Sentenza del 12/04/2023 n. 9760 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, la Gnu Tra Srl aveva impugnato davanti alla CTP di Brescia avviso di accertamento per l'anno 2006 con ripresa a tassazione di costi per Euro 33.570.613,00 e maggiore IRES, IRAP e IVA oltre sanzioni e interessi.

L'avviso era stato emesso a seguito di risposta negativa da parte del sig. A.A., depositario dei libri e documenti della società trasferitasi in Romania nel 2007, alla richiesta dell'Ufficio ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 , oltre che per la presenza, tra i fornitori, di nominativi che presentavano criticità quanto alla regolarità ed effettività delle operazioni.

A fondamento della impugnazione la società deduceva l'errore scusabile per la mancata produzione della documentazione richiesta, che veniva prodotta in corso di causa, poichè aveva avuto conoscenza della richiesta soltanto allo spirare del termine; inoltre, contestava totalmente la ripresa perchè la dichiarazione fiscale per il 2006 era stata regolarmente presentata e la contabilità era regolare.

Si costituiva l'Agenzia delle entrate che eccepiva l'inutilizzabilità della documentazione prodotta che non era stata messa a disposizione a seguito della sua richiesta nella fase procedimentale.

La Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Brescia accoglieva il ricorso, ritenendo utilizzabile la documentazione prodotta dalla società e non provati i presupposti per il recupero dei costi con riguardo alle operazioni ritenute inesistenti.

L'Agenzia delle entrate proponeva appello lamentando la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51 , con riguardo all'utilizzo di documenti non consegnati all'Amministrazione nei termini richiesti, e la violazione dell'art. 109 TUIR perchè erano stati ritenuti deducibili costi privi di effettività.

La Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Lombardia con la sentenza sopra indicata ha rigettato l'appello, ritenendo utilizzabile la documentazione prodotta dalla società, anche perchè il trasferimento della sede della società in Romania era stato iscritto nel registro delle imprese e, nonostante ciò, l'Ufficio aveva notificato la richiesta di documentazione presso la vecchia sede legale ciò che aveva comportato disguidi di trasmissione agli amministratori; quanto al merito, ha osservato che la contabilità sociale era regolare e incombeva sull'Agenzia l'onere di dimostrare che le operazioni registrate non erano effettive ma prova non era stata fornita.

Avverso questa sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate che si è affidata a quattro motivi.

Resiste con controricorso la Gnu Tra Srl .

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità dell'impugnazione sollevata dalla società, secondo cui il ricorso sarebbe carente di specificità e autosufficienza, mancando della precisa indicazione dei fatti contestati, della loro rilevanza e decisività nonchè della trascrizione dei documenti su cui i motivi si poggiano, e violerebbe l'art. 360 bis c.p.c., n. 1.

L'eccezione è infondata.

1.1. Impregiudicato lo scrutinio dei singoli motivi, il ricorso si sottrae ad un complessivo giudizio di inammissibilità perchè riporta una esaustiva ricostruzione della vicenda processuale, anche attraverso la trascrizione dei passaggi salienti degli atti di causa, e contiene tutti gli elementi necessari per comprendere le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito.

I motivi, poi, denunciano la violazione di norme di diritto e di orientamenti consolidati di questa Corte, non esponendosi al giudizio di inammissibilità di cui all'art. 360 bis c.p.c., n. 1.

2. Passando ai singoli motivi, con il primo l'Ufficio deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 4 e 5 , art. 39, comma 2, lett. d bis, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, comma 5 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, perchè erroneamente la CTR aveva ritenuto utilizzabile la documentazione contabile prodotta dalla società soltanto nel corso del giudizio, non operando neppure l'esimente di cui all'art. 32, comma 5 cit.: la documentazione richiesta, infatti, era stata prodotta in causa soltanto nel luglio 2012, vale a dire cinque mesi dopo la proposizione del ricorso, con la giustificazione che l'incaricato aveva trasmesso l'avviso ricevuto a ridosso della scadenza dei termini.

2. Con il secondo motivo deduce violazione falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. , D.P.R. n. 600 del 1973, art. 4, comma 2 , art. 60, comma 1, lett. e bis in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, laddove la CTR aveva giustificato l'omessa produzione dei documenti osservando che il questionario e l'avviso erano stati notificati al rappresentante in Italia e non presso la sede legale della società in Romania, circostanza questa non invocata dalla ricorrente.

3. Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, lett. d bis, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 1 , D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3., perchè la CTR aveva esaminato la documentazione inutilizzabile.

4. I tre motivi possono essere esaminati congiuntamente, poichè attengono al medesimo tema dell'utilizzabilità in sede processuale dei documenti non esibiti dal contribuente in sede amministrativa, e devono essere disattesi.

5. Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamento fiscale, l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 4 , (nonchè, in materia di IVA, dall'omologa disposizione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, comma 5), per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare - in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa.

6. A tal fine, peraltro, è necessario che l'Amministrazione, con l'invio del questionario, fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse, senza che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione), sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare - come si evince dagli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente - l'azione dell'ufficio (Cass. n. 22126 del 2013; Cass. n. 26646 del 2020).

7. Poichè l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio incide sul diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. e sul principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. (Cass. n. 16548 del 2018), è necessario il rigoroso rispetto da parte dell'Amministrazione degli obblighi di informazione ivi previsti, che devono comprendere l'avvertenza sulle conseguenze in caso di mancata consegna della documentazione richiesta: da un lato, il contesto di collaborazione tra Amministrazione e contribuente che la norma raffigura deve essere caratterizzato da lealtà e correttezza reciproche che si esprimono anche attraverso gli indicati obblighi informativi; dall'altro, la sanzione dell'inutilizzabilità presuppone un contribuente edotto e pienamente consapevole delle gravissime conseguenze cui si espone in caso di mancate risposte.

Il requisito richiesto, quindi, non è meramente formale ma opera sul piano sostanziale rientrando nel rapporto collaborativo tra le parti, a cui il contribuente si è sottratto rifiutando di rispondere alle legittime richieste dell'Amministrazione.

8. La ricorrente, però, lascia scoperto proprio questo profilo, non avendo specificamente dedotto l'osservanza dei doveri di informazione a suo carico: le censure difettano di specificità, perchè l'Agenzia ha osservato soltanto di aver avanzato "regolare richiesta" ma non ha trascritto per intero il suo contenuto. Tale carenza non consente di apprezzare il rispetto della norma da parte dell'Ufficio, cioè di verificare che l'Amministrazione aveva tenuto una condotta leale e corretta nel contatto con il contribuente, anche assolvendo esattamente gli obblighi informativi previsti ex lege.

9. Con il quarto motivo deduce, in subordine, violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3., nell'applicazione delle presunzioni e

nella ripartizione dell'onere della prova in sede di esame della documentazione prodotta.

Il motivo è fondato.

10. Va rammentato il principio consolidato di questa Corte, secondo cui una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 28628 del 2021; Cass. n. 18619 del 2018; Cass. n. 17818 del 2016).

11. La CTR non ha fatto buon governo di questo principio laddove ha escluso l'inesistenza dei costi sulla base delle seguenti argomentazioni: a) la contabilità era formalmente regolare, b) alla fornitrice CMA erano stati contestati acquisti da apparenti fornitori ma non le vendite fatturate alla GNU.TRA., c) il fatto che la Romafer fosse del tutto priva di personale e strutture non era prova sufficiente dell'inesistenza oggettiva delle prestazioni fatturate perchè "in alcune realtà le forme di attività commerciali odierne prescindono da forme organizzative tradizionali" e l'Agenzia avrebbe dovuto dimostrare che la società necessitava di un certo tipo di organizzazione per effettuare quel fatturato, d) la situazione accertata per Futuper, che disponeva di tre dipendenti e mezzi di trasporto proprio ma non di beni immobili, "non indica assolutamente se tali beni e persone siano congrue con il fatturato dichiarato".

12. La regolarità della contabilità, invero, non poteva inficiare gli elementi presuntivi forniti dall'Ufficio che sono stati disattesi dalla CTR, pur in mancanza della prova della effettività delle prestazioni, anche in violazione delle regole sulla ripartizione dell'onere della prova.

13. Con riguardo alla CMA, deve rilevarsi che l'accertamento della natura di cartiera risultante da sentenza passata in giudicato della CTP di L'Aquila, con riferimento ad apparenti acquisti di merce, fa presumere, salva la prova contraria che in questo caso non è stata fornita, la fittizietà di tutte le operazioni da questa compiute, anche quelle di vendita.

14. La Romafer, invece, era priva di strutture, patrimonio e personale ma fatturava vendite per decine di milioni di Euro; la forza indiziaria di queste circostanze, nel senso dell'inesistenza di quelle operazioni, resiste all'ipotesi che si trattasse di una intermediaria, ciò che, in mancanza di elementi di riscontro la cui prova (negativa) non grava sull'Amministrazione, costituisce mera congettura.

15. Per la Futuper, la CTR, in sostanza, pone a carico dell'Ufficio la mancata prova della incongruità delle dotazioni dell'impresa rispetto all'entità del giro d'affari risultante dalle fatturazioni ma evita di confrontarsi con i concreti elementi indiziari portati dall'Ufficio, consistenti nell'improvvisa e anomala crescita di fatturato nel 2006 e nel 2007 seguita dall'improvvisa e altrettanto anomala cessazione nell'anno successivo con il trasferimento in Romania, in incongruenze nella documentazione di trasporto, nell'assenza di ricarico tra acquisti e vendite.

16. In conclusione, rigettati i primi tre motivi e accolto il quarto motivo, la sentenza deve essere cassata con riferimento al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che deciderà, in diversa composizione, anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accolto il quarto motivo, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza