Sentenza del 09/02/2018 n. 3168 - 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 ai maggiori imponibili Ires, Irap ed Iva, accertati per l'annualità 2005 per effetto del riscontro: a) della contabilizzazione e deduzione a fini d'imposizione diretta e detrazione Iva di fatture rilasciate dalle imprese G. & C. X s.r.l. e M.A.A., ritenute prive di effettiva consistenza aziendale in quanto non avevano presentato le dichiarazioni annuali, non avevano effettuato i versamenti d'imposta ed avevano emesso 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, concernenti operazioni inesistenti; b) della indebita deduzione di costi di non competenza nell'anno 2005 e di non inerenza per spese per alberghi e ristoranti, per acquisto di carburante non documentato e spese di rappresentanza.

2. La commissione tributaria provinciale di Caltanissetta con decisione del 20.1.2011 accolse il ricorso nei limiti delle spese per carburanti e per prestazioni di servizi resi per consulenza e la Commissione tributaria della regione Sicilia confermò la decisione con sentenza del 26.1.2015, fondata sulla considerazione che il riconoscimento dei costi per carburante fosse stato supportato dalle fatture d'acquisto correlate ai documenti di possesso delle macchine operatrici di cantiere prive di targa con applicazione della circolare ministeriale n. 39 del 13.7.1977, data l'impossibilità di certificazione degli acquisti. Ritenne, poi, prova idonea dei costi per ricerche di mercato le fatture emesse dalla G. & C. X s.r.l. e l'incasso dei corrispondenti titoli bancari.

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 con il primo motivo denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 132 c.p.c., comma 2 e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., del D.Lgs. 546 del 1992, art. 36.

2. Con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art. 2909 cod. civ. in relazione al fatto che la sentenza impugnata fa rinvio alla sentenza n. 110/21/2009 affermando il suo passaggio in giudicato ma tale sentenza è stata impugnata in cassazione.

3. Con il terzo motivo si deduce la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. giacchè pur essendo la società contumace in appello, la Commissione regionale aveva rilevato eccezioni che solo la parte avrebbe potuto sollevare quale l'impossibilità di certificazione degli acquisti di carburante e la documentazione citata dal giudice di primo grado.

4. Con il quarto motivo si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e del D.P.R. n. 622 del 1972, art. 54 e degli artt. 2727 e 2697 cod. civ. in quanto risulta violato il principio regolatore dell'onere della prova ricadente sul contribuente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Deduce, in particolare, che la giurisprudenza di questa Corte di cassazione, al contrario di quanto sostenuto nella sentenza impugnata, ha affermato che grava sul contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza delle operazioni dichiarate inesistenti.

5. Con il quinto motivo si lamenta la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, del D.P.R. n. 444 del 1997, art. 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 per la violazione della normativa relativa alle modalità di deduzione dei costi per gli acquisti di carburante.

6. Il primo motivo è infondato. In relazione alla inosservanza dell'obbligo di esporre i motivi in fatto ed in diritto della decisione, questa Corte di cassazione ha affermato il principio secondo il quale (Cass. n. 22022 del 21/09/2017) deve considerarsi nulla la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado, qualora la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello. Inoltre, (Cass. S.U. n. 7474 del 2017) ha affermato che in tema di ricorso per cassazione, ove la sentenza di appello sia motivata "per relationem" alla pronuncia di primo grado, al fine ritenere assolto l'onere ex art. 366 c.p.c., n. 6, occorre che la censura identifichi il tenore della motivazione del primo giudice specificamente condivisa dal giudice di appello, nonchè le critiche ad essa mosse con l'atto di gravame, che è necessario individuare per evidenziare che, con la resa motivazione, il giudice di secondo grado ha, in realtà, eluso i suoi doveri motivazionali.

7. Nel caso di specie, a fronte di una motivazione esplicitamente fondata sulla idoneità di fatture e di documentazione di possesso di macchine operatrici prive di targa (al fine di costituire giustificazione dei costi per carburante) e sulla positiva valutazione della documentazione bancaria per i costi relativi ad indagini di mercato, il richiamo alla motivazione di altra sentenza assume carattere non essenziale ma meramente confermativo della seppur sintetica motivazione offerta.

Inoltre, la parte ricorrente non ha adeguatamente riportato le specifiche censure contenute in appello che non avrebbero ricevuto la necessaria risposta, neanche implicita, nella sentenza impugnata.

8. Gli ulteriori motivi, tutti connessi dall'unicità della questione relativa all'onere della prova ed alla conseguente corretta valutazione delle conseguenze delle acquisizioni probatorie e per questo da trattare congiuntamente, sono fondati.

Premesso, infatti, che dalla contumacia della Società appellata deve trarsi l'inevitabile conseguenza logica che la stessa non possa aver addotto a propria difesa peculiari situazioni in fatto non evincibili dagli atti e che la società appellata non aveva dimostrato in alcun modo la sussistenza di un giudicato vincolante, va ricordato che 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 C285/11; 31 novembre 2013, C-642/11), del fatto che l'operazione fatturata non è stata mai effettuata (o lo è stata solo parzialmente), dopo dì 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).

9. 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).

10. 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. X 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.

11. 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.

12. Quanto poi alla deducibilità dei costi per l'acquisto di carburante, 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.

13. 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) e 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.

14. In conclusione, respinto il primo motivo del ricorso ed accolti i rimanenti, 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 rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie i restanti; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sicilia in diversa composizione che regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1 - bis.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 22 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 9 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza