

Sentenza del 15/07/2024 n. 19474 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate effettuava verifiche fiscali nei confronti della Grafinda Spa con riferimento agli anni dal 2004 al 2006, oggetto del presente giudizio, concluse con Processo Verbale di Costatazione del 31.5.2010. La società promuoveva procedimento di accertamento con adesione che non sortiva esito positivo. In conseguenza l'Amministrazione finanziaria notificava nell'anno 2011 alla Grafinda Spa gli avvisi di accertamento n. (Omissis)(anno 2004), n. (Omissis) (anno 2005), e n. (Omissis) (anno 2006), mediante i quali operava recuperi a tassazione ai fini Ires, Iva ed Irap, per un ammontare complessivo dichiarato pari ad Euro 100.271,94.

2. La contribuente impugnava gli atti impositivi innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano. La CTP valutava infondate le difese proposte dalla ricorrente e rigettava il suo ricorso.

3. La società spiegava appello avverso la decisione sfavorevole assunta dai giudici di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. La CTR accoglieva parzialmente l'impugnazione, rideterminando in riduzione il reddito conseguito negli anni 2004 e 2005 e confermando la decisione della CTP nel resto.

4. Avverso la decisione adottata dal giudice dell'appello ha proposto ricorso per cassazione la società, affidandosi ad otto strumenti di impugnazione. L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso. La società ha anche depositato istanza di sollecita fissazione dell'udienza.

4.1. Il Pubblico Ministero, in persona del s.Procuratore Generale Aldo Ceniccola, ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, con le quali ha domandato rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la società contesta la violazione dell' art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell' art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 , perché la CTR ha erroneamente ritenuto legittimo il raddoppio dei termini di accertamento tributario, sebbene la notizia di reato ai sensi del Dl n. 74 del 2000 sia stata trasmessa dopo il compimento dei termini di accertamento per l'anno 2004, e comunque non è mai stata prodotta in giudizio.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, ancora introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la ricorrente censura la violazione dell' art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 , dell' art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 , e degli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 , nonché dell' art. 2697 cod. civ. e degli artt. 115 e 167 cod. proc. civ. , per avere il giudice del gravame errato nell'esprimere il giudizio prognostico circa la fondatezza della notizia di reato,

omettendo pure di esaminare gli elementi idonei ad escludere il dolo specifico della contribuente nella commissione di fatti di reato.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la contribuente critica la violazione dell' art. 6 del D.Lgs. n. 446 del 1997 , avendo il giudice dell'appello rigettato "implicitamente il motivo di appello relativo all'illegittimità della ripresa ai fini Irap relativa alle perdite su crediti" (ric. , p. 22).

4. Mediante il quarto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. , la società lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, con riferimento alla contestazione di illegittimità della ripresa a tassazione ai fini Irap.

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , la contribuente contesta la nullità della decisione della CTR, in conseguenza della violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. , a causa della "omessa motivazione" circa l'invocata illegittimità della ripresa a tassazione ai fini Irap.

6. Mediante il sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la ricorrente censura la violazione dell' art. 101 del D.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir), dell' art. 2697 cod. civ. , e dell' art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 , in cui è incorso il giudice del gravame con riferimento alla conferma dell'erroneo disconoscimento delle perdite su crediti.

7. Con il suo settimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la società critica la violazione dell' art. 53 della Costituzione e degli artt. 115 e 167 cod. proc. civ. , per non avere il giudice dell'appello rilevato l'illegittima doppia imposizione dipendente dal disconoscimento di costi effettivamente sostenuti per l'acquisto di autovetture oggetto di denuncia querela.

8. Mediante l'ottavo mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , la ricorrente lamenta la violazione dell' art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dell' art. 2697 cod. civ. , nonché degli artt. 17, nn. 2 e 6, 18 e 22 della Sesta Direttiva CEE in materia di IVA, in cui è incorsa la CTR con riferimento alla conferma dell'indetraibilità dell'Iva in relazione all'anno 2004.

9. Con i suoi primi due motivi di ricorso, la società contesta la violazione di legge in cui ritiene sia incorso il giudice dell'appello, per aver ritenuto legittimo il raddoppio dei termini dell'accertamento tributario, in relazione ai tributi Ires, Iva ed Irap, non sussistendone i presupposti, e sebbene la denuncia sia stata presentata dopo che la scadenza dei termini si era già compiuta con riferimento all'anno 2004 (ric. , p. 15).

Appare necessario ricordare che l'accertamento fiscale nei confronti della contribuente è pacificamente iniziato in conseguenza della denuncia penale sporta dalla stessa società, esercente l'attività prevalente di leasing di autovetture di fascia alta, che ha dichiarato di essere rimasta vittima di una truffa. Ha denunciato, in conseguenza, alcuni suoi fornitori, che le avrebbero apparentemente venduto autovetture che aveva poi concesso in leasing, ma gli

autoveicoli si erano rivelati essere inesistenti o comunque non intestati alla società. Cambiato l'amministratore della contribuente, il nuovo amministratore si era reso conto dell'accaduto ed aveva sporto denuncia. L'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che ricorresse comunque un'ipotesi di fatturazione di operazioni commerciali soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, ed aveva perciò operato le riprese fiscali, in primo luogo contestando l'indeducibilità dei costi.

Tanto premesso, come ricorda la stessa ricorrente (ric. , p. 15), l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto l'astratta configurabilità dei delitti di cui agli artt. 2 e 8 del D.L. n. 74 del 2000, cui consegue il raddoppio dei termini per l'accertamento tributario. La CTR ha espressamente motivato circa l'astratta configurabilità del reato, che è compito del giudice penale verificare in concreto osservando pure, condivisibilmente, che diversamente da quanto sostenuto dalla società "non rileva, ai fini fiscali, il dolo specifico nella commissione del reato" (sent. CTR, p. 3). La denuncia, comunque, era stata anche sporta il 19.11.2010, quando il termine di decadenza ordinario per l'accertamento tributario era scaduto in relazione all'anno 2004.

9.1. Gli argomenti proposti dalla ricorrente per negare il ricorrere di un'ipotesi in cui opera il raddoppio dei termini utili ai fini della notifica dell'accertamento giudiziario, sono già stati esaminati da questa Corte, e si è formato in merito un condivisibile e consolidato orientamento interpretativo, che le critiche proposte dalla contribuente non inducono a modificare. Si è infatti chiarito che "in tema di accertamento tributario, i termini previsti dall' art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e dall' art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall' art. 37 del D.L. n. 223 del 2006 , conv. , con modif. , in 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 questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, già notificati, incidano le modifiche introdotte dall' art. 1 , commi da 130 a 132, della L. n. 208 del 2015 , attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell' art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015 , nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati" (evidenza aggiunta), Cass. sez. VI-V, 14.5.2018, n. 11620; e si è peraltro di recente specificato che "in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 , 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 . (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva ritenuto inoperante il raddoppio dei termini per mancata prova della comunicazione della "notitia criminis" entro il termine di decadenza ordinario)" (evidenza aggiunta), Cass. sez. VI-V, 28.6.2019, n. 17586.

9.1.1. Più specificamente, con riferimento alla contestazione della ricorrente secondo cui la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, quand'anche riscontrato, non potrebbe comportare la 'riapertura' dei termini utili per notificare l'accertamento tributario, si è già avuto modo di chiarire, proponendo un orientamento condivisibile ed al quale si intende pertanto assicurare continuità, che "in tema di accertamento tributario, il cd. raddoppio dei termini previsto dall' art.

43 del D.P.R. n. 600 del 1973 , attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini prolungati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge, non integrando quindi ipotesi di "riapertura" o proroga di termini scaduti né di reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti, in quanto i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie "ab origine" diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi, unitari e distinti termini di accertamento. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto operante il "raddoppio" solo nel caso di rilievo del reato da parte dell'Ufficio finanziario prima dello spirare del termine quadriennale di prescrizione tributaria)", Cass. sez. VI-V, 9.10.2017, n. 23628.

9.2. Queste considerazioni devono proporsi in relazione ai tributi dell'Ires e dell'Iva. Con riferimento all'Irap, però, deve tenersi conto come questa Corte regolatrice abbia già avuto modo di chiarire che "in tema di accertamento, il cd. 'raddoppio dei termini', previsto dall' art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 , non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali", Cass. sez. VI-V, 3.5.2018, 10483. Pertanto la contestazione proposta dalla ricorrente secondo cui, non operando il raddoppio dei termini di accertamento, quando l'Amministrazione finanziaria ha notificato l'atto impositivo (2010) era incorsa nella decadenza quadriennale, applicabile ratione temporis, dal potere di provvedervi in relazione all'Irap richiesta per gli anni 2004 e 2005 risulta fondata e deve essere accolta. Non risultando necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, ai sensi dell' art. 384 , secondo comma, cod. proc. civ. , annullando l'avviso di accertamento con riferimento a quanto richiesto a titolo di Irap in relazione agli anni 2004 e 2005.

I primi due motivi di ricorso risultano per il resto infondati e devono essere respinti.

10. Con i suoi strumenti di impugnazione dal terzo al quinto la contribuente, in relazione ai profili della violazione di legge, del vizio di motivazione e della nullità della sentenza a causa dell'omessa pronuncia, contesta la decisione impugnata per avere la CTR erroneamente ritenuto legittima la ripresa a tassazione in ordine all'Irap relativa alle perdite su crediti, con riferimento all'anno 2006. I motivi di ricorso presentano elementi di connessione, e possono essere trattati congiuntamente per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

10.1. Occorre però subito evidenziare che le critiche proposte dalla società lamentando con il quarto motivo di ricorso il vizio di motivazione risultano inammissibili. perché le decisioni assunte in proposito dai giudici di merito, di primo e secondo grado, risultano conformi, e la contribuente non evidenzia differenze tra le due pronunce. Questa Corte regolatrice ha condivisibilmente statuito in proposito che "nell'ipotesi di doppia conforme, prevista dall' art. 348 - ter , comma 5, c.p.c. (applicabile, ai sensi dell' art. 54 , comma 2, del D.L. n. 83 del 2012 , conv. , con modif. , dalla L. n. 134 del 2012 , ai giudizi d'appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione dal giorno 11 settembre 2012), il ricorrente in cassazione - per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all' art. 360 , n. 5, c.p.c. (nel testo riformulato dall'art. 54, comma 3, del D.L. n. 83 cit. ed applicabile alle sentenze pubblicate dal giorno 11 settembre 2012) - deve indicare le ragioni di fatto poste a base,

rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse", Cass. sez. I, 22.12.2016, n. 26774 .

10.2. Inoltre, diversamente da quanto sostenuto dalla contribuente, come rilevato anche dal P.M. nelle sue conclusioni scritte, la CTR ha espressamente esaminato la censura proposta dalla società ed ha indicato le specifiche valutazioni che l'hanno indotta a rigettarla. Premesso che il riconoscimento delle perdite su crediti è condizionata alla dimostrazione dell'effettiva irrecuperabilità degli stessi, e che tale prova non è stata assicurata dalla ricorrente non potendo ritenersi tale la mera presentazione di una denuncia penale, il giudice dell'appello ha aggiunto che "quanto ai fini dell'IRAP vige il principio della derivazione previsto dall' art. 5 , comma 5, del D.Lgs. n. 446/97 e quello della correlazione previsto dall' art. 5 , comma 5, del D.Lgs. n. 446/97 , per cui il comportamento dell'ufficio e la decisione del Primo Giudice non si prestano a censure" (sent. CTR, p. 4).

10.2.1. La contribuente ripropone i propri argomenti ma non si confronta con la decisione assunta dal giudice del gravame. Non illustra come abbia provato la effettiva irrecuperabilità delle perdite su crediti, e sul punto occorrerà tornare, non chiarisce perché il principio di derivazione e correlazione dell'Irap non dovrebbero trovare applicazione nel caso di specie.

Il quarto strumento di impugnazione deve essere pertanto dichiarato inammissibile, mentre il terzo ed il quinto risultano infondati e devono essere rigettati.

11. Mediante il sesto mezzo di impugnazione la ricorrente censura la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR con riferimento alla conferma dell'erroneo disconoscimento delle perdite su crediti. Il riferimento è alle spese sostenute per l'acquisto di autovetture di cui assume di non aver mai conseguito la proprietà a causa della frode perpetrata ai suoi danni, trattandosi di costi comunque sopportati.

Osserva in proposito la società che pure la giurisprudenza di legittimità riconosce non essere un presupposto della deduzione delle perdite su crediti la dimostrazione che la debitrice versi in dissesto.

11.1. In sostanza lamenta la contribuente che l'utilizzabilità delle perdite è consentita anche se il debitore non è sottoposto a procedura concorsuale, e questo non è dubbio, ma resta fermo che spetta al contribuente assicurare la prova di aver posto in essere le attività che possono richiedersi ad un imprenditore diligente per tentare il recupero dei propri crediti, e dimostrarne in conseguenza l'inesigibilità. La CTR ha ritenuto, esprimendo il giudizio sul merito del giudizio che le compete, come si è già avuto modo di rilevare, che la prova dell'inesigibilità dei crediti non sia stata assicurata dalla società. La contribuente non si confronta con la decisione del giudice dell'appello, non ne contrasta il fondamento, non indica come avrebbe dimostrato l'irrecuperabilità dei crediti. Rinnova generiche contestazioni, anche fondate su mere affermazioni, come l'aver comunque effettivamente sostenuto i costi di acquisto delle autovetture, ma si tratta in realtà di un dato che non è sufficiente affermare, ma occorre anche provare, risultando insufficienti i dati emergenti da documenti contabili, e la contribuente neppure allega come vi abbia provveduto.

Il sesto strumento di impugnazione risulta pertanto infondato, e deve essere respinto.

12. Mediante il suo settimo strumento di ricorso la società torna a criticare il mancato riconoscimento delle perdite su crediti in relazione a costi effettivamente sostenuti, riguardo al profilo della violazione di legge, perché ritiene che la valutazione espressa dal giudice dell'appello abbia comportato la violazione del divieto della doppia imposizione.

12.1. La ricorrente ripropone una censura su cui si è già pronunciato il giudice impugnato, senza tener conto di quanto questo ha deciso. La CTR ha osservato, in proposito, che, "nessuna doppia tassazione è avvenuta nella fattispecie poiché dalla denuncia querela si evince solo che la ricorrente avrebbe subito un danno per la condotta fraudolenta dei suoi intermediari, ma non vi è alcuna prova che tale danno sia stato effettivamente subito ben avendo potuto gli amministratori dell'epoca aver simulato tali operazioni per nascondere profitti in nero da devolvere a proprio vantaggio, con ciò procurando comunque un danno reale ed effettivo nei confronti dell'erario" (sent. CTR, p. e s.).

Come segnalato anche dal P.M. nelle sue conclusioni scritte, le valutazioni espresse dal giudice dell'appello non sono affatto contrastate dalla contribuente, che ripropone solo i propri argomenti, non mancando anche in questo caso di insistere nell'affermare di avere effettivamente sostenuto i costi disconosciuti, ma sempre senza neppure indicare come abbia provato la circostanza, fermo restando che risulta a tal fine insufficiente la regolare fatturazione e contabilizzazione di acquisti di autovetture e la stipulazione di contratti di leasing.

Il settimo motivo di ricorso deve pertanto essere dichiarato inammissibile.

13. Mediante l'ottavo mezzo d'impugnazione la ricorrente lamenta la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR con riferimento alla conferma dell'indetraibilità dell'Iva in relazione all'anno 2004.

Nel proporre la censura la contribuente ripropone la tesi che l'IVA è stata comunque effettivamente versata ai suoi fornitori, anche se questi non l'hanno poi riversata all'erario e risulta quindi, nella sua prospettazione, fiscalmente detraibile, come affermato anche dalla giurisprudenza unionale.

13.1. La CTR scrive che "non può essere accolta nemmeno l'eccezione sull'IVA indetraibile per l'anno 2004" perché, in conformità con l'orientamento espresso dalla Cassazione, deve essere "ribadito il principio che in ipotesi di operazioni inesistenti sia soggettivamente che oggettivamente l'IVA è indetraibile perché una volta che l'ufficio ha dimostrato la falsità delle fatture e l'inesistenza dei beni fatturati con la denuncia querela, tocca alla ricorrente dimostrare che le operazioni contestate sono state realmente concluse" (sent. CTR, p. 5).

13.2. Come segnalato anche dal P.M. nelle sue conclusioni scritte, la pronuncia del giudice dell'appello risulta effettivamente conforme al consolidato orientamento espresso in materia da questa Corte regolatrice, che non si pone in contrasto con la giurisprudenza unionale. Si è infatti recentemente confermato che "in tema di IVA, l'onere della prova relativa alla presenza di operazioni oggettivamente inesistenti è a carico dell'Amministrazione finanziaria e può essere

assolto mediante presunzioni semplici, come l'assenza di una idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione dei relativi costi, provare l'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 regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia", Cass. sez. V, 10.4.2024, n. 9723 .

13.2.1. Anche in questo caso la contribuente propone generiche contestazioni senza confrontarsi con quanto statuito dal giudice dell'appello. Sostiene ancora che l'Iva sia stata effettivamente versata dalla società, ma non chiarisce come questa circostanza sia stata rigorosamente provata. Invoca principi espressi in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, e pretende che ne sia fatta applicazione in relazione ad operazioni oggettivamente inesistenti. Trascura le valutazioni espresse dalla CTR circa la possibile partecipazione della società, come precedentemente amministrata, ad operazioni fiscali fraudolente.

L'ottavo motivo di ricorso deve essere pertanto respinto.

In definitiva il ricorso proposto dalla società deve essere accolto annullandosi gli atti impositivi con riferimento a quanto richiesto a titolo di Irap con riferimento agli anni 2004 e 2005, mentre per il resto deve essere rigettato.

14. La parziale reciproca soccombenza delle parti giustifica la compensazione delle spese di lite in relazione all'intero processo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M. accoglie il ricorso proposto da Grafinda Spa in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore, ed annulla gli avvisi di accertamento limitatamente a quanto richiesto a titolo di Irap per gli anni 2004 e 2005, rigetta il ricorso nel resto.

Dichiara compensate tra le parti le spese di lite in relazione all'intero processo, gradi di merito e giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza