

Sentenza del 08/07/2024 n. 18498 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

la società contribuente ricorreva avverso l'avviso di accertamento notificatole per il recupero di maggiore Ires maggiore Irap e maggiore iva per il periodo d'imposta 2013;

- i recuperi si fondavano, quanto all'iva, sui controlli relativi ai rapporti commerciali intrattenuti dalla società contribuente con le società Servizi Integrati Snc e Romagna petroli Sas, a fronte dei quali secondo l'ufficio, la società contribuente aveva utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti; per quanto di interesse in questa sede, riguardo all'Ires si contestava l'omessa variazione in aumento di interessi passivi sostenendo l'Ufficio che la società aveva effettuato una variazione in aumento del reddito inferiore a quella dovuta per Euro 178.096, indebitamente così deducendo anche gli interessi di mora per il ritardato pagamento e le penali;

- la società contribuente impugnava l'avviso di accertamento in parola;

- la CTP rigettava il ricorso; appellava SACCLA Srl;

- con la pronuncia gravata la CTR ha confermato la sentenza di primo grado ritenendo l'appello infondato;

- con riguardo ai rilievi Iva il giudice dell'appello ha ritenuto desunta con chiarezza l'inesistenza dei fornitori della società contribuente; entrambi infatti erano società gestite di fatto dai fratelli A.A., la Servizi Integrati risultava evasore totale non avendo mai presentato le dichiarazioni ed era priva della minima consistenza aziendale formalmente, intestata a prestanome non ottemperante sistematicamente a tutti gli obblighi amministrativi e fiscali; La Romagna Petroli risultava società fittizia;

- inoltre, secondo la CTR, i documenti di accompagnamento semplificati (c.d. DAS) emessi dai fornitori presentavano incongruenze che smentivano la provenienza del prodotto anche il solo passaggio attraverso le società sopradette;

- quanto alla consapevolezza in capo alla società contribuente della inesistenza soggettiva il giudice dell'appello rilevava il mancato adempimento degli obblighi di diligenza in quanto la novità del rapporto di fornitura con le sopradette società avrebbe dovuto imporre alla SACCLA Srl l'individuazione di elementi di sostegno alla presentazione di un ignoto fornitore in condizioni di assicurare un rapporto prolungato;

- valorizzava poi la sentenza impugnata la circostanza che la contribuente avesse visto quale unico soggetto interlocutore il A.A. e che dei tali rapporti commerciali non sia stata trovata alcuna traccia documentale presso SACCLA Srl, specialmente alla luce della incongruenza documentale dei ridetti DAS, che avrebbe dovuto essere in ogni caso rilevata da un operatore di mercato dotato di media diligenza;
 - infine, la CTR sottolineava come ulteriore elemento significativo l'inferiorità del prezzo di acquisto, ben al di sotto della media di settore;
 - con riguardo al rilievo Ires, la sentenza di appello riteneva che gli interessi attivi addebitati dalla contribuente, in quanto interessi di mora, non potevano rilevare ai fini della determinazione del limite del 30% del ROL (risultato operativo lordo);
- averne tenuto conto, quindi, ha consentito una deduzione dei conseguenti interessi passivi, determinati in forza dell'applicazione di tale limite, non permessa dall' art. 96 TUIR ;
- ricorre a questa Corte la SACCLA Srl con atto affidato a tre motivi di impugnazione illustrati da memorie ex art. 378 c.p.c.;
 - resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate;
 - parte ricorrente ha anche depositato istanza di trattazione della controversia in pubblica udienza;
 - all'esito dell'adunanza camerale del 22 novembre 2023 il Collegio disponeva con ordinanza la trattazione della causa in pubblica udienza;

Motivi della decisione - il primo motivo di impugnazione deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione falsa applicazione dell' art. 96 TUIR in relazione all' art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere il giudice del gravame interpretato e applicato l'art. 96 sopracitato in modo errato nella parte in cui ritiene che gli interessi applicati addebitati nelle fatture emesse da SACCLA Srl nei confronti della società CSTP Azienda della Mobilità, seppur riferiti a pagamenti sospesi, non siano riconducibili alla causa finanziaria ma piuttosto da considerarsi interessi di tipo moratorio, come tali quindi irrilevanti nella determinazione del c.d. ROL (risultato operativo lordo) e pertanto erroneamente ritenuti dalla società da computarsi (tra gli elementi di cui alla lett. A) dell' art. 2425 c.c.) per la sua determinazione;

- il secondo motivo si duole della omessa, contraddittoria e illogica motivazione ex art. 360 c. 1 n. 4 c.p.c. relativamente sempre alla violazione dell' art. 96 TUIR ;
- i motivi, costituenti frammentazione di una medesima censura, possono esaminarsi congiuntamente e si rivelano entrambi infondati;
- la disposizione di riferimento è l' art. 96 TUIR , nella formulazione in vigore dal 24/01/2012 come modificato dal d. L. del 24/01/2012 n. 1 , art. 88 , secondo il quale "gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli compresi nel costo dei beni ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 110, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi

attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica. La quota del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari di competenza, può essere portata ad incremento del risultato operativo lordo dei successivi periodi d'imposta"; - è chiaro quindi che per determinare la quantità di interessi passivi deducibili va determinato il 30% del risultato operativo lordo (o ROL), valore numerico oltre il quale gli interessi passivi non sono deducibili. La definizione e - per quanto qui specialmente rilevata composizione del ROL in argomento è indicata dal comma 3 dell' art. 96 TUIR , secondo il quale "per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell' articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10, lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti". Va a questo punto presa in esame la lettera A dell' art. 2425 c.c., che include:

"A) Valore della produzione:

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio".

Con le classi A e B si confrontano i componenti positivi, relativi alla gestione caratteristica e alla gestione accessoria, costituenti il valore della produzione con i costi della produzione classificati per natura;

- la società contribuente ha sostenuto di avere correttamente ritenuto rilevanti, in quanto compresi nella lett. A) sopra citata, gli interessi da essa addebitati per Euro 178.096,00 che andavano qualificati come interessi con causa finanziaria e non come interessi di mora. La qualificazione sostenuta dalla SACCLA Srl degli interessi di mora li equipara, quindi, agli interessi da dilazione di pagamento; questi ultimi certamente costituiscono -nel contesto della lett. A) di cui sopra - "ricavi delle vendite e prestazioni" poiché facenti nella sostanza parte del prezzo di vendita, dal momento che sono predeterminati in sede di accordo tra le parti per la fissazione del prezzo;

- diversamente da quanto argomentato dalla contribuente, ritiene il Collegio che non possa sostenersi tale equiparazione, per le ragioni correttamente già evidenziate dal giudice dell'appello;

- depone in tal senso, oltre al contenuto della lett. A) già citata, il comma n. 3 dell' art. 96 TUIR secondo il quale "ai fini del presente articolo, assumono rilevanza gli interessi passivi e gli

interessi attivi, nonché gli oneri e i proventi assimilati, derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli simili e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale e con inclusione, tra gli attivi, di quelli derivanti da crediti della stessa natura. Nei confronti dei soggetti operanti con la pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti ai soli effetti del presente articolo anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi";

- la disposizione fa riferimento infatti - nel ritenerli rilevanti ai nostri fini - agli interessi (per quanto qui interessa, quelli attivi) che derivano da rapporti di finanziamento (... "rapporto avente causa finanziaria") vale a dire da rapporti nei quali che è gravato dell'interesse alleggerisce la posizione finanziaria della controparte;

- il testo della norma attribuisce rilievo, ritiene ancora il Collegio, agli interessi derivanti da taluni contratti espressamente indicati, nonché da qualsiasi altra operazione avente causa finanziaria. Rientra, pertanto, nell'ambito di applicazione della disciplina in esame ogni e qualunque interesse (od onere ad esso assimilato) collegato alla messa a disposizione di una provvista di danaro, titoli o altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione e in relazione ai quali è prevista una specifica remunerazione;

- in particolare, si richiamano - per gli interessi passivi - quelli che derivano da crediti commerciali, con ciò facendo ulteriore chiaro riferimento anche ai crediti che sorgono in capo al cedente i beni che accetta una dilazione di pagamento a fronte della quale sono corrisposti gli interessi che bilanciano la posizione finanziaria del cedente compensando in capo a questi lo svantaggio consistente nel non avere ottenuto il pagamento del prezzo integrale all'atto della cessione del bene;

- inoltre, anche secondo i corretti principi contabili la disposizione va interpretata nel senso di richiamare gli interessi impliciti inclusi nelle dilazioni di pagamento praticate in ipotesi di regolazione differita, nel medio - lungo periodo, delle transazioni commerciali. Viceversa, la natura e funzione degli interessi di mora non è isomorfa agli interessi finanziari, quali sono anche quelli derivanti da concordate dilazioni di pagamento del prezzo;

- come correttamente ritenuto dalla CTR, infatti, la funzione degli interessi di mora è di tipo risarcitorio. Sul punto, risultano ancora attuali le statuizioni contenute nelle sentenze di questa Corte (Cass. nn. 19702/2011 e 33513/2018), dalle quali emerge che se gli interessi di mora contrattualmente stabiliti (per effetto, ad es., di una clausola penale) assolvono "la funzione di determinare preventivamente il risarcimento dei danni in caso di ritardo o di inadempimento", essi sono deducibili in quanto rilevano come "sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi". Al contrario, ove gli interessi di mora rivestano, nel caso specifico, natura sanzionatoria, essi "non possono costituire - al pari di tutte le sanzioni irrogate all'impresa - costi funzionali al mantenimento dell'impresa sul mercato, come tali deducibili ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 109 " (cfr. Cass. n. 24930/2011);

- è peraltro sulla base di tale principio che si basa il consolidato orientamento della giurisprudenza sull'indeducibilità degli interessi di mora scaturenti dal ritardato pagamento delle imposte (vedasi, da ultimo, Cass. n. 28740/2022);
 - quindi, per quel che riguarda gli interessi attivi derivanti dai medesimi rapporti, gli stessi assumono, al contrario, sempre rilevanza ai fini dell'applicazione dell' art. 96 TUIR , qualora derivino da crediti di natura commerciale, siano essi impliciti che espliciti;
 - invece, gli interessi di mora, quanto alla rilevazione contabile, trovano collocazione, secondo il principio in materia OIC 12), al conto economico nella lett. C) "proventi e oneri finanziari", al. N. 16 ("altri proventi finanziari") come indicato nella sottocategoria d), "proventi diversi dai precedenti" (con separata indicazione di quelli da imprese controllate, collegate e controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime). Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta di appostazioni contabili che, quindi, non vanno operate alla lett. A) del conto economico, che qui rileva nella determinazione del ROL;
 - come è noto, i principi contabili sono regole tecniche che rappresentano la migliore prassi operativa nella redazione dei documenti contabili; la loro funzione è quella di interpretare le norme di legge, sicché, essi comunque, costituiscono un importante criterio interpretativo nella valutazione della corretta appostazione dei dati societari nelle voci dello stato patrimoniale e del conto economico. Infatti, la loro evoluzione nel tempo li rende sempre più precisi e raffinati, consentendo, dunque, alla governance delle società di effettuare scelte meglio ponderate nella redazione dei bilanci;
 - anche dall'applicazione di tali principi, quindi, deve concludersi per esclusione degli interessi di mora dalle categorie di cui alla lett. A) dell' art. 2425 c.c.;
 - il terzo motivo deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. letto in combinato disposto con gli artt. 19 e 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 per avere la CTR da un lato sia ritenuto erroneamente sussistenti i gravi precisi e concordanti indizi di gravità richiesti ai fini della prova presuntiva da parte dell'Amministrazione della conoscenza della frode, dall'altro sia, sempre erroneamente, ritenuto che la società non abbia dato prova contraria circa la presenza degli stessi;
- infine, secondo parte ricorrente, la pronuncia impugnata avrebbe o reso motivazione errata e contraddittoria sul punto;
- il motivo risulta infondato, in ogni sua articolazione delle quali si compone;
 - in primo luogo, quanto alla denunciata insussistenza degli elementi indiziari, atti a fondare la prova presuntiva a favore dell'Ufficio, osserva il Collegio che in realtà dalla lettura della pronuncia gravata si evince come gli stessi sono stati del tutto correttamente e precisamente individuati in circostanze a tali fini chiaramente e univocamente significative della illiceità delle operazioni oggetto di controllo;

- si tratta appunto delle circostanze, puntualmente esaminate in ampia e convincente motivazione, relative all'essere la società fornitrice Servizi Integrati Snc "una società cartiera", sia in forza delle indagini della Procura della Repubblica di Forlì che di quelle della Procura della Repubblica di Napoli, "soprattutto sulla base delle informazioni acquisite dai formali amministratori dell'ente che tuttavia indicavano quali reali operatori per conto della Servizi Integrati Snc i fratelli A.A." (pag. 13 della sentenza, penultimo periodo); inoltre "la società che si presentava quasi completamente priva di documentazione contabile risultava tuttavia aver acquisito ingenti quantitativi di prodotti petroliferi dalla Energycalor energia calore Srl" (pag. 13 della sentenza ultimo periodo);

- inoltre, "la Servizi Integrati Snc risultava evasore totale, non avendo mai presentato le dichiarazioni fiscali, era priva della minima consistenza aziendale, formalmente intestata a prestanome, e sistematicamente in ottemperanza a tutti gli obblighi amministrativi e fiscali. la società si era interposta tra i reali autori delle transazioni commerciali al solo scopo di commettere una ingente frode IVA determinata dalla falsa attribuzione di " esportatore abituale" e dai conseguenti benefici fiscali conseguiti. Anche la Romagna Petroli Sas risultava di fatto gestita dai fratelli A.A., ed anche in questo caso le conclusioni delle indagini compiute dalla Guardia di Finanza di Cervia non lasciavano dubbi in ordine alla natura fittizia della società e delle relative fatture" (pag. 14 primo e secondo periodo della sentenza impugnata);

- e ancora, ha pure accertato la CTR come "i DAS ... presentano numerose incongruenze riportando talvolta che la destinataria dei prodotti petroliferi è la SACCLA Srl mentre il fornitore e la ESSO ITALIANA Srl la società committente la MEDITERRANEA ICIOM Srl che peraltro ha negato di aver mai avuto rapporti commerciali con la Servizi integrati Snc Analoghe pesanti anomalie sono state individuate per la Romagna Petroli Sas anche in questo caso i DAS smentiscono la provenienza del prodotto (o anche il solo passaggio) dalla Romagna Petroli Sas a dispetto della formale riconducibilità a tale società da parte della SACCLA Srl di 13 fatture per un ammontare di Euro 311.184,15"; (ancora pag. 14 della pronuncia gravata);

- ebbene, tali dati di fatto sopra sintetizzati (e quelli individuati ancora dalla CTR nelle seguenti pagine della motivazione) ben potevano costituire proprio quegli elementi oggettivi specifici tali da poter far presumere l'esistenza di operazioni soggettivamente inesistenti, a fronte dei quali elementi sorgeva l'obbligo, per il contribuente che ne fosse a conoscenza, o che avrebbe dovuto esserne a conoscenza usando la massima diligenza ragionevolmente da questi esigibile, in ragione della qualità professionale ricoperta, di dar prova della propria massima diligenza nell'aver agito;

- infatti, per costante giurisprudenza di questo Giudice della Legittimità (in ultimo tra molte, si veda in termini Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24471 del 09/08/2022) in tema di detrazione dell'IVA, in caso di operazioni che siano qualificate e contestate come soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente;

- incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi;

la giurisprudenza della Corte di Giustizia Unionale ha ispirato e conferma tali conclusioni, sia pure sottolineando come è giusto che il contribuente non può soffrire conseguente pregiudizievoli dal comportamento fiscale del terzo (CGUE, sentenza del 21.6.2012, causa C - 80/11); - nondimeno, sul piano probatorio, la giurisprudenza di questa Corte, in tema di detrazione iva correlata ad operazioni ritenute inesistenti, afferma in coerenza con la Corte dell'Unione che la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, può essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni - come espressamente prevede l' art. 54 , comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972 - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione, (Cass. n. 5339/2020);

- quanto poi all'ulteriore profilo del motivo, inerente il vizio di motivazione, la doglianza è all'evidenza infondata, avendo la CTR ampiamente e chiaramente, senza alcuna contraddizione, espresso con ampiezza argomentativa e logica inattaccabile le ragioni che - alla luce delle prove complessivamente dedotte e delle difese proposte dalle parti - l'hanno condotta a decisione; sul punto, va ricordato che (tra plurime pronunce, si veda quanto sancito da Cass. Sez. L., Sentenza n. 17196 del 17/08/2020);

- il vizio di motivazione contraddittoria sussiste solo in presenza di un contrasto che risulti insanabile tra le argomentazioni addotte nella sentenza impugnata che non consenta la identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione, sicché detto vizio non è ipotizzabile nel caso in cui la contraddizione denunciata riguardi le contrastanti valutazioni compiute dal giudice di primo grado e da quello di appello, dovendo altrimenti ritenersi contraddittorie tutte le sentenze di secondo grado che abbiano motivato in modo difforme dal giudice di prime cure, né in caso di contrasto - pur denunciabile sotto altri profili - tra le affermazioni della stessa sentenza ed il contenuto di altre prove e documenti;

- ciò posto, è poi anche evidente come il motivo tenda (nel soffermarsi a più riprese sul contenuto dei DAS e sulla paternità della loro redazione (pagg. 13 seguenti) a sollecitare questa Corte a un riesame del merito (la CTR invero tratta il profilo con ampia e chiara motivazione in particolare a pag. 13 della pronuncia), operazione che non le è consentita;

- va sul punto, in ultimo, ricordato che è del tutto ferma questa Corte nel ritenere (tra più sentenza in argomento si veda la recente Cass. Sez. 2, Ordinanza n. 20553 del 19/07/2021) che la valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività

riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito, le cui conclusioni in ordine alla ricostruzione della vicenda fattuale non sono sindacabili in cassazione, sicché rimane estranea al vizio previsto dall' art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c. qualsiasi censura volta a criticare il "convincimento" che il giudice si è formato, a norma dell' art. 116 , commi 1 e 2, c.p.c., in esito all'esame del materiale istruttorio mediante la valutazione della maggiore o minore attendibilità delle fonti di prova, atteso che la deduzione del vizio di cui all' art. 360 n. 5 c.p.c. non consente di censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali, contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendo alla stessa una diversa interpretazione al fine di ottenere la revisione da parte del giudice di legittimità degli accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito;

- conclusivamente, alla luce delle sopra esposte considerazioni, il ricorso va rigettato;

- le spese seguono la soccombenza;

P.Q.M. rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 8.000,00 oltre a spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza