Sentenza del 21/11/2018 n. 30038 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTO

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, veniva rigettato l'appello proposto da P. S.R.L. (in seguito, la contribuente), e confermata la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma (in seguito, CTP) n.487/31/2007, avente ad oggetto due avvisi di accertamento per IRES, IVA, IRAP, interessi e sanzioni, relativi agli anni di imposta 2003 e 2004 in dipendenza di operazioni ritenute soggettivamente ed oggettivamente inesistenti corrispondenti a fatture emesse dalla società terza T. Costruzioni S.r.l..

2. In particolare, le riprese traevano origine da un processo verbale di constatazione del 28.9.2005 e, contro gli avvisi, la contribuente proponeva due distinti ricorsi alla CTP, lamentando, tra l'altro, il vizio di notificazione degli avvisi D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 60, lett. b) bis, la carenza di potere da parte del sottoscrittore di ciascun avviso, la nullità degli avvisi per carenza di motivazione, la carenza di prova e l'infondatezza delle riprese nel merito; si costituiva l'Agenzia resistendo alla domanda e la CTP, riuniti i ricorsi, li rigettava.

3. La contribuente proponeva appello, sostanzialmente riproponendo le doglianze già disattese in primo grado, e producendo una sentenza penale di assoluzione emessa nei confronti del legale rappresentante della società in dipendenza dei fatti oggetto delle riprese, ai fini della dimostrazione della buona fede; la CTR rigettava l'appello.

4. Contro la sentenza d'appello, la contribuente propone ricorso per Cassazione affidato a sette motivi, cui resiste l'Agenzia con controricorso.

DIRITTO

5. Con il primo motivo di ricorso, si censura, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa pronuncia circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, per aver la CTR motivato in modo insufficiente circa lo specifico motivo di appello avanzato dalla contribuente, con cui veniva dedotta la carenza di potere di sottoscrizione degli atti di accertamento posti in essere nei suoi confronti.

Il motivo è inammissibile, in quanto la CTR ha compiuto a riguardo un accertamento in fatto, indicando anche il numero di protocollo dell'atto di delega, accertando la produzione ed allegazione agli atti del documento e, sostanzialmente, la contribuente con il mezzo chiede una

rivalutazione del fatto senza indicare elementi di prova contrari, ritualmente introdotti nel processo, e non considerati dai giudici d'appello.

6. Con il secondo motivo, si deduce, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n.600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, della L. n. 212 del 2000, art. 7 e della L. n. 241 del 1990, art. 3, per aver la CTR confermato le riprese nonostante specifico motivo d'appello, con cui veniva censurata la motivazione per relationem degli avvisi, in particolare la mancata allegazione del p.v.c. elevato nei confronti della contribuente, e di altro p.v.c. contenente dichiarazioni rese dal legale rappresentante della società Tekno Costruzioni S.r.l., utilizzate ai fini delle riprese ed essenziali per il diritto di difesa.

7. Il motivo è infondato. Questa Corte rammenta che, per consolidata interpretazione giurisprudenziale, nel regime introdotto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti. Non è necessario che tali atti siano integralmente riprodotti, essendo sufficiente che sia riprodotto il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti, oggetto, contenuto e destinatari, dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass. 29 gennaio 2008 n. 1906). Orbene, nel caso di specie il rinvio della motivazione degli avvisi al p.v.c. precedentemente elevato contro la stessa contribuente è rispettoso delle previsioni di legge richiamate, anche del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5 e della L. n. 241 del 1990, art. 3, in quanto la contribuente stessa era già stata messa a conoscenza del contenuto del documento essendole stato specificamente indirizzato.

8. Quanto poi al riferimento agli elementi di prova desunti da altro p.v.c. e, in particolare, alle dichiarazioni rese dal legale rappresentante della T. Costruzioni S.r.l., la Corte osserva che gli avvisi danno conto del contenuto rilevante di tali dichiarazioni (es. "Lo S.L. ha dichiarato, altresì, che gran parte delle fatture che emetteva per conto della T. Costruzioni S.r.l., nei confronti dei clienti della stessa, servivano a riscuotere soltanto l'importo IVA"). Inoltre, la contribuente non ha adeguatamente precisato di quali parti dei verbali avrebbe avuto la necessità per integrare la motivazione degli atti impositivi emessi nei propri confronti ai fini di una completa difesa, ossia non ha sostanziato l'allegazione di un concreto pregiudizio per l'attività difensiva, risolvendosi la sua prospettazione su di un piano meramente formale. Ciò è confermato dalla chiara efficacia, precisione e completezza della difesa tecnica svolta nel processo di impugnazione degli avvisi, e la valutazione non si limita ad operare ex post sulla sufficienza della motivazione in base all'effettivo esercizio del diritto di difesa, per l'assenza di lacune specificamente e analiticamente indicate ma, evidentemente perchè gli atti sono adeguatamente completi, consente di dare una prognosi positiva ex ante sulla rispondenza della motivazione degli stessi ai principi giurisprudenziali enunciati dalla giurisprudenza (Cass. 12 luglio 2006, n. 15842).

9. Con il terzo motivo di ricorso, si deduce, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa pronuncia circa un fatto controverso e decisivo della controversia, per non essersi la CTR pronunciata rispetto all'eccepito vizio del procedimento logico adottato dall'Amministrazione, con espresso riferimento all'errata interpretazione e travisamento dei fatti significativi della controversia.

Con il quarto motivo, si censura, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione di norme di diritto in relazione all'art. 2697 c.c., per illegittima inversione dell'onere della prova, in relazione al quarto motivo d'appello con cui era stata censurata davanti alla CTR l'errata interpretazione dei fatti significativi della controversia in oggetto, e il difetto di prova sui presupposti di fatto posti a base degli accertamenti.

Con il quinto motivo, si lamenta, ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, per non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico alla base della decisione che accertato l'inesistenza delle operazioni contestate, senza tener conto degli argomenti critici anche in punto di prova sollevati dalla contribuente.

Con il sesto motivo, si deduce la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo della controversia, in relazione agli artt. 115 e 116 c.p.c., e la violazione del principio di parità delle armi nel processo tributario (artt. 3 e 111 Cost.), per non essere comprensibile l'iter logico-giuridico seguito dalla CTR nell'escludere il valore probatorio della produzione documentale depositata dalla contribuente in primo e secondo grado, a dimostrazione dell'esistenza soggettiva ed oggettiva delle operazioni contestate, e della propria buona fede desumibile anche dall'esito del procedimento penale a carico del legale rappresentante della società, per i medesimi fatti, conclusosi con sentenza di assoluzione.

10. I motivi, strettamente connessi, in quanto afferenti alla medesima ratio decidendi, che ha affermato l'inesistenza oggettiva e soggettiva delle operazioni contestate, sono da trattarsi congiuntamente, e sono infondati, per le ragioni che seguono. La Corte rammenta che, in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, allorchè contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'imposta, assumendo l'esistenza di una fatturazione relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, che il contribuente, al momento in cui ha acquistato il bene o il servizio, sapeva, o avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza, di partecipare ad una operazione fraudolenta posta in essere da altri soggetti (Cass. 5 dicembre 2014 n. 25778). In particolare, in tema di riparto dell'onere della prova circa le contestate operazioni soggettivamente inesistenti, in cui le operazioni sono sempre effettive, l'Amministrazione ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ossia la sua non operatività, oltre che la consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, anche in via presuntiva in quanto avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, essendo

irrilevante la regolare contabilità, la regolarità dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. 20 aprile 2018 n. 9851).

11. Quanto alle operazioni oggettivamente inesistenti, ove la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, l'Amministrazione ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva (Cass. nn. 21953/07, 9363/15; nello stesso senso C. Giust. 6 luglio 2006, C439/04, 31 novembre 2013, C-642/11), del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, e poi spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; tale prova, tuttavia, non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poichè questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. nn. 28683/15, 5406/16). Inoltre, una volta accertata l'assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente, il quale ovviamente sa bene se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il prezzo o corrispettivo (Cass. 14 settembre 2016 n.18118).

12. Orbene, la CTR si è riportata innanzitutto alle dettagliate risultanze del p.v.c., riprodotto integralmente anche nell'epigrafe del ricorso. Tale documento, a differenza di quanto argomentato in ricorso, è idoneo a fondare presunzioni gravi precise e concordanti. In particolare, va tenuto conto che, in tema di accertamenti tributari, il p.v.c. assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità: a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonchè quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese; b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni; c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Cass. 24 novembre 2017 n.28060).

13. Nel caso di specie la contribuente ha contestato il contenuto degli avvisi di accertamento valorizzando elementi di prova risultanti dallo stesso p.v.c. e versando nel processo ulteriore documentazione, anche fotografica, sullo stato dei cantieri. In realtà il p.v.c. evidenzia numerosi elementi di prova rilevanti, quantomeno circa l'oggettiva inesistenza delle operazioni, in particolare il fatto che la T. Costruzioni nel periodo di imposta non ha personale dipendente, non possiede e non ha in locazione beni, automezzi e attrezzature idonee allo svolgimento delle attività di impresa edile e, ad eccezione di una singola fattura di acquisto di Euro 15.000,00 non risulta aver acquistato dall'inizio dell'attività di impresa merce o materiali per la realizzazione di

opere edili; i fornitori della T. Costruzioni hanno dichiarato di non aver rapporti con la stessa. In presenza di tali elementi di prova, risulta dimostrata, in relazione alle operazioni di cui alle fatture contestate, la fittizietà delle operazioni fatturate e, conseguentemente, spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo nemmeno di per sè essere affermata la buona fede in capo alla contribuente, onere che non risulta assolto nonostante la copiosa documentazione versata nel processo dalla contribuente alla luce del valore del p.v.c. consacrato dalla giurisprudenza sopra richiamata.

14. Con il settimo motivo, la contribuente denuncia la violazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo della controversia, per aver la CTR negato che la sentenza di assoluzione del giudice ordinario penale avesse pregio nel processo tributario e, comunque, per aver confermato le riprese per operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nonostante la sentenza definitiva del giudice penale avesse escluso la falsità oggettiva delle operazioni.

15. Il motivo è parzialmente fondato. La CTR ha fatto riferimento alla sentenza del Tribunale Ordinario di Roma, definitiva, di assoluzione del legale rappresentante della contribuente perchè il fatto non costituiva reato, argomentando circa l'inesistenza (oggettiva e soggettiva) delle operazioni contestate. Nel dettaglio, la motivazione dei giudici d'appello valorizza, tra l'altro, l'accertamento penale secondo cui "le prestazioni, di cui alle fatture emesse dalla T. Costruzioni S.r.l. e utilizzate dalla P. S.r.l., non sono state effettuate dalla Polidro, società meramente cartolare, bensì dal sig. S., titolare dell'impresa individuale T. Service". Orbene, alla luce del riparto dell'onere della prova circa le operazioni soggettivamente inesistenti sopra richiamato, ben riassunto da Cass. 20 aprile 2018 n.9851, la fittizietà della società cedente o erogante la prestazione fatturata non esime il giudice del merito dal motivare specificamente circa la consapevolezza da parte della contribuente di essere parte di un'operazione volta ad evadere l'imposta, se del caso valorizzando il compendio istruttorio agli atti e, sul punto, la motivazione della CTR è carente.

16. L'accoglimento del settimo motivo, limitatamente alle operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, in punto di consapevolezza delle operazioni, determina la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla CTR, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo accolto, e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

la Corte: accoglie il settimo motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione, rigetta i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo accolto, e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza