Sentenza del 29/01/2021 n. 2069 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

All'esito di una verifica contabile relativa all'anno d'imposta 2004 condotta nei confronti della (---) s.r.l., l'Agenzia delle Entrate rilevava l'indebita deduzione di costi e l'illegittima detrazione a fini IVA conseguenti ad annotazioni di due fatture (in dettaglio, la n. 57 e la n. 158 dell'anno 2004) per prestazioni (causalmente ascritte a nolo a freddo di ponteggio e di materiale di cantiere) apparentemente eseguite dalla societa' (---) s.r.l. in favore della contribuente, ma in realta' oggettivamente inesistenti.

In rettifica di quanto dichiarato, pertanto, rideterminava in aumento il reddito di impresa imponibile ai fini IRES, il valore della produzione rilevante a fini IRAP nonche' l'IVA indebitamente detratta dalla (---) s.r.l. e recuperava a tassazione le imposte non versate, maggiorate di sanzioni ed interessi.

L'impugnativa del relativo avviso di accertamento spiegata dal contribuente, argomentata sull'effettiva avvenuta esecuzione delle operazioni contestate, veniva accolta in ambedue i gradi di merito.

Avverso la sentenza d'appello (resa dalla Commissione tributaria regionale della Campania il 24 maggio 2012 n. 129/45/12) ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate; alcuna attivita' processuale svolge la societa' intimata, sebbene ritualmente evocata in lite.

Il P.G. ha depositato requisitoria scritta in forma di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo mezzo di gravame, proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, si denuncia violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 19 e 21, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 109, degli articoli 2697, 2699 e 2730 c.c..

Assume l'Amministrazione ricorrente di aver adeguatamente provato l'inesistenza delle operazioni fonte della ripresa a tassazione mediante idonei elementi presuntivi, costituiti dalla mancanza in capo alla societa' prestatrice della disponibilita' dei beni apparentemente noleggiati (in quanto dismessi anni addietro) e delle difformita', per l'aliquota o per le prestazioni documentate, tra le copie delle fatture in possesso dell'emittente e le copie in possesso della destinataria.

Il secondo motivo lamenta "omessa o comunque insufficiente ed illogica motivazione ovvero ancora gradatamente omesso esame di fatti decisivi e controversi, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ovvero n. 5".

Si deduce che la sentenza gravata contenga una motivazione a tratti insufficiente, con affermazioni astrattamente riferibili ad ogni pronuncia favorevole al contribuente, a tratti contraddittoria nonche' su alcuni aspetti (quali l'inesistenza dei beni noleggiati nel patrimonio della fornitrice) radicalmente mancante.

2. Le doglianze - da esaminarsi congiuntamente siccome avvinte da intrinseca connessione - sono fondate.

Costituisce ius receptum nella giurisprudenza di nomofilachia che l'Amministrazione finanziaria, ove contesti l'inesistenza di operazioni assunte a presupposto della deducibilita' dei relativi costi e di detraibilita' della relativa imposta, ha l'onere di provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura non e' stata in realta' mai posta in essere, indicando gli elementi presuntivi o indiziari sui quali fonda la contestazione; e' invece onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarita' formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, strumenti che vengono di solito adoperati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

Piu' in dettaglio, la dimostrazione a carico dell'amministrazione e' raggiunta qualora siano forniti validi elementi - anche in forma di attendibili indizi, giusta il disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera c), e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 3, - per affermare che le fatture sono state emesse per operazioni fittizie, per asseverare cioe' "in modo certo e diretto" la "inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati" ovvero la "inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione".

Nell'ordinamento tributario, infatti, gli elementi indiziari, ove rivestano i caratteri di gravita', precisione e concordanza, danno luogo a presunzioni semplici le quali, proprio a mente degli univoci precetti dettati dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, citati articolo 39 e Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 sono idonee, di per se' sole considerate, a fondare il convincimento del giudice.

Assolto cosi' l'onere della prova incombente sull'Amministrazione (anche attraverso verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti: espressamente, in tal senso, Cass. 13/07/2017, n. 17260), grava poi sul contribuente la dimostrazione dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate (sulla distribuzione dell'onere probatorio in ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, cfr., tra le tantissime, Cass. 06/06/2012, n. 9108; Cass. 05/12/2014, n. 25775; Cass. 14/01/2015, n. 428; Cass. 14/09/2016, n. 18118; Cass. 15/05/2018, n. 11873; Cass. 05/07/2018, n. 17619; Cass. 19/10/2018, n. 26453; Cass. 19/12/2019, n. 33915).

Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimita' e fondatezza dell'atto impositivo, e' tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi

presuntivi forniti dall'Amministrazione, estrinsecando in motivazione i risultati del proprio giudizio; solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravita', precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, a tanto onerato dall'articolo 2697 c.c., comma 2, (specificamente, sul punto, Cass. 07/06/2017, n. 14237; Cass. 23/04/2010, n. 9784).

2.1. Dal descritto percorso argomentativo, da seguirsi in giudizi come quello ora sottoposto all'esame di questa Corte, si discosta, sotto svariati profili, la sentenza impugnata.

Per dare conto di cio', si riproduce testualmente la motivazione adottata dalla C.T.R. per disattendere l'appello dell'Ufficio: "La societa' appellata, come emerge dagli atti depositati in sede di ricorso alla C.T.P. ha dimostrato che l'accertamento posto in essere dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Nola e' privo di attendibilita' in quanto sono gli stessi accertamenti della G.d.F., laddove accertano che nessun operaio della (---) aveva prestato attivita' lavorativa in favore della (---) che confermano l'assunto probatorio dell'appellata. Tale elemento spiega in modo incontrovertibile le ragioni della falsa prestazione annotata nella fattura n. (---) conservata agli atti della (---). Tutta la documentazione allegata e vagliata dalla stessa G.d.F. dimostra che l'accertamento posto in essere "per relationem" dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Noia e' privo di attendibilita' e, quindi, i primi giudici hanno correttamente accolto il ricorso".

Plurimi vizi inficiano il trascritto iter logico-argomentativo, da apprezzarsi, nella sua conformita' a diritto, secondo il paradigma costituito dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione anteriore alle modifiche apportate dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54 convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, risalendo la pubblicazione della sentenza de qua al maggio 2012.

Ed invero, la pronuncia qui impugnata:

- omette ogni puntuale considerazione sui rilievi concernenti la prestazione documentata dalla fattura n. 57 del 2004, posta a fondamento dell'accertamento contestato;

- sviluppa un argomento di non agevole intellegibilita', ed anzi di incoerenza e contraddittorieta' logica, laddove assume che il riscontro (operato dalla G.d.F.) della mancata prestazione di attivita' lavorativa di operai della (---) presso i cantieri della (---) confermi "l'assunto probatorio dell'appellata": per contro, detta circostanza sembra verosimilmente corroborare la mancata effettuazione delle prestazioni fatturate, richiedenti per la natura delle stesse (nolo di ponteggi e materiale di cantiere, lavori di restauro) l'indefettibile compimento di operazioni da parte di personale della impresa fornitrice;

- estrinseca - oltremodo reiterandole - affermazioni, indefinite ancor prima che anapodittiche, secondo cui la inattendibilita' dell'accertamento "emerge dagli atti depositati" oppure e' dimostrata da "tutta la documentazione allegata", cosi' profilandosi del tutto generica (e quindi insignificante) nella indicazione degli strumenti asseverativi (non individuati specificamente nemmeno negli elementi desunti) fondanti il convincimento raggiunto.

Per contro, era necessario, al fine di integrare una sufficienza motivazionale, che la C.T.R., sia pure sinteticamente, fornisse una risposta alle censure formulate dall'appellante Agenzia delle Entrate, concernenti la idoneita' degli elementi addotti a provare l'oggettiva inesistenza delle operazioni (la indisponibilita' dei beni noleggiati da parte della impresa cedente, l'assenza di attivita' lavorativa di operai della stessa impresa a favore della cessionaria, le discrasie, per aliquota e prestazioni eseguite, tra le copie delle fatture in possesso delle parti), tutte circostanze fattuali decisive ai fini della soluzione della controversia, da valutare alla stregua del criterio di riparto dell'onere probatorio innanzi chiarito, in tutta evidenza inosservato nel caso de quo.

3. Accolto il ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui e' demandata anche la regolamentazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza