Euro 219,350,00 quali costi la cui inerenza non era provata, con accertamento di una maggiore imposta IRES di Euro 114.838,00, IRAP di Euro 40.256,00 ed IVA per Euro 83.518,00, oltre a sanzioni ed interessi.

2. Avverso tali avvisi di accertamento la (Omissis) Srl proponeva distinti ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Salerno la quale, previa riunione degli stessi, con sentenza n. 205/16/2012, depositata l'8 giugno 2012, li accoglieva parzialmente nei seguenti termini: a) con riferimento all'avviso di accertamento n. (Omissis), relativo all'anno 2004, tale atto veniva annullato, in quanto la notitia criminis relativa all'utilizzazione di fatture per operazioni

inesistenti era stata trasmessa con nota del 17 maggio 2010, e quindi oltre il termine ordinario di decadenza dall'accertamento del 31 dicembre 2009; b) con riferimento alle annualità 2005/2006/2007/2008, gli avvisi venivano annullati con riferimento alle operazioni oggettivamente inesistenti, mentre venivano confermati per il recupero dei costi non inerenti nonchè, per il 2007, non di competenza.

3. Interposto gravame sia dall'Ufficio che dalla società contribuente, la Commissione tributaria regionale della Campania - sezione staccata di Salerno, con sentenza n. 7857/09/2014, pronunciata il 28 maggio 2014 e depositata in segreteria il 18 settembre 2014, rigettava l'appello dell'Ufficio ed accoglieva l'appello proposto dalla società, annullando integralmente gli avvisi di accertamento impugnati e compensando le spese di lite.

4. Avverso tale ultima sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, sulla base di cinque motivi. Resiste con controricorso la (Omissis) Srl .

Nelle more della fissazione dell'udienza la (Omissis) Srl era dichiarata fallita, e quindi si costituiva in giudizio, in adesione alla controricorrente, la Curatela del Fallimento (Omissis) Srl , in persona del curatore, il quale si riportava alle conclusioni del controricorso.

5. All'udienza pubblica del 14 dicembre 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le proprie conclusioni D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 , ex art. 23, comma 8-bis, conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176 .

Motivi della decisione

6. Il ricorso dell'Agenzia delle entrate, come si è detto, è affidato a cinque motivi.

6.1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate eccepisce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3 , (nel testo vigente ratione temporis), in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Deduce, in particolare, l'Ufficio ricorrente che erroneamente la C.T.R. avrebbe ritenuto presupposto necessario per l'operatività della disposizione suindicata (e quindi per il raddoppio dei termini per la notifica dell'accertamento) la presentazione della denuncia penale, nel mentre tale raddoppio si applicava in tutti i casi di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia.

6.2. Con il secondo motivo di ricorso l'Ufficio deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) medesimo codice, in quanto nell'atto di appello, con riferimento alle annualità 2007 e 2008, era stata eccepita la mancata contestazione, da parte della contribuente, circa alcuni recuperi, e su tale punto la C.T.R. non si era pronunciata, annullando gli avvisi nella loro interezza.

6.3. Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c. , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), medesimo codice, per avere, la C.T.R., erroneamente ritenuto provati i pagamenti riguardanti le operazioni considerate inesistenti

dall'Ufficio, sulla base di due perizie giurate, che in realtà erano inidonee a superare le presunzioni operate dall'Ufficio accertatore.

6.4. Con il quarto motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 9 giugno 2000, n. 277, art. 2 e il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), per avere, la C.T.R., annullato la pretesa impositiva relativa al recupero delle deduzioni dell'IVA e dei costi del carburante, pur in assenza delle relative schede carburanti.

6.5. Con il quinto motivo di ricorso la ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), medesimo codice, per avere la C.T.R. omesso di pronunciare sulla specifica eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dalla società contribuente, formulata dall'Ufficio nelle proprie controdeduzioni.

7. Procedendo quindi allo scrutinio dei singoli motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

7.1. Il primo motivo è fondato.

In base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 , nel testo vigente ratione temporis al momento dell'accertamento (testo introdotto dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 24 , conv. dalla L. 4 agosto 2006, n. 248), "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

Nel caso di specie, l'anno d'imposta al quale si riferisce si riferisce il motivo in questione è il 2004, e l'accertamento avrebbe dovuto effettuarsi entro il 31 dicembre 2009 (ossia il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 43, comma 1, nel testo vigente ratione temporis), ovvero entro il 31 dicembre 2013, in caso di raddoppio dei termini. L'avviso di accertamento oggetto di impugnazione è stato notificato il 3 settembre 2010, ritenendosi applicabile, per l'appunto, il raddoppio dei termini.

Orbene, ad avviso della C.T.R. l'Agenzia delle entrate avrebbe presentato la denuncia penale il 17 maggio 2010, e quindi oltre la scadenza del termine previsto per l'accertamento, e quindi non potrebbe applicarsi il raddoppio dei termini invocato dall'Ufficio.

Sul punto, deve tuttavia rilevarsi che, ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento, previsto dalle disposizioni suindicate, l'unica condizione prevista è quella dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'adempimento di tale obbligo, e quindi indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo, come peraltro chiarito anche da Corte Cost. 25 luglio 2011, n. 247 (Cass. 15 dicembre 2021, n. 40132; Cass. 2 luglio 2020, n. 13481; Cass. 28 giugno 2019, n. 17586). A maggior ragione, la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presupponga necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

Nel caso di specie, essendo configurabili il reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4 , (dichiarazione infedele), e all'art. 8 dello stesso D.Lgs. n. 74 del 2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), ricorrevano quindi le condizioni per il raddoppio dei termini per l'accertamento. Nè, peraltro, era necessaria la prova dell'avvenuta effettuazione della denuncia, in quanto - poichè il raddoppio dei termini opera indipendentemente dalla denuncia - era onere della C.T.R. verificare, sulla base delle risultanze dell'avviso di accertamento, se erano configurabili astrattamente dei reati, e quindi se sussisteva l'obbligo di denuncia.

Peraltro, l'avviso di accertamento in oggetto è stato notificato prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 2 , e della L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 132 , che hanno previsto la necessità, ai fini del raddoppio dei termini, della presentazione della denuncia penale entro i termini ordinari per l'accertamento.

Sul punto, questa Corte ha già chiarito che "in tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e dal D.P.R. n. 633 del 1973, art. 57 per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37 conv. dalla 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 D.Lgs. n. 218 del 1997 , ex 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. 19 dicembre 2019, n. 33793; Cass. 14 maggio 2018, n. 11620).

Ne consegue, pertanto, che, nel caso di specie, poichè l'avviso di accertamento è stato notificato prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 128 del 2015 , ad esso poteva applicarsi il principio del raddoppio dei termini, pur essendo stata la denuncia penale presentata oltre i termini ordinari per l'accertamento.

7.2. Anche il secondo motivo è fondato.

Come si evince dal contenuto dell'atto di appello, riportato nell'esposizione in fatto che precede, l'Ufficio aveva dedotto, tra l'altro, con il proprio gravame dinanzi alla C.T.R., che la società contribuente non aveva eccepito alcunchè, con il ricorso in primo grado, relativamente al recupero a tassazione della somma di Euro 11.455,00 per l'anno 2007, per costi non inerenti e non di competenza, nonchè della somma di Euro 219.350,00 per l'anno 2008, per costi la cui inerenza non era stata provata.

Su tale motivo di appello la C.T.R. non si è pronunciata, annullando integralmente gli avvisi di accertamento in questione relativi agli anni 2007 e 2008, incorrendo quindi nella violazione di cui all'art. 112 c.p.c. , per mancata corrispondenza tra quanto richiesto dalle parti e quanto effettivamente disposto dal giudice.

7.3. Il terzo motivo deve invece ritenersi inammissibile.

L'Agenzia ricorrente, invero, censura la sentenza impugnata per avere ritenuto che la società contribuente avesse superato le presunzioni fatte valere dall'Ufficio, con riferimento alla asserita inesistenza delle operazioni di acquisto di carburante per gli anni 2005, 2006, 2007 e 2008, "in quanto è stato documentato con due perizie tecniche giurate la correlazione tra i macchinari e il parco automezzi esistenti in azienda con la conseguente oggettiva necessità delle quantità di carburante acquistate".

Sul punto, l'Ufficio deduce che le perizie giurate in questione non fossero idonee all'assolvimento dell'onere probatorio, gravante sul contribuente, di superamento delle presunzioni utilizzate dall'Agenzia, ma tale censura si sostanzia, in pratica, nella pretesa di una nuova valutazione di fatto, non esperibile in sede di legittimità.

Peraltro, non può profilarsi, nella specie, neanche la violazione di cui all'art. 112 c.p.c. , per avere la C.T.R. omesso di esaminare le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo, in quanto, al contrario, tali ragioni sono state esaminate, ma sono state, come detto, in punto di fatto ritenute superate dalle perizie giurate prodotte dalla contribuente. Neanche è prospettabile un vizio di motivazione apparente nella sentenza impugnata, che motiva specificamente sul punto, con riferimento al superamento delle presunzioni utilizzate dall'Ufficio.

7.4. Il quarto motivo è invece fondato.

La C.T.R., in accoglimento dell'appello della società, ha annullato la pretesa impositiva, relativa al recupero a tassazione della deduzione dell'IVA e dei costi di carburante, pur in assenza di schede carburante.

Deve osservarsi, tuttavia, che il D.P.R. n. 444 del 1997, art. 1, vigente ratione temporis, prevede esclusivamente il meccanismo della "scheda carburante" per la registrazione degli acquisti, e non consente, nemmeno in via interpretativa, di ritenere possibile l'equipollenza, ai fini fiscali, di altri strumenti o procedimenti di registrazione come le fatture, la cui emissione è vietata dal comma 3 del citato art. 1, non rientrandosi, nel caso di specie, nelle ipotesi previste dal D.P.R. n. 444 del 1997, art. 6 (secondo il quale "Le disposizioni del presente regolamento non si applicano alle cessioni di carburanti effettuate dagli esercenti gli impianti stradali di distribuzione nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, degli istituti universitari e degli enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza nonchè degli autotrasportatori di cose per conto terzi") (Cass. 4 novembre 2015, n. 22481).

La ratio della disposizione è evidentemente quella di consentire, in sede di controllo, di aver contezza della destinazione del carburante a finalità d'impresa (in quanto trasferito nei serbatoi dei mezzi utilizzati dall'imprenditore) e non per altre finalità personali (in quanto trasferito nei serbatoi di mezzi di proprietà personale o nella disponibilità di altri, quindi non strumentali all'esercizio dell'impresa).

Peraltro, come ritenuto da questa Corte, ai fini della deducibilità e della detraibilità dell'IVA dai costi per gli acquisti di carburanti per autotrazione, il contribuente utilizzatore può ritenersi

esonerato dall'obbligo di redazione della scheda carburante di cui al D.P.R. n. 444 del 1997, art. 1 solo nel caso in cui il suo rapporto con la società gestore degli impianti di erogazione sia riconducibile al contratto di netting - che prevede la stipula di un duplice contratto di somministrazione, l'uno tra la compagnia petrolifera e la società che effettua il rifornimento a mezzo di tessere magnetiche, e l'altro tra compagnia petrolifera e gestore dell'impianto, attraverso il quale viene effettuata l'erogazione del carburante - mentre è esclusa nel caso in cui sia stato sottoscritto un contratto di somministrazione tra gestore degli impianti di distribuzione e cliente finale (Cass. 2 ottobre 2020, n. 2 ottobre 2020, n. 21036; Cass. 15 ottobre 2018, n. 25663). Nel caso di specie, non risulta che sia stato stipulato, per l'appunto, un contratto di netting, ragion per cui era necessaria la redazione delle schede carburanti, ai fini della detrazione dell'IVA e dei relativi costi.

7.5. Il quinto motivo, infine, deve ritenersi inammissibile.

Ed invero, l'Agenzia censura la sentenza impugnata, per non essersi pronunciata sull'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dalla contribuente, sollevata dalla stessa Agenzia delle entrate con le proprie controdeduzioni.

Va rilevato, tuttavia, che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il vizio di omessa pronuncia non è configurabile su questioni processuali, ma solo in caso di mancato esame di questioni di merito (Cass. 17 settembre 2020, n. 19364; Cass. 11 ottobre 2018, n. 25154; Cass. 25 gennaio 2018, n. 1876). Il mancato esame, da parte del giudice di appello, di una questione meramente processuale non può dar luogo a un vizio di omessa pronuncia, configurabile soltanto in caso di mancato esame delle domande di merito, e non può assurgere a causa autonoma di nullità della sentenza impugnata, potendo semmai prospettarsi una nullità della decisione per violazione di norme processuali diverse da quella di cui all'art. 112 c.p.c. , in quanto sia errata la soluzione implicitamente data dal giudice alla questione sollevata dalla parte (Cass. 25 giugno 2003, n. 10073).

8. In conclusione, quindi, vanno accolti il primo, secondo e quarto motivo di ricorso, mentre vanno dichiarati inammissibili il terzo e quinto motivo.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata, con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania - sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese della fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, secondo e quarto motivo di ricorso; dichiara inammissibili il terzo e quinto motivo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, e rinvia per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania - sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese della fase di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza