Ordinanza del 04/08/2020 n. 16650 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Accertamento - Indeducibilità costi - Operazioni inesistenti - Prova contraria a carico del contribuente.

Massima:

In tema di IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'Iva e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto che

- S. G. ha impugnato l'avviso di accertamento n. R0X010100137/2008 emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Menaggio - relativo all'imposta sul reddito delle persone fisiche per l'anno 2003. L'atto traeva origine dall'avviso di accertamento n. R1K03T100121/2008 emesso in data 28 febbraio 2008 dall'Agenzia delle entrate nei confronti della società CTM refrigerazione industriale s.r.l. di cui la G. nel 2003 era socia per la quota del 49%, oltre a rivestire la carica di amministratore unico, e con il quale l'Amministrazione finanziaria ha accertato un maggior reddito d'impresa pari ad euro 184.505,00, contestando l'indeducibilità di costi registrati dalla C.T.M. relativi a n. 9 fatture di acquisto emesse dalla ditta individuale C.M.I. di F.F., in quanto riconducibili ad operazioni ritenute inesistenti. l'Ufficio ha pertanto ipotizzato una distribuzione in capo ai soci di C.T.M. dei maggiori utili che la stessa società avrebbe conseguito, accertando nei confronti della G., per il periodo di imposta 2003, un reddito complessivo pari a euro 217.792,00 e per l'effetto, ai sensi degli artt. 38 e 41-bis d.P.R. n. 600/1973: una maggiore Irpef per euro 40.683,00; una maggiore addizionale regionale per euro 1.265,00; irrogando altresì

sanzioni amministrative pecuniarie per complessivi euro 91.672,00, poi ridotte in autotutela a euro 41.948,00;

- la Commissione tributaria provinciale di Como ha respinto il ricorso;

- la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello. Secondo l'apprezzamento compiuto, la C.M.I. di F.F., ditta individuale con cui la C.T.M. avrebbe concluso le operazioni commerciali, non disponeva di una struttura idonea a giustificare le operazioni eseguite, mentre la documentazione prodotta dalla società risultava ininfluente ai fini del decidere;

- la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi;

- resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Considerato che - con il primo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. nonché degli artt. 39 comma 1 lett. d) d.P.R. n. 600/73, art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633/72, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Parte ricorrente contesta la decisione della Commissione tributaria regionale nella parte in cui, dopo avere elencato gli elementi indiziari dedotti dall'Ufficio ai sensi dell'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972, ha omesso di esplicitare la sussistenza dei caratteri di precisione, gravità e concordanza delle presunzioni, richiesti dagli artt. 2727 e 2729 c.c.;

- il motivo è infondato;

- in tema di Iva, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'Iva e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. 30 ottobre 2018, n. 27554; Cass. 5 luglio 2018, n. 17619; Cass. 18 maggio 2018, n. 12258);

- nel caso di specie, con apprezzamento di merito sottratto al sindacato di questa Corte, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che gli elementi addotti dall'Ufficio fossero sufficienti per ritenere inesistenti le operazioni poste in essere dalla ditta C.M.I. di F. F. nei confronti dell'odierna ricorrente (la ditta C.M.I. di F. F. è stata dichiarata fallita; non disponeva di una struttura aziendale idonea a giustificare le prestazioni eseguite;

nell'anno 2003 e negli armi successivi il F. indicava redditi pari a zero; non vi sono contratti di subappalto tra la ditta C.M.I di F. F. e la società contribuente; nelle fatture in questione non sono presenti alcuni dettagli tecnici; il F. avrebbe utilizzato la collaborazione di operai della stessa società contribuente, con addebito a questa dei costi relativi, onde quest'ultima avrebbe sostenuto due volte il costo dei propri operai), evidenziando, per contro, che la documentazione prodotta dalla C.T.M. Refrigerazione Industriale s.r.l. non fosse sufficiente a sovvertire il quadro

probatorio emerso in sede di accertamento. Al riguardo, è stata esclusa una specifica rilevanza sia delle dichiarazioni testimoniali sia degli esiti del procedimento penale;

- con il secondo motivo di ricorso si deduce un vizio di motivazione omessa o insufficiente circa un fatto controverso e decisivo del giudizio in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. La contribuente deduce che la Commissione tributaria regionale non abbia offerto alcuna ragionata spiegazione dei motivi per i quali gli elementi addotti dall'Ufficio dovessero considerarsi singolarmente e nel loro complesso rilevanti e/o attendibili e dunque idonei a fornire prova in via presuntiva dell'inesistenza delle operazioni contestate. La motivazione della Commissione tributaria regionale sarebbe pertanto del tutto carente e superficiale. A tal fine riproduce integralmente la documentazione da cui si desume che il F., pur dichiarato fallito, era autorizzato, giusto provvedimento del giudice fallimentare, a svolgere la propria attività di artigiano. Si evidenzia, inoltre, che quella del F. era un'attività di prestatore d'opera che non necessitava di alcuna "struttura aziendale", come rappresentato dalla ricorrente nell'atto di appello. La ricorrente sottolinea di essere un'azienda che effettua la progettazione, la costruzione, il montaggio, il collaudo e la messa in funzione di impianti "chiavi in mano" per la refrigerazione industriale e che nell'ambito delle commesse ricevute, oltre ad utilizzare proprio personale, si avvale di operatori esterni, cioè di tecnici specializzati che forniscono esclusivamente la propria opera, come il F., che avrebbe svolto la propria attività in proprio senza l'ausilio di ulteriore personale dipendente, come emergerebbe dalle stesse dichiarazioni rese dal F. alla Guardia di Finanza. Alcuna valutazione sarebbe stata inoltre fornita in merito al rilievo dell'assenza di un reddito prodotto negli anni 2003 e 2004, così come del dato relativo alla mancanza di contratti di subappalto tra il F. e la società, nonostante il F. non fosse un subappaltatore ma un prestatore d'opera, o della mancanza di "alcuni dettagli tecnici" nelle fatture senza neppure specificare di quali dettagli si trattasse;

- con il terzo motivo di ricorso si prospetta una motivazione contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo del giudizio in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. La motivazione della sentenza risulterebbe contraddittoria nella parte in cui richiama, tra gli elementi ritenuti rilevanti a fondare la prova in via presuntiva dell'inesistenza delle operazioni contestate, quello secondo il quale "nelle operazioni di cui alle fatture il sig. F. avrebbe utilizzato la collaborazione di operai della stessa appellante, con addebito a questa dei costi relativi, onde quest'ultima avrebbe sostenuto due volte il costo dei propri operai". Secondo quanto argomentato, si tratta di una circostanza che, per quanto del tutto destituita di fondamento, se fosse vera varrebbe piuttosto a dimostrare l'esatto contrario, ovvero l'effettività e l'oggettività delle operazioni, essendo del tutto illogico assumere che il F. abbia utilizzato la collaborazione di operai della società nello svolgimento "delle operazioni di cui alle fatture" contestate, per dedurre poi da tale circostanza argomenti indiziari a favore della presunzione di inesistenza delle stesse operazioni;

- il secondo e il terzo motivo, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono inammissibili;

- in tema di prova presuntiva, è incensurabile in sede di legittimità l'apprezzamento del giudice del merito circa la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione, rimanendo il

sindacato del giudice di legittimità circoscritto alla verifica della tenuta della relativa motivazione, nei limiti segnati dall'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. (Cass. 18 marzo 2003, n. 3983; Cass. 9 febbraio 2004, n. 2431; Cass. 4 maggio 2005, n. 9225; Cass. 23 gennaio 2006, n. 1216; Cass. 11 ottobre 2006, n. 21745; Cass. 20 dicembre 2006, n. 27284; Cass. 8 marzo 2007, n. 5332; Cass. 7 luglio 2007, n. 15219; Cass. 17 gennaio 2019, n. 1234);

- il controllo di logicità del giudizio di fatto, consentito dall'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., non equivale alla revisione del "ragionamento decisorio", ossia dell'opzione che ha condotto il giudice del merito a una determinata soluzione della questione esaminata, posto che ciò si tradurrebbe in un nuova formulazione del giudizio di fatto, in contrasto con la funzione assegnata dall'ordinamento al giudice di legittimità. Ne consegue che, ove la parte abbia dedotto un vizio di motivazione, la Corte di cassazione non può procedere a un nuovo giudizio di merito, con autonoma valutazione delle risultanze degli atti, né porre a fondamento della sua decisione un fatto probatorio diverso o ulteriore rispetto a quelli assunti dal giudice di merito (Cass. 7 gennaio 2014, n. 91; Cass. 28 marzo 2012, n. 5024);

- nel caso di specie, parte ricorrente prospetta una inammissibile rivalutazione dell'apprezzamento degli elementi indiziari compiuto in sede di merito, formulando dei rilievi critici in relazione a ciascuno dei fatti presi in considerazione da parte della Commissione tributaria regionale che, tuttavia, non ha basato il suo giudizio su elementi singolarmente intesi, ma ha effettuato una loro valutazione congiunta e integrata, da cui ha tratto la convinzione che le operazioni contestate fossero del tutto inesistenti. A fronte di tale giudizio complessivo è stata ritenuta inidonea a sovvertire il quadro probatorio la documentazione prodotta in giudizio. L'autorizzazione allo svolgimento dell'attività di impresa, di per sé, non costituisce un fatto decisivo, poiché da essa non si può trarre il dato dell'effettiva realizzazione delle operazioni oggetto di contestazione, allorquando è stata evidenziata sia l'assenza di una struttura aziendale sia la mancata produzione di redditi dal 2003 in poi;

- con il quarto motivo di ricorso si prospetta la violazione e falsa applicazione degli artt. 654 c.p.p. e art. 207 norme att. e coord. c.p.p., art. 414 c.p.p., 7, comma 4, d.lgs. 546/92, nonché 115 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Parte ricorrente si duole della mancata valutazione degli esiti del procedimento penale che era stato avviato nei confronti dell'amministratore unico della società per il reato di cui all'art. 2, comma 3, del d.l. n. 74/2000, nel cui ambito, in relazione agli stessi fatti oggetto di contestazione in via amministrativa da parte della Guardia di Finanza, erano stati escussi a sommarie informazioni sia i dipendenti della società sia quelli delle aziende committenti dei lavori affidati alla società, i quali avevano confermato in maniera inequivocabile l'effettivo svolgimento delle prestazioni da parte del F.. A conclusione delle indagini, la Procura della Repubblica aveva presentato richiesta di archiviazione del procedimento penale, disposta in data 29 ottobre 2009 dal Giudice indagini preliminari del Tribunale di Monza, copia della quale veniva prodotta in giudizio, unitamente alle dichiarazioni rese nei verbali di sommarie informazioni;

- con il quinto motivo di ricorso si prospetta una motivazione omessa circa un fatto controverso e decisivo del giudizio in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. La Commissione tributaria regionale avrebbe omesso di considerare e valutare la rilevanza delle risultanze degli atti e del

provvedimento conclusivo del procedimento penale ai fini di prova a favore della ricorrente. Vengono riprodotti, a tal fine, alcuni brani delle deposizioni rese nel corso del procedimento penale, unitamente alla richiesta di archiviazione e al provvedimento del GIP; - i motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono infondati;

- secondo il costante insegnamento di questa Corte, il decreto di impromuovibilità dell'azione penale, adottato ai sensi dell'art. 408 c.p.p. e ss., non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile, nel caso concreto dal giudice tributario, dal momento che, a differenza della sentenza, la quale presuppone un processo, il provvedimento di archiviazione ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo a preclusioni di alcun genere (Cass. 8 marzo 2001, n. 3423; Cass. 21 ottobre 2005, n. 20355; Cass. 13 aprile 2007, n. 8888; Cass. 18 aprile 2014, n. 8999; Cass. 19 ottobre 2015, n. 21089);

- in materia di contenzioso tributario, se nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (Cass. 24 novembre 2017, n. 28174; Cass. 28 giugno 2017, n. 16262), alcun rilievo specifico assume di per sé il decreto di archiviazione emesso dal giudice penale ex art. 408 c.p.p. che non rientra neppure tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata ai sensi dell'art. 654 c.p.p. (v. già Cass. 8 marzo 2001, n. 3423 con riferimento a fattispecie cui si applicava la previgente disciplina di cui all'art. 12 della legge n. 429 del 1982);

- non è pertanto censurabile la decisione della Commissione tributaria regionale di non attribuire nessuna rilevanza determinante alle dichiarazioni testimoniali assunte nell'ambito del procedimento penale e agli esiti di quest'ultimo a fronte degli ulteriori elementi indizianti ritenuti, con apprezzamento non sindacabile, idonei a fornire la prova circa l'inesistenza delle operazioni contestate dall'Amministrazione finanziaria. Nessuna violazione inoltre sussiste dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, sul divieto di prova testimoniale nel processo tributario, posto che il giudice, nel suo libero convincimento, ha ritenuto che il contenuto delle dichiarazioni rese e acquisite agli atti del giudizio non fosse idoneo a sovvertire il quadro indiziario acquisito;

- il ricorso deve essere pertanto respinto;

- le spese seguono la soccombenza e si liquidano come dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali che si liquidano in euro 5.600,00 per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza