

Sentenza del 19/03/2024 n. 7268 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Campobasso, con sentenza n. 245/2/10, depositata in data 26 luglio 2010, aveva rigettato il ricorso proposto dalla società Riveco Srl, in liquidazione, avverso l'avviso di accertamento notificato il 30 aprile 2009, a seguito di processo verbale di constatazione del 25 giugno 2008, riguardante violazioni in materia di IRES ed IRAP, relative all'utilizzo di fatture emesse da società estere per prestazioni di servizi rese alla società Riveco Srl nell'ambito della realizzazione del gasdotto sottomarino Libia-Italia, per l'anno di imposta 2005. In particolare, l'oggetto dell'accertamento riguardava tre fatture emesse dalla Riveco Srl alla ditta Techoil Consulting, società con sede negli USA e avente anche un recapito di corrispondenza in Inghilterra, per alcune consulenze tecniche relative ad operazioni poi rivelatesi inesistenti, come emergeva dalle indagini svolte dai collaterali Organi inglese e statunitense.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato, in primo luogo, la richiesta avanzata dalla società appellante di cessazione della materia del contendere a seguito dell'adempimento degli obblighi fiscali ai sensi dell' art. 3 del decreto legge n. 162/2008 e dell' art. 6 del decreto legge n. 185/2008 , ritenendo che la società appellante avesse evidenziato un profilo di illegittimità dell'accertamento, profilo evidenziato per la prima volta in appello, con conseguente violazione del divieto di ius novorum; i giudici di secondo grado, poi, per quel che rileva in questa sede, hanno ritenuto infondate le contestazioni sollevate avverso l'avviso di accertamento sui recuperi a tassazione ai fini delle imposte dirette Ires e Irap, in quanto, come si ricavava dal processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, relativamente al periodo d'imposta 2005, era emerso che dagli accertamenti svolti dalle autorità fiscali britanniche e statunitensi la società statunitense Techoil Consulting LCC risultava inesistente, in quanto la sede negli USA e il recapito di corrispondenza in Gran Bretagna erano fittizi e che si era, dunque, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti. Inoltre, avendo l'Ufficio finanziario rilevato il carattere fittizio di determinate operazioni, gravava sul contribuente, che insisteva per la deducibilità dei relativi costi, l'onere di fornire la prova della loro effettiva sopportazione e tale prova non poteva essere costituita solo dall'esibizione dei mezzi di pagamento, come accaduto nel caso in esame.

3. La società Riveco Srl, Rivestimenti e Condotte, in liquidazione, ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. Il primo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 46 del decreto legislativo n. 546 del 1992 ; omessa dichiarazione della cessazione della materia del

contendere e contraddittoria motivazione sul punto, avendo la società ricorrente, successivamente alla definizione del giudizio di primo grado e nel pieno rispetto dei termini di legge, provveduto a definire la propria posizione verso l'Erario avvalendosi della facoltà di definizione dei versamenti e dei carichi iscritti a ruolo sospesi concessa ai soggetti residenti nei comuni colpiti dal sisma del 2002 dall' art. 3 del decreto legge n. 162 del 2008 e dall' art. 6 del decreto legge n. 185 del 2008 . La sentenza impugnata

era illegittima per violazione dell' art. 46 del decreto legislativo n . 546 del 1992 in quanto, travisando il profilo di gravame svolto nel ricorso in appello, aveva omesso di dichiarare l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, nonostante la pendenza tributaria fosse stata definita dalla ricorrente nel pieno rispetto delle previsioni legislative, come affermato dai giudici di primo grado con la sentenza n. 185/1/11 del 22 agosto 2011. Nel caso in esame era pacificamente intervenuta la definizione della pendenza tributaria e tale circostanza era stata debitamente portata all'attenzione dei giudici di secondo grado con l'atto di appello del 23 giugno 2009, ma i giudici di secondo grado avevano riqualificato in modo arbitrario il profilo di lagnanza avanzato in ricorso inammissibile siccome in violazione del divieto di ius novorum.

1.1 II motivo è infondato.

1.2 Deve premettersi che, come è stato già affermato da questa Corte, "La censura in Cassazione della mancata rilevazione da parte del giudice del merito della "cessazione della materia del contendere", riconducibile tra le fattispecie di estinzione del giudizio (per sopravvenuta caducazione del reciproco interesse delle parti alla sua naturale conclusione), configurando denuncia di un "error in procedendo", legittima la Corte di cassazione a verificarne la sussistenza mediante diretto esame degli atti" (Cass., 30 aprile 2012, n. 6617 ; Cass., Sez. U. . 11 dicembre 2003, n. 18956).

1.3 Ciò posto, deve rilevarsi che nel contesto delle "Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale" di cui al decreto legge n. 185 del 2008 , convertito con modificazioni, dalla legge n. 2 del 2009 , il legislatore ha regolato la procedura di definizione della posizione fiscale dei contribuenti residenti nelle province di Campobasso e Foggia interessate dal sisma del 31 ottobre 2002. In tale ambito si inserisce la previsione di cui al comma 4 bis dell'art. 6,

aggiunto in sede di conversione del decreto legge n. 185 del 2008 con la legge n. 2 del 28 gennaio 2009 . Con tale previsione, infatti, è stata estesa ai contribuenti la procedura di definizione già adottata per quelli colpiti dal sisma che aveva interessato i territori di Umbria e Marche nel 1997, e contenuta nell' art. 3 del decreto legge n. 162 del 2008 , convertito con modificazioni, dalla legge n. 201 del 2008 , che, in particolare, dispone, al comma 3, che i suddetti contribuenti potevano effettuare gli adempimenti tributari non eseguiti per effetto delle sospensioni entro il 16 gennaio 2009 con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. E' stato, poi, adottato il provvedimento direttoriale, prot. n. 22456 dell'11 marzo 2009, con il quale l'Amministrazione, preso atto del fatto che il termine del 16 gennaio 2009 era già scaduto alla data di entrata in vigore della legge di conversione, lo ha prorogato sino al 16 giugno successivo, ovvero al 16 giugno 2009, tenendo conto anche dell'

articolo 3 , comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 , recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente.

1.4 Come questa Corte ha già precisato, il termine previsto per gli adempimenti tributari dei soggetti residenti nelle aree interessate dal sisma del 2002 ha natura perentoria, in quanto il provvedimento attuativo si inserisce nel contesto di una disciplina agevolatrice necessariamente soggetta al principio generale di perentorietà del termine per gli adempimenti contributivi, principio sul quale detto provvedimento non poteva certo incidere; l'atto dell'amministrazione, pertanto, si è limitato ad aggiornare il termine di scadenza nel contesto evolutivo della cornice normativa di riferimento, oltretutto nel rispetto dei principi generali posti a tutela delle ragioni del contribuente dalla legge n. 212 del 2000 (Cass., 6 giugno 2022, n. 18016).

1.5 Tanto premesso, nel caso in esame, il processo verbale di constatazione è stato redatto in data 25 agosto 2008 (cfr. pag. 2 del ricorso per cassazione), l'avviso di accertamento relativo all'anno 2005

è stato notificato in data 30 aprile 2009 e il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado è stato depositato in data 23 giugno 2009 (cfr. pag. 1 della sentenza impugnata e pag. 4 del ricorso per cassazione); in pari data la società ricorrente, ovvero in data 23 giugno 2009, si è avvalsa della facoltà di definire i versamenti e i carichi iscritti a ruolo ex art. 3, commi da 2 a 5, del decreto legge n. 168 del 2008 e 6, comma 4 bis del decreto legge n. 185 del 2008 , con invio della comunicazione per la definizione dei versamenti e dei carichi iscritti a ruolo con raccomandata n. 13185196771-3 del 23 giugno 2009, provvedendo inoltre alla presentazione del modello unico 2006, riferito all'anno 2005, e al conseguente versamento delle imposte dirette (cfr. pagine 5 e 9 del ricorso per cassazione).

1.6 Sulla base di tali premesse, osserva il Collegio che la società contribuente, avendo provveduto agli adempimenti tributari previsti per i soggetti residenti nelle province di Campobasso e Foggia interessate dal sisma del 31 ottobre 2002, soltanto in data 23 giugno 2009, dopo la scadenza del termine perentorio del 16 giugno 2009, ha perduto il diritto alla riduzione d'imposta per l'anno in contestazione (2005).

1.7 E' utile, poi, precisare che "In tema di agevolazioni tributarie in favore di vittime di calamità naturali, l' art. 9 , comma 17, della l. n. 289 del 2002 (recante benefici fiscali in favore delle vittime del sisma del 13 e 16 dicembre 1990 in Sicilia) non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività d'impresa, costituendo un aiuto di stato illegittimo, ai sensi dell' art. 108 , par. 3, del TFUE , come stabilito dalla decisione della Commissione (UE) 2015/5549 del 14 agosto 2015, la quale ha pure precisato che, per quanto riguarda gli aiuti individuali già concessi prima della data di avvio della decisione e dell'ingiunzione di sospensione, il regime va considerato compatibile con il mercato interno se, in virtù della deroga prevista dall' art. 107 , par. 2, lett. b) del TFUE , può essere stabilito un nesso chiaro e diretto tra i danni subiti dall'impresa in seguito alla calamità naturale e l'aiuto di Stato concesso, dovendosi evitare i casi di sovracompensazione rispetto ai danni subiti, dovuta al cumulo di aiuti, oppure se i benefici risultino in linea con il regolamento "de minimis" applicabile" (Cass., 25 gennaio 2019, n. 2208).

2. Il secondo motivo deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 39 e 40 del d.P.R. n. 600 del 1973 , l'erronea e/o illegittima inversione dell'onere della prova in ordine all'esistenza ovvero all'inesistenza delle operazioni riportate nelle fatture. Con l'avviso di accertamento impugnato, l'Ufficio aveva disconosciuto la deducibilità ai fini IRES ed IRAP dei costi sopportati in relazione ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, ritenendo inesistente la società Techoil che aveva emesso le fatture contestate con riferimento al 2005, sulla base di asserzioni laconiche e mai riscontrate ricevute dai cc.dd. Organismi collaterali, in base alle quali la società non avrebbe avuto un numero identificativo fiscale (circostanza agevolmente smentita con evidenze documentali prodotte dalla ricorrente). A confutazione dell'assunto, la società ricorrente aveva prodotto ampia documentazione che riscontrava l'esistenza della società Techoil, tra cui l'atto costitutivo della società statunitense corredata dal numero identificativo ai fini fiscali, gli accordi commerciali stipulati tra la Riveco Srl e la società statunitense, i contratti conclusi grazie alla consulenza ed intermediazione rese dalla Techoil con le società Saipem e Inagip. Inoltre, l'effettiva esistenza di detta società non residente era stata accertata in altri due giudizi, uno penale, definito dal Tribunale di Larino (sentenza n. 70/2010 resa l'1 giugno 2010, nel proc. n. 1164/2008 R.G.N.R.), l'altro tributario, definito dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso (sentenza n. 147/3/2010 del 3 maggio 2010). I giudici di appello, limitandosi a richiamare pedissequamente il P.V.C. della Guardia di Finanza in base al quale era stato emesso l'avviso di accertamento impugnato, avevano invertito l'onere probatorio, spostandolo in capo al contribuente ed affermando che la prova non poteva essere costituita solo dall'esibizione dei mezzi di pagamento, anche se la società contribuente aveva dimostrato l'esistenza della società Techoil con vasta produzione documentale.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Deve premettersi che, come si ricava dalle pagine 2-4 del ricorso per cassazione, nel caso in esame, il Nucleo di Polizia tributaria della Guardia di Finanza, nell'anno 2008, aveva eseguito nei confronti della società ricorrente, una verifica fiscale ai fini dell'Iva intracomunitaria ai sensi e per gli effetti degli artt. 52 e 63 del d.P.R. n. 633 del 1972 , della legge n. 4 del 1929 e del decreto legislativo n. 68 del 2001 e l'Amministrazione finanziaria, con l'avviso di accertamento impugnato in questa sede relativo all'anno d'imposta 2005, aveva disconosciuto la deducibilità ai fini IRES ed IRAP dei costi sopportati dalla società ricorrente in relazione ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, in quanto concluse con soggetto fittiziamente interposto rispetto all'effettivo fornitore; in particolare, i costi ritenuti non deducibili erano portati da alcune fatture emesse nei confronti della società Riveco Srl dalla società statunitense Techoil Consulting Lcc, riferite a prestazioni di procacciamento di commesse e consulenza commerciale rese dalla società statunitense, ritenuta dagli organi accertatori, società inesistente.

2.3 Tanto premesso in punto di ricostruzione fattuale, deve richiamarsi l'orientamento di questo Corte secondo cui " In tema di imposte sui redditi, a norma dell' art. 14 , comma 4 bis, legge 24 dicembre 1993, n. 537 , nella formulazione introdotta con l' art. 8 , comma 1, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito con la legge 26 aprile 2012, n. 44), l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti (non utilizzati direttamente per commettere il reato), anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del Testo Unico delle imposte sui redditi

approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità" (Cass., 30 ottobre 2013, n. 24426 ; Cass., 5 aprile 2022, n. 11020).

2.4 Più specificamente questa Corte ha precisato che "Ai fini della deduzione di un costo dalla base imponibile ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 109 , la deducibilità di costi e oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea a essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale e indiretta - secondo una valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, a fronte di contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé" (Cass., 1 giugno 2023, n. 15530 ; Cass., 18 agosto 2022, n. 24880 ; Cass., 16 marzo 2022, n. 8646).

2.5 Ciò posto, la società ricorrente, in sede di appello, come si legge a pag. 6 della sentenza impugnata, aveva sostenuto che le fatture poste a fondamento dell'avviso di accertamento impugnato "erano state emesse a fronte di prestazioni di servizi rese dalla Techoil, come preventivamente pattuite e concordate in appositi contratti, regolarmente pagate a mezzo di bonifici bancari su conti correnti intestati alla società estera" e i giudici di secondo grado hanno affermato che non avevano alcun rilievo probatorio le prestazioni di servizio documentate da accordi commerciali e da fatture emesse dalla società statunitense Techoil Consulting LCC, perchè dagli accertamenti svolti dalle autorità fiscali britanniche e statunitensi la società Techoil era risultata inesistente (cfr. pagine 6 e 7 della sentenza impugnata). Nella sostanza, la società ricorrente ha fatto oggetto del proprio onere probatorio l'effettiva esistenza della Techoil Consulting LCC, producendo l'atto costitutivo della società statunitense corredata dal numero identificativo ai fini fiscali, gli accordi commerciali stipulati con la società statunitense e gli accordi conclusi grazie alla consulenza ed intermediazione rese dalla società statunitense con le società Saipem e Inagip (cfr. pag. 15 del ricorso per cassazione), nonché gli accertamenti condotti in altri giudizi, uno penale e l'altro tributario. Anche nel giudizio di primo grado la società ricorrente aveva dedotto l'infondatezza della pretesa erariale alla luce dell'effettiva esistenza della società Techoil e dell'effettività delle consulenze svolte dalla stessa, circostanziatamente documentate dall'atto costitutivo della società statunitense, dagli accordi commerciali stipulati, dai contratti conclusi grazie alla consulenza ed intermediazione rese dalla Techoil (cfr. pagine 4 e 5 del ricorso per cassazione). Ed invero, deve rilevarsi che nella vicenda in esame i rapporti commerciali oggetto delle fatture in contestazione non sono stati posti in discussione, ovvero le prestazioni oggetto delle fatture sono state effettivamente eseguite, ma da un soggetto giuridico diverso rispetto a quello indicato nelle fatture (ovvero la società Techoil Consulting LCC). Del resto la verifica della "inerenza" del costo all'esercizio dell'attività economica risponde esclusivamente a criteri di valutazione di tipo oggettivo (natura dell'attività in concreto svolta desumibile anche dal nome della ditta; destinazione dei beni acquistati al reimpiego nell'attività commerciale) essendo del tutto indifferente l'elemento psicologico della condotta tenuta dall'imprenditore e l'eventuale contesto illecito in cui si è realizzata la operazione di scambio. E' necessario, dunque, accertare che il costo sia stato comunque sostenuto per

l'acquisto di un bene strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa, tanto se il cessionario abbia partecipato attivamente alla frode, quanto che ne fosse soltanto consapevole. In tale contesto, tuttavia, la prospettazione della società ricorrente diretta a riscontrare l'oggettiva esistenza delle operazioni sottostanti alle fatture e connesse all'attività di impresa, in quanto fornite dalla società statunitense ritenuta inesistente, ha condizionato inevitabilmente anche la valutazione sulla deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette. La società ricorrente, in concreto, non ha fornito la prova della deducibilità dei costi oggetto di contestazione ai fini delle imposte dirette, il cui onere probatorio ricadeva sulla stessa e i giudici di secondo grado sostanzialmente hanno affermato che tale prova non era stata fornita; più specificamente, la società ricorrente, doveva provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, ovvero la sussistenza dei requisiti di effettività, inerenza, determinatezza o determinabilità degli stessi, con esclusione dell'utilizzo dei beni acquistati per la commissione di un reato (cfr. in tal senso, Cass., 20 giugno 2012, n. 10167 ; Cass., 30 ottobre 2013, n. 24426).

2.6 Rileva, nello stesso senso, anche il nuovo testo dell' art. 14 , comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993 , ad opera dell' art. 8 , comma 1, del decreto legge n. 16 del 2012 , convertito, con modificazioni dalla legge n. 44 del 2012 , che prevede che "Nella determinazione dei redditi di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , art. 6 , comma 1, non sono ammessi in deduzione (solo) 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", e che viene a spiegare diretta rilevanza nel presente giudizio, operando quale *jus superveniens*, che trova applicazione ex officio in quanto il rapporto tributario controverso non è ancora esaurito, avuto riguardo alla espressa previsione di efficacia retroattiva in *bonam partem* della norma sopravvenuta di cui all' art. 8 , comma 3, del decreto legge n. 16 del 2012 , citato, secondo cui "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 posti 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 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". Ne consegue che ai soggetti coinvolti nelle "frodi carosello" non è più contestabile, alla luce della nuova norma, la deducibilità dei costi, se i beni acquistati non siano stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato" ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati e venduti. Come questa Corte ha già affermato con principio a cui intende darsi continuità "In tema di imposte sui redditi, la partecipazione alla frode carosello o la mera consapevolezza della stessa, da parte del cessionario, non determina "ex se" il venire meno dell'"inerenza" all'attività d'impresa del bene di cui all'operazione soggettivamente inesistente e non ne esclude, pertanto, la deducibilità, dovendosi tenere distinti gli effetti della condotta del contribuente in relazione alla disciplina dell'IVA e a quella delle imposte dirette, atteso che, nel primo caso, la condotta dolosa o consapevole del cessionario, a cui è parificata l'ignoranza colpevole, impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo l'apparente cedente l'effettivo fornitore, mentre, ai fini delle imposte dirette, l'illecito o

la mera consapevolezza di esso non incide sulla realtà dell'operazione economica e sul pagamento del corrispettivo in cambio della consegna della merce, per cui il costo dell'operazione, ove imputato al conto economico, può concorrere nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette nella misura in cui il bene o servizio acquistato venga reimpiegato nell'esercizio dell'attività d'impresa, sempre che non venga utilizzato per il compimento di un delitto non colposo" (Cass., 18 giugno 2014, n. 13803 ; Cass., 9 agosto 2016, n. 16719 ; Cass., 5 aprile 2022, n. 11020).

3. Per quanto esposto, il ricorso va rigettato e la società contribuente va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla Agenzia controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente al pagamento, in favore della Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 7.600,00 per compensi, oltre alle 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 legge n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis, dello stesso articolo 13, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza