Sentenza del 07/02/2018 n. 2905 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La società XXXX s.r.l. propose ricorso avverso l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate e relativo a maggiori imponibili Ires, Irap ed Iva, per l'annualità 2004, in conseguenza: a) della contabilizzazione e deduzione a fini d'imposizione diretta e detrazione Iva di fatture concernenti operazioni inesistenti rilasciate dalle imprese G.& C. T. s.r.l. e M.A.A. (ritenute prive di effettiva consistenza aziendale in assenza di dichiarazioni annuali, di versamenti d'imposta e per emissione di fatture su contratti di intermediazione non sottoposti a registrazione e privi di indicazione su entità dei compensi e tipo di contratto e di incarico da svolgere); b) della indebita deduzione di costi non di competenza nell'anno 2004 e di non inerenza per spese per alberghi e ristoranti, per nolo di trivella, per acquisto di carburante non documentato e per spese di rappresentanza.

2. La Commissione tributaria della regione Sicilia, con sentenza del 18.05.2009 n.110, in riforma della sentenza di rigetto di primo grado, accolse il ricorso con l'eccezione delle spese per alberghi e ristoranti e per le spese di rappresentanza eccedenti un terzo del loro ammontare, ritenendo che la fattura fosse documento idoneo a dimostrare un costo dell'impresa ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 e, dunque, non spettasse al contribuente provare l'effettività dell'operazione ma all'Amministrazione dimostrare l'inesistenza della stessa e tale prova non era stata fornita; quanto ai costi per ricerche di mercato, per l'acquisto di carburanti e per quelle relativo al nolo di una trivella, la deduzione veniva riconosciuta in presenza di documentazione con fattura ed in relazione a specifiche esigenze dell'impresa, quanto ai costi non di competenza per l'anno 2004 essi andavano dedotti in quanto nell'anno precedente non erano nè liquidi nè esigibili.

Avverso tale sentenza, l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione con cinque motivi. La società contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. L'Agenzia delle entrate, accompagnando ciascun motivo da idoneo quesito, censura: a) con il primo motivo, la violazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 deducendo che la giurisprudenza di questa Corte di cassazione, al contrario di quanto sostenuto nella sentenza impugnata, richiamando Cass. n. 1092 del 5 febbraio 1997 e n. 21953 del 2007, ha affermato che grava sul contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza delle operazioni dichiarate inesistenti; b) con il secondo motivo, insufficiente motivazione su fatto

controverso e decisivo che si ravvisa nella prova della esistenza oggettiva delle fatture attraverso la sola esibizione dei mezzi di pagamento costituiti da titoli bancari; c) con il terzo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 112 c.p.c. in quanto la sentenza impugnata, pronunciando su eccezione in senso stretto, ha ritenuto deducibile il costo per l'acquisto di carburante pari in effetti ad Euro 118.423 e non ad Euro 23.685,57 come indicato in sentenza, sulla considerazione che la società utilizzasse automezzi privi di targa perchè circolanti solo all'interno del cantiere, senza che tale circostanza fosse stata introdotta dalla parte ricorrente in primo grado nè in appello; d) con il quarto motivo, la violazione del D.M. n. 6287 del 7 giugno 1977 e del D.P.R. n. 444 del 10.11.1997 e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la Commissione regionale aveva attribuito rilievo probatorio alle fatture relative all'acquisto del carburante contraddicendo il contenuto del D.M. n. 6287 del 1977 che imponeva che gli acquisti di carburante da parte dei soggetti d'imposta dovessero risultare da apposite annotazioni eseguite in una scheda conforme al modello allegato al D.M. con divieto di rilasciare le fatture di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, salvo le eccezioni non ricorrenti nel caso di specie; e) con il quinto motivo, il vizio di insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 laddove la Commissione tributaria regionale ha ritenuto provato il costo del carburante sulla base della considerazione delle fatture e che la Società utilizzava mezzi privi di targa che circolavano all'interno del cantiere.

2. Il primo motivo è fondato e le ragioni dell'accoglimento determinano l'assorbimento del secondo e del terzo motivo perchè riferiti ad aspetti della questione la cui valutazione dipende dalla esatta applicazione della regola di riparto dell'onere probatorio che dovranno essere valutati in sede di rinvio.

3. Questa Corte di cassazione ha da tempo espresso l'orientamento secondo cui, in tema di operazioni ritenute (come nella specie) in tutto o in parte oggettivamente inesistenti - in relazione alle quali la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno - l'Agenzia ha l'onere di fornire elementi probatori, seppur in forma meramente indiziaria o presuntiva (vd. Cass. Sez. 5 del 09/09/2016 n. 17818; n. 21953 del 2007, n. 9784 del 2010, n. 9108 del 2012, n. 15741 del 2012, n. 23560 del 2012, n. 27718 del 2013, n. 20059 del 2014, n. 26486 del 2014, n. 9363 del 2015; nello stesso senso C. Giust. 6 luglio 2006 C-439/04; 21 febbraio 2006 C- 255/02; 21 giugno 2012 C-80/11; 6 dicembre 2012 C-285/11; 31 novembre 2013, C642/11), del fatto che l'operazione fatturata non è stata mai effettuata (o lo è stata solo parzialmente), dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; con la puntualizzazione che tale prova non può consistere nella mera esibizione della fattura o nell'attestazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poichè la regolarità dei suoi profili formali è, normalmente, funzionale proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. nn. 5406/16; 28683/15, 428/15, 12802/11, 15228/01).

4. Risulta, d'altro canto, altresì reiteratamente affermato nella giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. n. 21980 del 2015, n. 21446 del 2014, n. 24426 del 2013, n. 9108 del 2012, n. 5748 del 2010) che, sia in tema di imposizione diretta sia in tema di Iva, la fattura costituisce elemento probatorio a favore dell'impresa, solo se redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto

prescritti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21 (v.,anche, art. 226 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006).

5. Da tali criteri la decisione impugnata si è evidentemente discostata, incorrendo nelle denunziate violazioni di legge, non avendo, peraltro, minimamente argomentato in merito alle circostanze indiziarie addotte dall'Agenzia a sostegno della denunziata insussistenza delle operazioni fatturate. L'Amministrazione finanziaria ha fornito idonei elementi probatori derivanti da controlli incrociati tra la società ricorrente, la società G. & c. T. s.r.l., esercente l'attività di consulenze per hardware, e la ditta M.A., esercente l'attività di generico servizio alle imprese, dai quali era emerso che i rapporti con la ricorrente erano regolati da scritture private non assoggettate a registrazione.

La natura di "cartiere" delle dette imprese collocate a monte della serie di cessioni è stata tratta dall'accertamento che entrambe avevano omesso di presentare le relative dichiarazioni, avevano omesso i versamenti annuali ed infra - annuali, avevano rilasciato fatture per ingenti importi per prestazioni i cui contratti di riferimento non erano stati registrati ed erano privi di causa, oggetto e dell'indicazione del corrispettivo, con la conseguenza che spettava alla società contribuente, che con tali imprese aveva intrattenuto rapporti commerciali, fornire la prova di aver svolto tali trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che si trattasse di soggetto realmente operativo.

6. Il quarto motivo va accolto con assorbimento del quinto. In particolare, questa Corte di cassazione (Cass. n. 24409 del 30/11/2016, n. 25122 del 2014) ha affermato il principio cui si intende dare continuità che in tema di imposte dirette ed IVA, la possibilità di detrarre dall'imposta dovuta quella assolta per l'acquisto di carburanti destinati ad alimentare i mezzi impiegati per l'esercizio dell'impresa, è subordinata al fatto che le cosiddette "schede carburanti", che l'addetto alla distribuzione è tenuto a rilasciare, rispettino i requisiti di forma e di contenuto richiesti dalla legge e, quindi, siano redatte in conformità al modello allegato al D.P.R. n. 444 del 1997, compresa l'indicazione chilometrica, necessaria a fini antielusivi, non surrogabile da altri documenti.

7. La sentenza impugnata non ha applicato tale principio, ritenendo sufficienti a giustificare la detrazione dell'imposta le sole fatture d'acquisto del carburante al di fuori delle specifiche eccezioni previste dalla disposizione sopra indicata (acquisti da parte dello Stato, di enti pubblici o di autotrasportatori di cose per conto terzi ai sensi del D.P.R. n. 444 del 1977, art. 6), da ciò deriva la violazione della normativa invocata dalla ricorrente e la necessità di valutare la documentazione presente agli atti alla luce del principio riportato.

7. In conclusione, accolti il primo ed il quarto motivo del ricorso e dichiarati assorbiti il secondo ed il terzo nell'accoglimento del primo ed il quinto nell'accoglimento del quarto, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e la causa va rinviata alla Commissione tributaria regionale per la Sicilia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il quarto motivo di ricorso; dichiara assorbiti il secondo, il terzo ed il quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sicilia in diversa composizione che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 22 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 7 febbraio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza