

Sentenza del 21/08/2023 n. 24960 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Taormina, aveva notificato a A.A., esercente l'attività di servizi di pulizia, l'avviso di accertamento n. (Omissis), con cui, all'esito della verifica fiscale operata dalla Guardia di Finanza di cui al p.v.c. del 20 dicembre 2001, aveva proceduto alla rettifica analitica del reddito d'impresa per l'anno d'imposta (Omissis), ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 39 , comma 1, e aveva rideterminato un maggiore imponibile ai fini IRPEF e IRAP, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 41 bis ed un maggiore imponibile IVA, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 54 .

2. La Commissione tributaria provinciale di Messina, con sentenza n. 510/08/09, emessa il 20 novembre 2009, aveva accolto il ricorso proposto dalla contribuente ed aveva annullato l'avviso di accertamento, compensando le spese del giudizio.

3. La Commissione tributaria regionale, adita con appello principale dell'Agenzia delle Entrate e con appello incidentale dalla società Tecno Service Srl , già ditta individuale Tecno Service di A.A. (limitatamente ai motivi non accolti dai primi giudici), ha accolto il gravame principale, rigettando quello incidentale, e, in riforma della sentenza impugnata, ha confermato l'avviso di accertamento.

4. I giudici di secondo grado, in particolare, hanno affermato che:

-) era fondata la censura della sentenza di primo grado, laddove i primi giudici avevano annullato l'accertamento, riconoscendo la deduzione dei costi ritenuti non inerenti per l'ammontare di lire 110.000.000 e ritenuti inesistenti per l'ammontare di lire 41.000.000, in quanto dal processo verbale della Guardia di Finanza relativo alla ditta verificata ed ai processi verbali relativi ai controlli incrociati eseguiti presso i fornitori (IMEDICA Spa Catania e SIMEP Srl , Catania), che facevano piena prova, fino a querela di falso, era emersa la genericità dei documenti prodotti (fatture); in mancanza di chiarimenti della parte e della documentazione giustificativa a corredo, dalla quale evincere la reale consistenza e la natura delle prestazioni rese, i documenti (riguardanti fitti e lavori di terzi) non apparivano idonei a supportare i costi sostenuti, nè tanto meno a dimostrare la loro effettiva inerenza alla produzione del reddito d'impresa;

-) riguardo alla indebita deduzione di costi inesistenti, dal controllo incrociato effettuato nei confronti della Novaleasing Srl era emerso che le due fatture in questione erano state emesse dalla citata società e rilasciate alla Tecno Service Srl per il tramite di un soggetto intermediario "a fronte di operazioni inesistenti", in quanto attestanti prestazioni di servizi "de facto" mai

effettuate, così come risultava nelle dichiarazioni dell'amministratore della prefata società; emergeva, quindi, che i costi in questione non possedevano i requisiti richiesti dal citato art. 75 T.U.I.R. , nè il contribuente, cui incombeva l'onere, aveva fornito i supporti documentari idonei a contrastare quanto asserito dai verbalizzanti verificatori e confermato dall'Ufficio nell'avviso di accertamento;

-) era infondato il primo motivo dell'appello incidentale, riguardante la violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 5, in quanto il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente non era perentorio e, dunque, non inficiava la validità dell'accertamento, in mancanza di una disposizione di legge in tal senso e attesa l'incongruità di una siffatta qualificazione rispetto alla sua "ratio" e alla possibilità di deroga con il mero consenso motivato del dirigente interno, come affermato anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 16323 del 17 luglio 2014 ;

-) l'avviso di accertamento, motivato con il rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza, non era illegittimo per la mancanza di una autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, aveva inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si trattava di elementi già noti al contribuente, non arrecava alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio; -) era, dunque, legittimo l'operato dell'A.F., che aveva ritenuto nel suo accertamento che nella determinazione del reddito d'impresa i costi contestati difettavano del requisito della certezza del costo e, quindi, della loro inerenza e che, pertanto, non potevano essere portati in deduzione, così come non era detraibile l'IVA inerente.

5. A.A. ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

7. La società Tecno Service Srl non ha svolto difese.

8. Con ordinanza interlocutoria n. 3113, depositata in data 1 febbraio 2023, il Collegio, ritenuto che non ricorrevano le ipotesi previste dall'art. 375 c.p.c., comma 1, nn. 1 e 5, ha rimesso la causa alla pubblica udienza.

9. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto dichiararsi inammissibile il ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si lamenta la falsa applicazione dell'art. 2700 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La Commissione tributaria regionale non aveva tenuto conto della documentazione prodotta, con nota dell'11 giugno 2008, presso la Commissione tributaria provinciale, e dei relativi allegati, al fine di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi ed aveva erroneamente sostenuto che il p.v.c. facesse piena prova, fino a querela di falso, dell'inidoneità dei documenti a dimostrare la sussistenza dei requisiti prescritti dall' art. 109 T.U.I.R. . La Commissione tributaria regionale, quindi, aveva errato a ritenere applicabile, al caso di specie, l' art. 2700 c.c., quando, invece, la stessa avrebbe

dovuto considerare e valutare il complessivo quadro probatorio, conformemente all'insegnamento della Suprema Corte, secondo cui "Ove il contribuente assolva l'onere, a suo carico, di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi mediante la produzione delle fatture, l'Amministrazione finanziaria ne può dimostrare l'inattendibilità anche mediante presunzioni, sicchè il giudice di merito deve prendere in considerazione il complessivo quadro probatorio al fine di verificare la sussistenza di tutti i presupposti di deducibilità, ivi compresi i fatti secondari indicati" (Cass., 23 dicembre 2015, n. 25908).

2. Con il secondo motivo si lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 (vizio di motivazione assente o "meramente apparente"), in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La Commissione tributaria regionale, forte dell'errata convinzione che i "processi verbali relativi ai controlli incrociati eseguiti presso i fornitori (...) fanno piena prova, fino a querela di falso", aveva ritenuto di non dovere valutare l'effettiva idoneità dei documenti prodotti finalizzati a dimostrare la sussistenza dei requisiti di cui all' art. 75 (ora 109) del T.U.I.R. . Ciò rappresentava una evidente ipotesi di motivazione apparente, avendo il contribuente dedotto che: "a) Si tratta di servizi effettivamente ricevuti a fronte dei quali venivano emesse dalle ditte interessate le corrispondenti fatture, regolarmente saldate dalla ricorrente, come constatato dalla GdF e, pertanto, portate in deduzione dal reddito imponibile in ossequio a quanto previsto dalla normativa in vigore; b) Una delle due fatture in contestazione e, segnatamente, la n. (Omissis) si riferisce al canone di locazione relativo all'immobile ubicato nella zona industriale di (Omissis), meglio descritto nella planimetria agli atti del giudizio. Come agevolmente si evince dal confronto tra i partitari contabili e gli estratti di conto corrente bancario allegati (cfr. doc. 7 e 8 della nota di deposito documenti), gli importi addebitati alla società con la citata fattura risultano regolarmente corrisposti, sicchè non sussiste alcuna valida ragione per il disconoscimento della deduzione di tali costi; c) Quanto alla fattura n. (Omissis), la stessa riguarda lavori effettuati dalla Simep Spa nei cantieri gestiti dalla Tecno Service presso l'Azienda Ospedaliera Cannizzaro e presso il (Omissis). Giova ricordare, al riguardo, che la Tecno Service era aggiudicataria degli appalti di pulizia, manutenzione e ristrutturazione dei suddetti Enti Ospedalieri, come diffusamente si evince dall'esame del pvc. Ciò trova ulteriore conferma negli accrediti bancari che tali Enti disponevano in favore della ricorrente. Anche in tal caso, i costi in questione, certamente inerenti all'attività svolta, sono stati regolarmente contabilizzati e versati mediante assegno bancario n. (Omissis)". La Commissione tributaria regionale non aveva analizzato nessuna delle circostanze sopra menzionate ed aveva totalmente omesso di esaminare le difese del contribuente, limitandosi ad enunciare il principio secondo cui le spese e gli altri componenti negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza purchè ne fosse certa l'esistenza o determinabile l'ammontare. Conformemente all'insegnamento della Suprema Corte, i giudici di secondo grado avrebbero dovuto verificare in concreto che "dalle indicazioni contenute nella fattura non emerga in modo chiaro il collegamento del bene o del servizio reso all'attività economica del soggetto passivo, ovvero le prestazioni non risultino esattamente definite con riguardo alle quantità o nei corrispettivi" (Cass., 10 aprile 2015, n. 7214), rappresentando, almeno sommariamente, i passaggi del proprio ragionamento. Il Collegio, infatti, pur restando libero di valutare, con riferimento a simili documenti, la sussistenza dei requisiti di cui all' art. 75 (ora 109) T.U.I.R. , avrebbe dovuto

chiarire, quanto meno, le ragioni che lo avevano indotto a ritenere detti documenti affetti da genericità.

2.1 I motivi, che vanno trattati unitariamente perchè connessi, sono fondati.

2.2 Ed invero, i giudici di secondo grado hanno affermato che la contestazione sul mancato riconoscimento in deduzione di costi non idoneamente documentati, di costi non inerenti, di costi dedotti in misura superiore a quella spettante e di costi riconducibili a operazioni inesistenti era infondata, in quanto dal processo verbale della Guardia di Finanza relativo alla ditta verificata ed dai processi verbali relativi ai controlli incrociati eseguiti presso fornitori (IMEDICA Spa Catania e SIMEP Srl , Catania), che facevano piena prova fino a querela di falso, era emerso inequivocabilmente che i costi in questione non possedevano i richiamati requisiti, nè il contribuente, a cui incombeva l'onere, era stato in grado di fornire i supporti documentali necessari (cfr. pag. 3 della sentenza impugnata).

2.3 La giurisprudenza di questa Corte è nel senso che "In tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione 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 verifikatore" (Cass., 24 novembre 2017, n. 28060 ; Cass., 5 ottobre 2018, n. 24461).

2.4 Inoltre, deve richiamarsi, con riferimento al caso in esame, la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "I costi, per essere ammessi in deduzione, quali componenti negativi del reddito di impresa, debbono soddisfare i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità e, dunque, devono essere opportunamente documentati, in modo tale che dalla documentazione relativa si possa ricavare l'inerenza del bene o servizio acquistato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene o servizio stesso. Pertanto spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. Non è dunque sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa" (Cass. civ., 26 luglio 2022, n. 23293).

Infatti, il contribuente, in tema di reddito d'impresa, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti, è tenuto a dimostrarne l'inerenza, intesa in termini qualitativi e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione, non già ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta, sicché deve provare e documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione (Cass., 1 aprile 2022, n. 10570). Anche ai fini della detrazione dell'IVA D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 19, la prova dell'inerenza dell'operazione/del costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile (Cass., 16 marzo 2022, n. 864; Cass., 22 settembre 2021, n. 25612).

2.5 In particolare, in tema di ripartizione dell'onere della prova in materia di detrazione IVA e di deducibilità dal reddito di impresa, deve precisarsi che il diritto alla detrazione IVA D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ex art. 19, ed il diritto alla deducibilità dal reddito d'impresa, ai fini delle II.DD., dei costi inerenti ex art. 109 T.U.I.R. , non può prescindere dalla regolarità delle scritture contabili ed in specie dalla fattura che, in tema di IVA, è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 21 , che ne disciplina il contenuto, prescrivendo tra l'altro l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale. Pertanto, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione finanziaria, che adduce la falsità del documento, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere e tale prova è raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi, che possono anche assumere la consistenza di indizi attendibili idonei ad integrare una presunzione semplice (art. 2727 c.c.), per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) fittizie, ovvero, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. c) e dell'art. 54, comma 3, dei decreti indicati, per dimostrare "in modo certo e diretto" la "inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati" (cfr. Cass., 12 dicembre 2005, n. 27341 ; Cass., 11 settembre 2013, n. 20786).

2.6 In tal caso passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (cfr. Cass., 7 febbraio 2008 n. 2847) e il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione solo per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 c.c. e ss. e art. 2697 c.c., comma 2 (cfr. Cass., 23 aprile 2010, n. 9784).

2.7 Nel caso di specie, la Commissione tributaria regionale non ha fatto corretta applicazione di tali canoni giuridici, poichè, nella parte in cui ha esaminato nel merito la pretesa impositiva, dopo avere affermato che il processo verbale della Guardia di Finanza faceva piena prova fino a

querela di falso, ha ritenuto che dallo stesso emergeva inequivocabilmente che i costi in questione non possedevano i requisiti di competenza, certezza, oggettiva determinabilità ed inerenza all'attività dell'impresa, affermando poi che il contribuente non era stato in grado di fornire i supporti documentali necessari e così facendo non ha verificato, con il necessario rigore analitico, tutta la documentazione prodotta e diretta, secondo l'assunto della società contribuente, a contestare, con riferimento a ciascun rilievo compiuto dagli agenti accertatori (specificamente sui costi non idoneamente documentati; sui costi non inerenti; sui costi superiori a quelli spettanti e sui costi inesistenti), il mancato riconoscimento in deduzione dei costi; i giudici di secondo grado, dunque, in modo non conforme ai principi giurisprudenziali consolidati e richiamati, sulla premessa che il processo verbale della Guardia di Finanza faceva piena prova fino a querela di falso, hanno affermato che la società contribuente non aveva dato la prova documentale dell'effettività, inerenza e congruità dei costi sostenuti, non compiendo un'accurata e puntuale verifica della idoneità dimostrativa degli elementi offerti dalla società contribuente, anche al solo fine di ritenere insussistente l'idoneità probatoria necessaria per il riconoscimento della deducibilità dei costi.

3. Per quanto esposto, il ricorso va accolto; la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza