Sentenza del 28/01/2021 n. 1875 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione Tributaria regionale del Lazio accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Roma (n. 158/32/2012), che aveva dichiarato estinto il processo per intervenuta cessazione della materia del contendere, come peraltro richiesto proprio dalla Agenzia delle entrate, nel processo instaurato dalla (---) s.r.l. contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate per gli anni 2004 e 2005. Il giudice di appello evidenziava che, in realta', la societa' aveva aderito al condono di cui al Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, articolo 39, comma 12, solo per l'anno 2005, in ragione della soglia condonabile dei 20.000 Euro, mentre per il 2004 la ripresa a tassazione riguardava il reddito di Euro 241.739,45, per i canoni di affitto ricevuti dalla (---), con imposte per Euro 48.348,00. Inoltre, dalla documentazione emergeva che la venditrice (---) s.r.l. non aveva una sede legale e non era stato rinvenuto alcun documento contabile, in ragione del furto dell'auto ove era depositata la documentazione della societa', peraltro non denunciato alle autorita'. La societa' non aveva, comunque, fornito la prova contraria in ordine ai reali pagamenti ed alle riscossioni relativi alla compravendita immobiliare.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la societa'.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione la societa' deduce la "nullita' dell'impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma per omessa pronuncia, da parte dei giudici di secondo grado, sull'eccezione preliminare proposta dalla societa' contribuente nel proprio atto di controdeduzioni circa l'inammissibilita' dell'appello dell'Agenzia delle entrate per violazione del combinato disposto dell'articolo 306 c.p.c., comma 1, del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 1, comma 2, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto, dinanzi al giudice di appello, il rappresentante della Agenzia delle entrate aveva fatto presente che "la pretesa fiscale si" era "definita con conseguente intervenuta cessazione della materia del contendere". In base a tale dichiarazione la Commissione provinciale aveva dichiarato estinto. La societa' aveva, allora, dedotto la inammissibilita' dell'appello proposto dall'Agenzia, avendo la stessa, con la dichiarazione sopra riportata, "rinunciato alla domanda" formulata nel proprio atto di costituzione in giudizio, consistente nella richiesta di conferma della legittimita' dell'impugnato avviso di accertamento. Su tale eccezione la Commissione regionale non si e' pronunciata.

1.1. Tale motivo e' infondato.

1.2. Invero, la Commissione tributaria ha espressamente rigettato l'eccezione sollevata dalla societa', affermando che "in via pregiudiziale", "la manifestazione di volonta' della parte e' viziata da errore di fatto, errore nella dichiarazione dell'oggetto della controversia che era l'avviso di accertamento e non invece la cartella di pagamento".

Inoltre, la Commissione regionale, accogliendo l'appello della Agenzia delle entrate nel merito, ha evidentemente superato e rigettato l'eccezione preliminare di inammissibilita' dell'appello. Si sarebbe, dunque, in presenza di un rigetto implicito.

2.Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta I "nullita' della impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma per violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4. Motivazione apparente, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto la sentenza della Commissione regionale non contiene alcuna motivazione in ordine al rigetto della eccezione preliminare di inammissibilita' dell'appello sollevata dalla societa' in sede di controdeduzioni nel giudizio di appello. Per la societa', avendo l'Agenzia delle entrate "rinunciato agli atti del giudizio" ai sensi dell'articolo 306 c.p.c., comma 1, sarebbe stato inammissibile l'appello presentato dopo la dichiarazione di estinzione del giudizio, provocata proprio dalla dichiarazione della Agenzia delle entrate di avvenuta cessazione della materia del contendere per intervenuto condono.

2.1. Il secondo motivo e' infondato.

2.2. Invero, la motivazione della decisione, non solo e' graficamente presente, ma chiarisce le ragioni del rigetto della eccezione di inammissibilita' dell'appello sollevata dalla contribuente.

In particolare, il giudice di appello rileva che il rappresentante della Agenzia delle entrate solo per errore, nel corso del giudizio di prime cure, aveva chiesto dichiararsi la cessazione della materia del contendere ("la manifestazione di volonta' della parte e' viziata da errore di fatto, errore nella dichiarazione dell'oggetto della controversia"). L'aggiunta da parte del giudice di appello, in ordine all'oggetto della controversia, che era costituito da un avviso di accertamento e non da una cartella di pagamento", non elide l'efficacia argomentativa della prima parte della motivazione sul punto, sicche' non si e' in presenza di una motivazione solo apparente.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione di legge. Violazione del combinato disposto degli articoli 306 c.p.c., comma 1, e Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 1, comma 2. Inammissibilita' dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto l'Agenzia delle entrate, nel corso del giudizio di primo grado, ha chiesto dichiararsi la cessazione della materia del contendere. Pertanto, l'Agenzia delle entrate avrebbe rinunciato alla domanda, consistente nella richiesta di conferma della legittimita' dell'impugnato avviso di accertamento. Con la proposizione dell'appello, quindi, l'Ufficio tenterebbe di "riaprire" un giudizio che era stato ormai dichiarato estinto, cui aveva espressamente rinunciato. Inoltre, in nessun atto processuale si e' fatto riferimento ad una "cartella", come erroneamente affermato dal giudice di appello nella motivazione della sentenza. L'Agenzia, poi, e' attrice "in senso sostanziale", sicche' la richiesta da essa avanzata dinanzi al giudice di primo grado avrebbe comportato la rinuncia alla propria pretesa nei confronti della societa' contribuente.

3. Il terzo motivo e' infondato.

3.1. Invero, la richiesta del funzionario della Agenzia delle entrate di dichiarazione di cessazione della materia del contendere non puo' essere qualificata, come pretende la societa' ricorrente, come rinuncia alla pretesa tributaria, con riferimento ad entrambe le annualita', 2004 e 2005. Non v'e' stata, dunque, la asserita "rinuncia alla domanda" formulata dalla Agenzia nel suo atto di costituzione in giudizio, "consistente nella richiesta di conferma della legittimita' dell'impugnato avviso di accertamento".

3.2. Va chiarito, anzitutto, che la fase "anomala" del processo, anche tributario, costituita dalla "estinzione", e' del tutto autonoma rispetto a quella che caratterizza il processo civile.

Nell'ambito del processo civile si distingue la rinuncia alla "domanda", che rientra nei poteri del difensore e non richiede l'accettazione della controparte, ne' forme particolari (Cass., sez. 3, 19 dicembre 2019, n. 33761; Cass., n. 8327/2002; Cass. n. 1439/2002), dalla rinuncia "agli atti", disciplinata dall'articolo 306 c.p.c., che consiste nella espressa dichiarazione dell'attore di voler porre fine al processo senza giungere ad una pronuncia di merito sulla domanda da lui proposta. Diversa ancora e', nel processo civile, la rinuncia alla "azione", che costituisce un atto negoziale, idoneo ad incidere sul diritto sostanziale fatto valere in giudizio, in quanto tale evento conduce al rigetto nel merito della domanda, costituendo un atto di disposizione del diritto in contesa (Cass., sez. 2, 19 febbraio 2019, n. 4837; Cass., n. 8182/2007). La cessazione della materia del contendere, poi, si differenzia dalla rinuncia agli atti, in quanto nel primo caso viene totalmente a mancare la situazione di contrasto tra le parti per essere sopravvenute nel corso del processo determinate circostanze (Cass., n. 1205/2003).

3.3. Nel processo tributario sono previste tutte le ipotesi di "rinuncia", si' da costituire un settore autosufficiente, che non richiede innesti da parte del codice di rito civile. Il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 44, disciplina la rinuncia al "ricorso", che si inquadra nella rinuncia "agli atti del giudizio" e si differenzia dalla rinuncia all'azione. La prima, infatti, incide solo sul processo in corso e non osta alla successiva proposizione in un nuovo giudizio della stessa domanda. Con la rinuncia "all'azione", invece, si rinuncia al diritto a far valere le proprie ragioni in giudizio. Il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 45, poi, disegna l'istituto della estinzione del processo per inattivita' delle parti e lo stesso decreto legislativo, articolo 46, si occupa, in modo espresso, a differenza del processo civile, della estinzione del giudizio per "cessazione della materia del contendere".

3.4. Per questa Corte, in tema di contenzioso tributario, la distinzione fra rinuncia al ricorso e rinuncia alla pretesa sostanziale, consacrata nel combinato disposto degli articoli 306 e 310 c.p.c., ancorche' non riprodotta integralmente nel Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 44, 45 e 46, deve considerarsi di carattere generale applicabile anche al processo tributario, in virtu' del generale rinvio contenuto nel Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 1 (Cass., sez. 5, 29 dicembre 2010, n. 26292).

Inoltre, questa Corte, a sezioni unite (Cass., sez. un., 27 gennaio 2016, n. 1518; anche Cass., Sez. 5, 15 giugno 2007, n. 14007), ha chiarito che il "condono fiscale" ha carattere meramente procedurale e costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, ai sensi del

Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 46, il quale prevede l'ipotesi specifica di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, costituita dai "casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge". Il condono ha, dunque, "funzione deflattiva", in quanto consente la definizione di una lite in corso o potenziale garantendo la riscossione di un credito erariale incerto. Pertanto, si afferma che la sanatoria derivante dal condono e' l'effetto potestativo riconosciuto dalla legge alla adesione oblativa, ivi prevista senza che il fisco possa esercitare alcun potere decisorio. L'istituto del condono opera, infatti secondo meccanismi di diritto pubblico diversi dalla modificazione negoziata dell'obbligazione per via di novazione. La materia fiscale, invero, ricade nel "nocciolo duro" delle prerogative del potere di imperio, poiche' predomina la natura pubblica del rapporto tra contribuente e collettivita' (Cedu in causa Ferrazzini). In ordine alla sussistenza di una istanza di definizione della lite pendente, allora, il giudice tributario ha il potere-dovere di compiere tale verifica, anche in via ufficiosa, sicche', trattandosi di pronuncia che estingue la lite e si riflette sulla stessa esistenza del processo, il giudice tributario e' tenuto a esaminare la legittima applicazione del condono. Trattasi di questione ufficiosa, costituente una eccezione in senso lato, e non in senso stretto, di ordine pubblico, che s'impone al giudice ove rilevata o rilevabile in via ufficiosa dagli atti del giudizio. Il giudice deve, dunque, considerare e rilevare d'ufficio il fatto della avvenuta estinzione dell'obbligazione verso l'Erario, essendo gli obblighi tributari obbligazioni pubbliche il cui contenuto e' interamente determinato da norme vincolanti e sottratto all'incidenza di poteri discrezionali degli enti impositori.

Pertanto, non puo' ritenersi che quando il funzionario della Agenzia delle entrate ha, per errore, chiesto dichiararsi la cessazione della materia del contendere per intervenuto condono in riferimento ad entrambi gli anni (2004 e 2005), abbia rinunciato alla pretesa erariale, proprio perche' tale richiesta doveva essere vagliata compiutamente dal giudice, nell'ambito del proprio potere decisorio, trattandosi di materia pubblicistica. L'errore del giudice puo', dunque, essere emendato in sede di impugnazione e cio' ha fatto l'Agenzia delle entrate proponendo l'appello avverso la sentenza di prime cure che, per errore, aveva dichiarato cessato la materia del contendere per entrambe le annualita', mentre il condono ineriva solo all'anno 2005.

3.5. Del resto, la cessazione della materia del contendere non puo' essere pronunciata se permane l'interesse delle parti alla prosecuzione del giudizio anche nelle fasi di gravame, ove sopravvivendo il contrasto (Cass., sez. L, 5 agosto 2003, n. 11820), come nel caso in esame. Infatti, la cessazione della materia del contendere e' esclusa dal comportamento processuale della parte che abbia proposto ricorso per cassazione (Cass., sez.un., 21 novembre 2006, n. 24662).

3.6. Nel processo tributario, la dichiarazione di cessazione della materia del contendere presuppone che sia venuta meno ogni questione controversa tra il contribuente e l'Erario, e quindi non puo' essere pronunciata quando il contribuente abbia aderito ad un condono che riguardi le sole sanzioni previste per il tardivo od omesso pagamento (Cass., sez. 5, 11 giugno 2007, n. 13558). Del resto, quando all'anno 2005 le imposte erano superiori alla soglia di Euro 20.000,00 fissata dall'articolo 39, comma 12, del Decreto Legge 98/2011.

3.7. Ne' sussiste un errore revocatorio. Invero, per questa Corte il ricorso per cassazione avverso una sentenza di appello dichiarativa della cessazione della materia del contendere, con il quale si censuri tale pronuncia in quanto erroneamente fondata sulla supposizione di un fatto in realta' insussistente, e' inammissibile, essendo un tale errore denunciabile con lo strumento della revocazione ai sensi dell'articolo 395 n. 4 c.p.c. (Cass., sez. un., 18 RGN 19634 2014 maggio 1992, n. 5940; Cass., sez. 6-5, 15 marzo 2018, n. 6464). Tuttavia, nel caso esaminato dalle sezioni unite si tratta di due parti che avevano concluso rassegnando le rispettive diverse conclusioni, mentre il giudice aveva ritenute che le stesse avessero avanzato le medesime conclusioni; di qui l'errore revocatorio, avendo il giudice supposto l'esistenza di un fatto (le conclusioni congiunte) in realta' insussistente (avendo le parti concluso in modo difforme l'una dall'altra). Il fatto non era, quindi, "controverso" tra le parti, che aveva rassegnato conclusioni difformi l'una dall'altra e non potevano neppure immaginare che il giudice avrebbe potuto ritenerle conformi.

Nel caso in oggetto, invece, la questione del condono era controversa, in quanto le parti se ne sono occupate nei loro scritti difensivi, sicche' l'eventuale errore del giudice ben poteva essere censurate in sede di legittimita', e non con lo strumento della revocazione, limitato ai casi di fatti "non controversi", inficiati da una errata percezione della realta' obiettiva da parte del giudice.

L'errore di fatto che puo' dare luogo alla revocazione ex articolo 395 c.p.c., n. 4, deve essere frutto di "supposizione" e non di valutazione o di giudizio (Cass., sez. L., 12 aprile 2001, n. 5515). Nel caso che ci riguarda l'errore e' stato frutto di "giudizio" da parte del giudice che ha esteso il condono ad una annualita' per la quale non era stato chiesto, anche se il tema del "condono" e dei suoi "effetti" era oggetto di specifica controversia tra le parti.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "nullita' della impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma per violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4. Motivazione apparente, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto la contribuente ha eccepito sin dal primo grado di giudizio che l'avviso di accertamento era illegittimo per insufficiente e contraddittoria motivazione. In quanto, da un fato, nell'avviso di accertamento si dava atto di non voler procedere al recupero di costi indeducibili per Euro 2.910.911,02 perche' afferenti ad operazioni "esistenti", come pure di non voler procedere al recupero della imposta per Euro 826.000,00 in quanto l'operazione era ritenuta "inesistente", ma poi si procedeva alla contestazione della operazione di cessione della (---) s.r.l. in favore della (---) s.r.l. dei canoni riscossi dalla (---) s.r.l., locataria dell'immobile venduto dalla (---) alla (---). La (---) s.r.l., allora, era esistente per procedere alla vendita del capannone alla (---), che si era accollata parte del mutuo acceso dalla alienante (---) presso la (---), ma era "inesistente" per la successiva operazione di cessione del canone di locazione in suo favore da parte della (---).

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "l'omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti. Illegittimita' dell'impugnato avviso di accertamento per insufficienza e contraddittorieta' della motivazione", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto del fatto che la (---) s.r.l., ritenuta societa' inesistente, ha concluso una compravendita immobiliare con la contribuente, la quale ha acquistato l'immobile e si e' accollata il mutuo accesso dalla societa' alienante presso la (---). Inoltre, dopo la vendita, la (---) ha emesso in data 28-2-2004 una nota di credito dell'importo di Euro 727.931,09, a parziale

storno del corrispettivo della vendita. La (---) ha, prima, inviato una lettera alla contribuente il 26-2-2004 per la rinegoziazione del corrispettivo della vendita. Tali fatti, esposti dalla contribuente negli atti di causa (ricorso in primo grado, memoria illustrativa, controdeduzioni in appello) non sono stati in alcun modo tenuti in considerazione dalla Commissione regionale. Tali fatti sono decisivi, in quanto il giudice di appello ha ritenuto l'inesistenza della (---) s.r.l., pur se la stessa e' stata ritenuta esistente dalla Agenzia delle entrate per tutte le operazioni anteriori alla locazione. Non si comprende come una societa' inesistente possa aver ottenuto un mutuo dalla BNL, come lo abbia ceduto ad altra societa', come abbia potuto rinegoziare il corrispettivo di una compravendita mediante l'emissione di una nota di credito e l'invio di una proposta di riduzione del corrispettivo.

6. Con il sesto motivo la ricorrente si duole della "nullita' della sentenza. Violazione dell'articolo 116 c.p.c., comma, 1, in tutti i gradi precedenti del presente giudizio, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto il giudice di appello ha omesso di valutare gli elementi istruttori offerti dalla societa'.

7. Con il settimo motivo la ricorrente lamenta la "violazione di legge. Violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, comma 2, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 56, comma 5. L'impugnato avviso di accertamento e' illegittimo per insufficienza e contraddittorieta' della motivazione", in quanto l'avviso di accertamento si limita a rinviare ad un atto (processo verbale di constatazione) il cui contenuto e' stato contraddetto nelle conclusioni dell'avviso di accertamento.

8. Con l'ottavo motivo di impugnazione la ricorrente si duole ella "nullita' della impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma per violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4. Motivazione apparente, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto le fatture emesse dalla (---) nei confronti della contribuente, a fronte della cessione dei canoni di locazione, erano relative ad operazioni effettive, come risultava anche dalla sentenza del giudice ordinario di Velletri che aveva assolto il legale rappresentante della contribuente.

9. Con il nono motivo di impugnazione la ricorrente deduce "l'omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti. Le fatture emesse dalla societa' (---) s.r.l. nei confronti della societa' (...) s.r.l. a fronte della cessione dei canoni riscossi dalla societa' (---) s.r.l., locataria dell'immobile compravenduto, fino al mese di gennaio 2005, sono relative ad operazioni esistenti", in quanto non si e' tenuto conto di fatti decisivi per il giudizio, costituiti dalla cessione dei canoni di locazione riscossi dalla (---), dall'accordo intervenuto tra la contribuente e la (---) (venditrice del capannone) per la rinegoziazione dei prezzo, del mancato rilascio dell'immobile da parte della locataria (---) s.r.l., della effettiva operazione commerciale di compravendita, della validita' della nota di credito emessa da (---) s.r.l. il 28-22004.

10. Con il decimo motivo la ricorrente deduce la "nullita' della sentenza. Violazione dell'articolo 116 c.p.c., comma 1, per omessa valutazione di elementi istruttori offerti dalla societa' in tutti i gradi precedenti del presente giudizio".

10.1. I motivi quarto, quinto, ottavo e nono, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

10.2. Invero, dal contenuto dell'avviso di accertamento, per come riportato dalla societa' nel ricorso per cassazione, nei suoi caratteri essenziali, e' emerso che l'operazione intercorsa tra la (---) e la contribuente (---) s.r.l. e' stata molto complessa.

La (---) ha acceso un mutuo con la (---). Successivamente la contribuente si e' accollata il mutuo per la somma di Euro 491.157,89. La contribuente, infatti, ha acquistato, in data 2-2-2004, il capannone industriale della (---) per la somma di Euro 4.130.000,00, oltre Iva per Euro 826.000,00, pagando parte del prezzo con l'accollo del predetto mutuo. La (---) ha poi emesso una nota di credito in favore della (---) per la somma di Euro 727.931,09, inviando anche una lettera il 26-2-2004 per la rideterminazione del corrispettivo della vendita, in quanto l'immobile era locato alla (---) s.r.l., che non aveva inteso rilasciarlo. La (---) ha poi locato il capannone alla (---) a partire dal marzo 2004 fino al gennaio 2005.

La Guardia di finanza aveva ritenuto inesistente l'operazione commerciale "per la parte eccedente" l'accollo del mutuo per Euro 491.157,89) e "per la parte eccedente" il corrispettivo della vendita (Euro 727.931,09). Pertanto, aveva ripreso a tassazione i costi indeducibili asseritamente sostenuti dalla contribuente (Euro 4.130.000,00 - Euro 491.157,89 - Euro 727.931,09).

L'Agenzia delle entrate, invece, non ha contestato l'inesistenza (parziale) delle operazioni sin ad ora concluse, mentre ha ritenuto come unica operazione oggettivamente inesistente la cessione dei canoni di locazione dovuti dalla (---) alla (---), per l'importo di Euro 241.739,44, per l'anno 2004 e per Euro 23.258,96 per l'anno 2005 (per il quale poi vi e' stato il condono), in capo alla (---) s.r.l., ritenuta societa' inesistente.

Per l'Agenzia delle entrate l'operazione del valore di Euro 4.130.000,00 di cui Euro 826.000 per Iva, non era fittizia, poiche' la (---) non aveva "patrimonializzato" l'importo dell'acquisto del capannone, non influenzando il conto economico e "non variando l'utile di esercizio". Pertanto, l'Agenzia non procedeva al recupero di costi non deducibili per Euro 2.910.911,02 ne' al recupero dell'Iva per Euro 826.000,00.

L'Ufficio riprendeva, invece, a tassazione l'omessa dichiarazione di ricavi per Euro 241.993,45, concernente i canoni di locazione mensili percepiti dalla (---) e, ai fini Iva, l'omessa dichiarazione di operazioni imponibili per Euro 241.739,45.

10.3. Orbene, per questa Corte, con riferimento alla detraibilita' dell'Iva ed alla deducibilita' dei costi nel caso di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, la fattura, di regola, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e alla deducibilita' dei costi in essa annotati, per cui spetta all'Ufficio di dimostrare il difetto delle condizioni per l'insorgenza di tale diritto (Cass., sez. 5, 14 maggio 2020, n. 8919).

Tale prova puo' essere fornita anche mediante elementi indiziari e presuntivi, poiche' la prova presuntiva non e' collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito puo' attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass., n. 9108 del 6 giugno 2012, Cass., sez. 5, 14 maggio 2020, n. 8919).

Pertanto, in caso di ripresa per operazioni oggettivamente inesistenti, quali quelle in contestazione nel caso di specie, ove la fattura costituisca 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., 30 ottobre 2018, n. 27554; Cass., nn. 21953/2007; 9263/2015), del fatto che l'operazione fatturata non e' stata effettuata (Corte Giustizia 4 giugno 2020, n. 430); successivamente spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

Tale prova, pero' non puo' consistere nella mera esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarita' formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiche' questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass., sez. 5, 19 ottobre 2018, n. 26453, Cass., 6-5, 15 maggio 2018, n. 11873, Cass., sez. 5, 5 luglio 2018, n. 17619, Cass., n. 2863/2015).

10.4. Nella specie, il giudice di appello, con congrua motivazione, ha ritenuto che l'Amministrazione ha fornito la prova indiziaria in ordine alla inesistenza della operazione intercorsa tra la contribuente e la (---) in relazione ai canoni di locazione versati in favore della (---) dalla (---), locataria del capannone venduto alla (---) alla (---).

In particolare, la Commissione regionale ha evidenziato che la (---), che avrebbe ricevuto i canoni di locazione dovuti dalla (---)i alla (---), in realta' era del tutto inesistente, tanto che non aveva neppure una sede legale ed era del tutto priva di contabilita' essendo la stessa stata smarrita, perche' contenuta in una autovettura, oggetto di furto, peraltro neppure denunciato alle autorita'. Inoltre, la contribuente non ha neppure fornito la prova dei pagamenti asseritamente effettuati in favore della (---) per l'acquisto del capannone. A prescindere dalla contabilita' aziendale infatti, la societa' non ha prodotto in giudizio alcun estratto conto bancario da cui potesse evincersi l'avvenuto pagamento e l'importo dello stesso.

10.5. Pertanto, la sentenza della Commissione regionale non e' meramente apparente, come contestato dalla ricorrente ma e' presente graficamente, e si connota di una sufficiente base argomentativa.

10.6. Non v'e' stato poi l'omesso esame di fatti decisivi, in quanto, da un lato, si rileva che la ricorrente richiede, in realta', una nuova valutazione degli elementi di fatto, gia' compiuta in modo congruo dal giudice di merito e non consentita in questa sede; dall'altro, si evidenzia che i fatti ritenuti omessi risultano specificamente indicati in motivazione, laddove si fa riferimento alla cessione del capannone dalla (---) alla (---) per l'importo di Euro 4.130.00,00 oltre Iva al 20 h, alla cessione alla (---) dei canoni di locazione dovuti dalla (---) alla (---) per gli anni 2004 e 2005 ed alla nota di credito del 28-22004.

11. I motivi sesto e decimo sono inammissibili, in quanto la sentenza e' stata depositata il 28-1-2014, sicche' era applicabile la censura di motivazione, di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modulata dal Decreto Legge n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze depositate a decorrere dall'11-9-2012. Pertanto, non e' piu' consentita la mera deduzione della insufficiente o contraddittoria motivazione, ne' la doglianza in ordine alla valutazione delle risultanze istruttorie, dovendo essere dedotto l'omesso esame di fatti decisivi.

12. Il settimo motivo e' infondato.

12.1. Invero, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto di contestare alla contribuente soltanto la omessa fatturazione dei canoni di locazione ricevuti dalla locataria (---), che gia' occupava i locali al momento della cessione del capannone dalla (---) alla (---).

S e', quindi, contestato che, in realta', i ricavi della locazione sono rimasti "in nero" presso la contribuente, mentre la cessione degli stessi in favore della (---) era stata solo una operazione meramente formale, senza alcun contenuto sostanziale.

L'Agenzia non ha inteso contestare alla (---) anche l'indeducibilita' dei costi relativi all'acquisto del capannone, non perche' si trattasse di rapporti "effettivi" tra due societa' entrambe "esistenti", ma soltanto perche' la contribuente non aveva "patrimonializzato" tali voci nel bilancio. I costi sostenuti non sono sati riportati nel conto economico per ridurre o azzerare gli utili dell'anno di competenza (cfr. pag. 58 del ricorso per cassazione).

Del resto, l'Agenzia delle entrate, nel controricorso, palesa che la (---) aveva una compagine societaria costituita dallo stesso "nucleo familiare" dei soci della (---).

Si e' trattato, dunque, di una mera "girocontazione" dei ricavi dalla ricorrente alla destinataria (---), di fatto inesistente, secondo quanto ritenuto dal giudice di appello, con congrua motivazione.

13. Le spese del giudizio di legittimita', per il principio della soccombenza, vanno poste a carico della ricorrente e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore della Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimita', che si liquidano in complessivi Euro 7.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1 bis.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza