Sentenza del 13/10/2020 n. 22015 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava a (---) un avviso di accertamento sulla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno di imposta 2005 a seguito di una attivita' di controllo derivata dalla richiesta di rimborso del credito IVA di Euro30.000,00 avanzata dal contribuente con mod. VR.

Il controllo evidenziava alcune anomalie contabili relative a 5 fatture contenenti dati incompleti od errati.

Quatto delle fatture risultavano emesse dalla ditta (---) il cui numero di partita Iva era composto di 12 cifre anzicche' di 11. In particolare nella fattura n. (---) risultava aggiunto ologrofamente il nominativo di " (---)", intestatario di una partita Iva coincidente con quella della societa' formalmente emittente, ad eccezione di un numero mancante; inoltre l'importo complessivo delle fatture pari a Euro 115.932,00 non appariva conciliabile con il volume di affari di Euro 39.237.00 dichiarato dalla ditta (---).

La quinta fattura risultava emessa dalla societa' (---) s.r.l. in fallimento che aveva omesso di presentare il Mod Unico SC per il 2005.

Sul presupposto che le fatture erano state emesse per operazioni soggettivamente inesistenti l'ufficio contestava al ricorrente l'indebita deduzione di Euro 96.610,00 ai fini Irpef e Irap (importo derivante dalla somma degli imponibili delle fatture contestate), l'indebita detrazione dell'Iva pari a Euro 19.322,00 e irrogava le sanzioni.

L'avviso di accertamento veniva impugnato davanti la Commissione Provinciale di Teramo, la quale con sentenza n. 53/10 accoglieva parzialmente il ricorso, riconoscendo fondato, nell'atto di accertamento, il solo rilievo relativo alla fattura n. (---).

Dopo la sentenza di primo grado veniva archiviato il procedimento penale a carico del contribuente.

Contro la decisione della Commissione provinciale proponeva appello principale il contribuente e appello incidentale l'Agenzia delle Entrate.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, con sentenza n. 93/2/11, accoglieva totalmente l'appello incidentale dell'Ufficio rigettando, nella sua interezza, il ricorso proposto dal contribuente sul presupposto che non vi fosse prova dell'esistenza delle operazioni contestate.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale (---) propone ricorso per cassazione affidato a sei motivi, illustrati con memoria.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo il ricorrente deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 violazione dell'articolo 115 c.p.c. per omessa rilevazione di fatti non contestati dall'amministrazione in primo grado, ma solo in appello. In particolare lamenta che dovevano essere date per non contestate le circostanze, relative ai documenti prodotti dal contribuente, fatte oggetto, nel corso del giudizio di primo grado, solo di una contestazione generica.

La censura non e' fondata.

Non e' revocabile in dubbio che il principio di non contestazione, di cui all'articolo 115 c.p.c., comma 1, si applichi anche nel processo tributario, ma, attesa l'indisponibilita' dei diritti controversi, esso riguarda esclusivamente i profili probatori del fatto non contestato, e sempreche' il giudice, in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo, non ritenga di escluderne l'esistenza (Cass. n. 1384/2016; Cass. 2015 n. 2196; Cass. n. 13834/2014).

Nella specie, come riscontrabile dagli stessi stralci degli scritti difensivi delle parti, l'Ente impositore ha sempre negato l'esistenza delle operazioni contestate non ritenendone provati dal contribuente i presupposti.

Questa Corte (Cass. civ., 6 febbraio 2015, n. 2196) ha precisato, in primo luogo, che la non contestazione, assurta dopo la novellazione dell'articolo 115 c.p.c., a principio generale del processo, e come tale suscettibile di essere applicato anche nel giudizio tributario, seppure al netto della specificita' dettata dalla non disponibilita' dei diritti controversi nel processo de quo, concerne esclusivamente il piano (probatorio) dell'acquisizione del fatto non contestato, ove il giudice non sia in grado di escluderne l'esistenza in base alle risultanze ritualmente assunte nel processo.

Inoltre, va considerato che il principio di non contestazione, trova qui comunque un limite strutturale insito nel fatto che l'avviso di accertamento (o di rettifica) non e' l'atto introduttivo del processo quanto piuttosto l'oggetto (immediato), per lo meno nei casi in cui venga in questione la pretesa fiscale in esso riportata, sicche' la cognizione del giudice e' limitata dai profili che siano stati contestati col ricorso, e anche laddove, in base al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 23 l'attenzione sia rivolta (come nella specie) alle difese dell'amministrazione pubblica resistente, e si intenda sottolineare che la parte resistente deve all'atto della costituzione in giudizio esporre "le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente", indicando "le prove di cui intende valersi" e proponendo "altresi' le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio", non per questo puo' trascurarsi che l'amministrazione fonda la pretesa su un atto preesistente al processo, nel quale i fatti costitutivi sono stati gia' allegati in modo ovviamente difforme da quanto dal contribuente ritenuto.

Ne consegue che l'onere di completezza della linea di difesa, che in concreto si desume dal suddetto articolo 23, per quanto interpretato in coerenza col principio di non contestazione oggi desumibile dall'articolo 115 c.p.c., non puo' essere considerato come base per affermare esistente, in capo all'amministrazione, un onere aggiuntivo di allegazione rispetto a quanto gia' dedotto nell'atto impositivo; sicche', in definitiva, con riferimento alla fattispecie, e' nell'atto impositivo che va ricondotta l'affermazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della inesistenza delle operazioni e della contestazione della documentazione relativa alle fatture contestate.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 56 e della L. n. 212 del 2000, articolo 7 nonche' dell'articolo 101 c.p.c. e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57. Il ricorrente lamenta che la CTR non aveva rilevato che la motivazione dell'avviso non specificava se ricorreva una ipotesi di inesistenza soggettiva o oggettiva della fatturazione di acquisto e aveva rigettato il ricorso non sulla base delle motivazioni contenute nell'atto impugnato, ma di quelle integrative e/o modificative formulate.

La censura non e' fondata.

Il motivo non si profila autosufficiente per non essere stato riportato lo stralcio dell'atto processuale da cui si desume la consistenza della censura e la sua puntuale rappresentazione.

In base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'articolo 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruita' della motivazione dell'avviso di accertamento, e' necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso (Cass. 16147/2017).

In ogni caso, secondo il costante insegnamento di questa Corte, l'avviso di accertamento, costituente l'atto con il quale l'Amministrazione esercita la propria pretesa tributaria nei confronti del contribuente, soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 56 ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur" (Cass. 27800/2019), circostanza nella specie certamente avvenuta.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione degli articoli 6, 7, 10 e 12 dello statuto del contribuente, L. n. 212 del 2000, in materia di contraddittorio amministrativo anticipato, lamentando che la CTR aveva ritenuto non obbligatorio il contraddittorio nel genere di accertamenti oggetto di causa, anche alla luce della giurisprudenza comunitaria.

La censura non e' fondata anche se deve essere corretta la motivazione della sentenza della CTR.

Le Sezioni Unite di questa Corte (sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823), hanno affermato per i controlli c.d. a tavolino che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. "a tavolino"". La medesima decisione ha inoltre sancito la necessita' di operare, per i tributi armonizzati, una "prova di resistenza" ai fini della valutazione del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, in determinati casi: "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria e' gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidita' dell'atto purche' il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non e' rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicche' esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito".

Nella specie, si osservi che i riscontri sulla cui base l'ufficio nega la rilevanza delle fatture di acquisto originano dall'esame di una documentazione prodotta dalla ditta ricorrente con una richiesta di rimborso.

Il ricorrente censura la mancata attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, ma in nessuno degli atti processuali, trascritti nella parte di interesse dallo stesso contribuente, riferisce quali elementi rilevanti avrebbe potuto fornire in sede di contraddittorio. Del tutto apodittica appare l'affermazione che l'esito del giudizio sarebbe stato diverso se gli stessi dati forniti unilateralmente dal ricorrente nel processo fossero stati oggetto di verifica "collaborativa" nel corso dell'istruttoria predibattimentale. La CTR ha, peraltro, non solo affermato che le anomalie formali deponevano univocamente per una "non reale esistenza delle operazioni di acquisto", ma ha anche esaminato la documentazione integrativa prodotta dal contribuente affermando che "la documentazione integrativa dimostrerebbe unicamente che il contribuente potrebbe aver intrattenuto rapporti commerciali con l'estero, giammai che la merce di cui alle dette fatture abbia costituito l'oggetto della effettiva commercializzazione che si ricava dalla fatturazione".

4. Con il quarto motivo, a sua volta articolato i due motivi, il ricorrente deduce, in via subordinata rispetto al terzo, violazione dell'articolo 2697 c.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3 per erronea applicazione dell'onere della prova, nonche' omessa motivazione su circostanza decisive e controverse, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Lamenta che la CTR non aveva ritenuto l'impossibilita' di fornire la prova negativa della non inesistenza dell'operazione e della estraneita' del contribuente e lamenta la mancata valutazione della documentazione in entrata della merce, il trasporto della stessa, il pagamento dell'acquisto e della rivendita e della prestazione di servizi fruita.

La censura non e' fondata.

Nell'avviso e' stato contestato, tra l'altro, quanto a quattro delle cinque fatture oggetto di accertamento, che nelle fatture emesse dalla ditta (---) il numero di partita Iva non risultava

corretto in quanto composto da 12 cifre, anzicche' da 11. Nella fattura n. (---), inoltre risultava aggiunto a penna il nominativo di " (---)" che dai dati presenti in anagrafe tributaria risultava intestatario di una partita Iva n. (---) coincidente in toto (ad eccezione di una cifra mancante) con quella della societa' formalmente emittente (---). Nella quinta fattura mancava la data di emissione.

Della regolarita' formale delle fatture un imprenditore minimamente attrezzato e' in grado di avvedersi.

Questa Corte ha affermato che, in tema di distribuzione dell'onere della prova, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti la deducibilita' di costi indicati in fattura (in quanto, ad esempio, ritenuti relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti), va, affermato il principio secondo il quale la fattura - di regola, salva l'ipotesi di contabilita' inattendibile - e' documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, come si evince dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 21, purche', pero', sia redatta in conformita' ai requisiti di forma e contenuto ivi prescritti (cfr. articolo 226 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) (tra le altre, Cass. nn. 5748 del 2010 - secondo la quale l'omessa indicazione nelle fatture dei dati prescritti dal citato articolo 21 integra quelle gravi irregolarita' che, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, legittimano il ricorso all'accertamento induttivo del reddito imponibile, 9108 del 2012, 24426 del 2013).

Ne deriva che l'irregolarita' della fattura, nel senso anzidetto, fa venir meno la presunzione della verita' di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo: ben puo', in definitiva, l'Amministrazione limitarsi a contestare l'effettivita' di operazioni indicate in fatture irregolari e ritenere, pertanto, indeducibili i costi nelle stesse indicati (Cass. 21446/2014).

La CTR ha fatto corretta applicazione di tale principio, affermando che le anomalie formali deponevano univocamente per una "non reale esistenza delle operazioni di acquisto". Quanto alla documentazione integrativa prodotta dal ricorrente la CTR ha affermato che "gli ulteriori allegati del (---) non contribuiscono in alcun modo a colmare quelle lacune probatorie e o anomalie iniziali: tutto volendo ammettere la documentazione integrativa dimostrerebbe unicamente che il contribuente potrebbe aver intrattenuto rapporti commerciali con l'estero, giammai che la merce di cui alle dette fatture abbia costituito l'oggetto della effettiva commercializzazione che si ricava dalla fatturazione di cui sopra".

Le censure motivazionali non conferiscono al giudice di legittimita' il potere di riesaminare il merito della vicenda, bensi' la sola facolta' di controllare - sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale - le argomentazioni svolte dal giudice di merito, cui "spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad essi sottesi, dando cosi' liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge" (ex multis, Cass. n. 742/2015).

Di conseguenza, il preteso vizio di motivazione "puo' dirsi sussistente solo quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato (o insufficiente) esame dei punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero quando esista insanabile contrasto tra le argomentazioni complessivamente adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione" (ex multis, Cass. n. 8718/2005). Inoltre, l'omissione o insufficienza della motivazione resta integrata solo a fronte di una totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero di una palese illogicita' del tessuto argomentativo, ma non anche per eventuali divergenze valutative sul significato attribuito dal giudice agli elementi delibati, non essendo il giudizio per cassazione un terzo grado di merito (Cass. S.U. n. 24148/2013; Cass. n. 12779/2015 e n. 12799/2014).

Del resto, esercitandosi l'ufficio motivazionale su un percorso argomentativo che presuppone, in ragione della natura presuntiva dell'accertamento, la selezione del materiale indiziario e quindi la valutazione degli elementi provvisti della necessaria concludenza probatoria, il riesame di essi che si richiede laddove non siano evidenziabili vizi logici, costituisce accertamento di merito che esula notoriamente dai limiti del controllo di logicita' della motivazione affidato a questa Corte.

La CTR ha dato conto di avere esaminato gli elementi forniti ed ha effettuato una adeguata disamina della realta' fattuale, rendendo, cosi', possibile il controllo sulla logicita' del ragionamento sviluppato per giungere alla rassegnata decisione.

5. Con il quinto motivo il ricorrente deduce, in via subordinata, la violazione del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, commi da 1 a 3 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 chiedendo l'applicazione del ius superveniens.

Il rilievo e' fondato.

Il Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, comma 2, come convertito nella L. 26 aprile 2012, n. 44, costituente ius superveniens applicabile alla controversia in forza del successivo comma 3 - a tenore del quale "le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dalla L. 24 dicembre 1997, n. 537, articolo 15, comma 4 bis, previgente ("Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, tuir, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attivita' qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti"), anche per fatti, atti o attivita' posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove piu' favorevoli..." -, ha infatti stabilito che, "ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi", ed ha previsto "in tal caso" l'applicazione di una sanzione amministrativa. In ipotesi siffatte grava pertanto sul contribuente l'onere di provare che i componenti positivi, che si duole abbiano nell'accertamento concorso alla formazione del reddito, siano anch'essi fittizi perche' ricavi "correlati", vale a dire "direttamente afferenti" a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati". (Cass. 21189/2014; 27821/2013; 25967/2013).

All'accertamento conseguente provvedera' il giudice di rinvio.

6.Con il sesto motivo il ricorrente deduce in via ulteriormente subordinata, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 l'omessa pronuncia sui motivi sollevati in primo grado e in appello su profili sanzionatori. Lamenta che la CTR non aveva pronunciato sulla domanda subordinata di annullamento della parte sanzionatoria dell'atto.

La censura e' inammissibile.

La CTR ha accolto "per intero il gravame incidentale dell'Agenzia delle Entrate, con reiezione conseguente di tutte le ragioni dell'impugnazione principale". Non vi e' stata, dunque, alcuna omessa pronuncia, avendo la CTR rigettato nella sua interezza il ricorso proposto dal contribuente.

Deve essere conseguentemente accolto il quinto motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione e la sentenza cassata con rinvio alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione anche per le spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Accoglie il quinto motivo di ricorso nei sensi di cui in motivazione, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione anche per le spese del presente giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza