CASSAZIONE.net

10885.22

Oggetto:Tributi

Ires, Irap e Iva 2006-2008

Operazioni inesistenti

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

Composta da:

Ernestino Luigi Bruschetta	-Presidente -	
Giacomo Maria Nonno	- Consigliere -	RGN 9309/2017
Roberto Succio	-Consigliere-	Cron. 10885
Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera	-Consigliere relatore-	cc 12/01/22
Pierpaolo Gori	-Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 9309 del ruolo generale dell'anno 2017, proposto

Da

S **s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t.,** rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'Avv.to Saverio Belviso, elettivamente domiciliati presso lo studio dell'Avv.to Antonia Antezza, in Roma, Via Ofanto n. 18;

-ricorrente -

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,

- intimata-

123/2022

CASSAZIONE.NET

CASSAZIONE.net

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, n. 2222/03/2016, depositata in data 28 settembre 2016.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 12 gennaio 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

Rilevato che

-con sentenza n. 2222/03/2016, depositata in data 28 settembre 2016, non notificata la Commissione tributaria regionale della Puglia rigettava l'appello proposto da S s.r.l., in persona del legale rappresentante p.t., nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, avverso la sentenza n. 656/15/2014, della Commissione tributaria provinciale di Bari che, previa riunione, aveva rigettato i ricorsi proposti dalla suddetta società avverso gli avvisi di accertamento con i quali, previo p.v.c. della Guardia di Finanza - Compagnia X , l'Ufficio aveva contestato nei confronti di quest'ultima, l'indebita deduzione di costi, ai fini Ires e Irap e detrazione Iva, per gli anni 2006-2008, in relazione a fatture per operazioni ritenute inesistenti emesse dalla ditta C di SC . presuntivamente utilizzate per ottenere indebitamente i finanziamenti previsti dalla legge n. 488/1992;

- il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che:1) avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio aveva ripreso a tassazione nei confronti di S s.r.l. costi ritenuti indebitamente dedotti, ai fini delle imposte dirette, e detratti, ai fini Iva, per gli anni 2006-2008, in relazione a fatture asseritamente false emesse dalla ditta C di SC , aventi ad oggetto operazioni inesistenti di acquisto di macchinari tessili, al fine di potere accedere indebitamente ai finanziamenti ex lege n. 488/92, la società contribuente aveva proposto ricorsi dinanzi alla CTP di Bari che, con sentenza n. 656/15/2014, previa riunione, li aveva rigettati ritenendo legittimo l'operato dell'Ufficio fondato sulle risultanze delle indagini della G.d.F. (dichiarazioni del C in ordine all'accordo con i sigg.ri M , soci della S , di diventare intestatario fittizio di una partita Iva, dietro pagamento di uno stipendio per tale incarico, senza emettere alcuna fattura nei confronti della contribuente ed incassare i relativi titoli di pagamento; disconoscimento del trasporto delle macchine da parte della ditta trasportatrice; l'emersa sproporzione tra

CASSAZIONE.net

il prezzo di acquisto dei macchinari di euro 15.000,00 cadauno da parte della ditta C dalla IMF srl e quello di rivendita di euro 140.000,00 cadauno dalla C : alla contribuente);2) avverso la sentenza di primo grado, aveva proposto appello la contribuente chiedendone la riforma; 3) aveva controdedotto l'Agenzia chiedendo la conferma della sentenza di prime cure;

- nella sentenza impugnata la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) tutte le circostanze evidenziate negli atti impositivi impugnati dimostravano l'utilizzo da parte della contribuente di fatture per operazioni inesistenti; ciò era stato adeguatamente evidenziato nella sentenza della CTP, essendo, al riguardo, rilevanti la dichiarazione resa dal CS che aveva escluso di avere fornito alla contribuente i macchinari in questione nonché il disconoscimento del trasporto degli stessi presso la contribuente da parte della ditta M di X ; 2) erano, pertanto, infondate le doglianze addotte dalla contribuente avverso la sentenza di primo grado anche in considerazione delle diverse partite Iva accese ed estinte dal C per lo svolgimento di variegate attività commerciali e delle dichiarazioni rese dallo stesso circa la sua estraneità alla fornitura dei macchinari che avevano trovato puntuale riscontro nella documentazione amministrativa e contabile verificata dai militari della G.d.F.;
-avverso la sentenza della CTR, la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi; è rimasta intimata l'Agenzia delle entrate;
-il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-*bis*.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-*bis* del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 102 e 109 del d.P.R. n. 917/86, 2727 e 2729 c.c. per avere la CTR ritenuto legittima la pretesa impositiva considerando sostanzialmente soltanto l'elemento offerto dall'Ufficio delle dichiarazioni del sig. C al fine di dimostrare l'inesistenza oggettiva delle operazioni di acquisto dei macchinari tessili fatturate dalla C , ancorché le dichiarazioni del terzo, acquisite dalla polizia tributaria nel corso di ispezione e trasfuse

CASSAZIONE.net

nel p.v.c., non potessero rivestire valenza di presunzioni semplici senza essere supportate da altri elementi gravi, precisi e concordanti, rimanendo, in caso contrario, a livello di meri indizi; in particolare, ad avviso della ricorrente, il giudice di appello non avrebbe valutato le contraddizioni delle dichiarazioni del C e avrebbe enfatizzato quelle della ditta M trasporti, essendo stata disconosciuta la firma solo su due documenti di trasporto su un totale di quarantatré macchine tessili oggetto delle presunte inesistenti operazioni di acquisto;

- con il secondo motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 102 e 109 del d.P.R. n. 917/86, 2697 c.c. per avere la CTR ritenuto legittima la pretesa impositiva ancorché l'Agenzia non avesse provato, neppure con presunzioni semplici, la inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate e il contribuente avesse fornito, non solo nel processo penale, ma *ab origine* nel corso del giudizio tributario, molteplici prove della effettività degli acquisti di macchinari nuovi da parte della contribuente (il documento dell'Agenzia che richiedeva la documentazione relativa agli acquisti effettuati ad opera della C di C dalla A ; l'emissione e l'incasso di diciotto fatture da parte della ditta C , il corredo delle macchine tessili con dichiarazioni di conformità CE delle ditte costruttrici, l'istruttoria svolta dalla I s.p.a. al fine della concessione alla contribuente dei finanziamenti ex lege n. 488/92; l'esito del procedimento penale di assoluzione a carico del legale rappresentante della contribuente con sentenza in cui si accertava che era rimasta "priva di riscontri" la dichiarazione del C la denuncia del 28 maggio 2006 da parte del C di smarrimento della documentazione contabile e amministrativa e la contrastante dichiarazione dell'Agenzia di un riscontro della inesistenza delle operazioni "nella documentazione verificata"; la perizia giurata attestante l'esistenza presso lo stabilimento della S dei macchinari in oggetto etc.);

- i primi due motivi – da trattare congiuntamente per connessione- si profilano inammissibili e comunque, nel merito, infondati;

-va premesso che "ai fini della identificazione del soggetto onerato della prova, nella ipotesi di contestazione formulata dall'Ufficio in ordine alla inesistenza, o parziale inesistenza, delle operazioni commerciali fatturate, la giurisprudenza di legittimità ha reiteratamente affermato in tema di iva (ma i principi valgono per tutte le imposte accertabili

CASSAZIONE.net

mediante la contestazione della veridicità delle fatturazioni) che qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass., sent. 19352 del 2018; n. 29002 del 2017; n. 428 del 2015; n. 17977 del 2013); in particolare, questa Corte, nelle ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, ha affermato che «ove la fattura costituisce 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. nn. 21953/07, 9784/10, 9108/12, 15741/12, 23560/12; 27718/13, 20059/2014, 26486/14, 9363/15; nello stesso senso C. Giust. 6 luglio 2006, C-439/04; 21 febbraio 2006, C-255/02; 21 giugno 2012, C-80/11; 6 dicembre 2012, C-285/11; 31 novembre 2013, C-642/11), del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; tale prova, tuttavia, non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. nn. 26790 del 2020; 11624 del 2020; 28572 del 2017; 5406 del 2016, 28683 del 2015, 428 del 2015, 12802 del 2011, 15228 del 2001); e comunque, una volta accertata l'assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente [rilevante invece nella diversa ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti], il quale ovviamente sa bene se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il prezzo o corrispettivo» (Cass. n. 18118 del 2016, in motivazione; Cass. n. 16473 del 2018); quanto alla prova di cui è onerata l'Amministrazione, e che già dal principio appena riportato si desume possa avere anche solo natura indiziaria, la Corte ha affermato che ai fini dell'accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che

CASSAZIONE.net

all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 – dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, 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 non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove 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 e ss. e 2697, comma 2,c.c. (Cass., ord. n. 14237 del 2017; Cass n. 11624 del 2020);

- quanto alla valenza delle dichiarazioni rese da un terzo (nella specie, C e autotrasportatore) e acquisite dagli organi verificatori nel p.v.c. della G.d.F. cui rinviava l'atto impositivo in questione, questa Corte ha precisato che, nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7, decreto legislativo n. 546/1992, si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, *le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perchè assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice*" (Cass. civ., 16 maggio 2019, n. 13174; Cass. civ., 7 aprile 2017, n. n. 9080); si è, al riguardo, precisato che *tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 cod. civ., danno luogo a presunzioni* (Cass. civ., 20 aprile 2007, n. 9402); infatti, dal divieto di ammissione della prova testimoniale non discende la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, comma secondo, cod. civ., secondo il quale le presunzioni non si

CASSAZIONE.net

possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale - poichè questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario (Cass. civ., 23 ottobre 2066, n. 22804; Cass. civ., 21 gennaio 2015, n. 960); infatti si è rilevato che, "nel pieno rispetto della "parità di armi" tra fisco e contribuente, il diritto vivente ammette l'introduzione indiziaria nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale (Corte Cost. 18 del 2000; Cass. n. 20028 del 30/9/2011), sebbene esse non siano assunte o verbalizzate in contraddittorio da nessuna norma richiesto" (Cass. civ., 5 dicembre 2012, n.21812);

- come precisato da questa Corte (Cass., sez. 5°, n. 24531 del 20/10/2019; *Sez.* 5, Sentenza n. 9903 del 27/05/2020) l'attribuzione di valenza indiziaria delle dichiarazioni dei terzi anche in favore del contribuente non contrasta, d'altro canto, con l'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), ratificata e resa esecutiva dalla L. 4 agosto 1955, n. 848, atteso che la Corte Europea dei diritti dell'uomo, a tal proposito, ha chiarito che "l'assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale nel processo tributario sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da siffatti divieti non deriva un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile" (Corte EDU 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/0143, Jussilla contro Finlandia, e 12 luglio 2001, Ferrazzini contro Italia);

- nella specie, in primo luogo, i motivi di ricorso non colgono la *ratio decidendi* in quanto il giudice di appello- nel confermare la sentenza di primo grado- lungi dall'operare il giudizio sull'asserito assolvimento da parte dell'Amministrazione del proprio onere probatorio circa l'inesistenza oggettiva delle operazioni di acquisto di macchinari fatturate da C di C , esclusivamente sulla dichiarazione resa dal CS in sede di indagini alla G.d.f. (in ordine all'accordo con i sigg.ri M soci della S di apertura fittizia di una partita Iva intestata alla C , dietro pagamento di uno stipendio per tale incarico, senza emissione di alcuna fattura nei confronti della contribuente ed incasso dei relativi titoli di pagamento) ha attribuito, in ossequio richiamati principi di diritto, a quest'ultima valenza di elemento presuntivo preciso, grave e concordante,

CASSAZIONE.net

ponderandola - con una valutazione in fatto non sindacabile in sede di legittimità- unitamente ad altri elementi, concretantesi nelle dichiarazioni rese ai militari della ditta autotrasporti M di non avere mai effettuato il trasporto presso la contribuente dei macchinari in oggetto nonché nell'emersa sproporzione tra il prezzo di acquisto dei macchinari (euro 15.000,00 cadauno) da parte della ditta C dal fornitore con sede in X e quello di rivendita (euro 140.000,00 cadauno) dalla C alla contribuente;

- nel merito, le censure sono comunque infondate, avendo il giudice di appello correttamente applicato i principi di diritto in tema di operazioni oggettivamente inesistenti e di formazione della prova presuntiva, in quanto - confermando la decisione di primo grado, ha ritenuto - con una valutazione in fatto - rispondente ai suddetti criteri giuridici- non sindacabile in sede di legittimità- che la contestazione dell'Amministrazione fosse basata su elementi indiziari (dichiarazioni del C della ditta autotrasporti e rilevante sproporzione tra il prezzo di acquisto dei macchinari da parte della ditta C e quello di rivendita alla contribuente) idonei, complessivamente valutati, ad assurgere a prova presuntiva della inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate, e che, al contempo, la contribuente non avesse assolto l'onere probatorio *a contrario* a proprio carico; ogni altra argomentazione sottesa ai motivi tende ad una inammissibile rivisitazione di una valutazione di merito effettuata dal giudice di appello;

-con il terzo motivo, di denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 132, n. 4 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546/92, per avere la CTR ritenuto legittima la ripresa a tassazione dei costi, con una motivazione apparente, senza esporre la *ratio decidendi* atteso che le dichiarazioni rese dal C costituivano un mero indizio smentite dai molteplici elementi probatori *a contrario*;

- il motivo è infondato;

- premesso che da ultimo precisato da questa Corte, *«ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento»* (Cass. n. 9105 del

CASSAZIONE.net

07/04/2017; Cass. 25456 del 2018; n. 26766 del 2020), nella specie, dalla sentenza impugnata si evince chiaramente la *ratio decidendi* e l'iter logico giuridico seguito dalla CTR per la formazione del proprio convincimento, avendo sostanzialmente ritenuto che, a fronte dell'assolvimento dell'onere probatorio a carico dell'Ufficio in ordine alla inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate in base a elementi presuntivi – stimati gravi, precisi e concordanti – quali, non solo le dichiarazione del C ma anche quelle del trasportatore e la evidente discrasia tra i prezzi di acquisto dei macchinari da parte della C e quelli di rivendita alla contribuente-, quest'ultima non avesse assolto all'onere *a contrario* a proprio carico;
- in conclusione, il ricorso va rigettato;

- nulla sulle spese del giudizio di legittimità, essendo rimasta intimata l'Agenzia delle entrate;

Per questi motivi

la Corte:

rigetta il ricorso;

Dà inoltre atto, ai sensi dell'art.13 comma 1 quater D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 12 gennaio 2022

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
- 5 APR. 2022
IL CANCELLIERE
Dott. Carlo Luca Dionigi

CASSAZIONE.NET