



CU
23859.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
deducibilità dei costi – operazioni
oggettivamente inesistenti –
omessa trasmissione della
dichiarazione di intento -
sanzione

Composta da:

Magda Cristiano - Presidente - R.G. n. 4671/2013
Giancarlo Triscari - Consigliere relatore - Cron. 23859
Maria Giulia Putaturo Donati - Consigliere - CC - 12/06/2019
Viscido di Nocera
Giuseppe Fichera - Consigliere -
Francesco Mele - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

3158
2019
sul ricorso iscritto al n. 4671 del ruolo generale dell'anno 2013
proposto da:

(omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) per procura
speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliata in (omissis)

(omissis) presso rag. (omissis)

(omissis) ;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentati e difesi *ope legis* dall'Avvocatura generale dello stato, presso il cui ufficio in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, sono domiciliati;

RESISTENTE
-[intimata]-

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, n. 372/04/2012, depositata in data 25 giugno 2012;

udita la relazione svolta in camera di consiglio del 12 giugno 2019 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della pronuncia del giudice di appello si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti di (omissis) s.r.l. un avviso di accertamento, relativamente all'anno di imposta 2005, con il quale aveva ritenuto non deducibili i costi in quanto relativi ad operazioni inesistenti e aveva, inoltre, recuperato l'Iva non addebitata dalla ditta (omissis) in quanto era risultato che alla stessa non poteva essere riconosciuta la qualifica di esportatore abituale, applicando, inoltre, la sanzione per tardiva comunicazione dei dati contenuti nella dichiarazione di intento ricevuta; avverso il suddetto atto impositivo (omissis) s.r.l. aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Avellino che lo aveva rigettato; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società contribuente aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: non era fondato il motivo di appello relativo alla incompetenza della Direzione regionale a compiere l'attività istruttoria, posto che tutte le attività erano state svolte nei confronti della contribuente dall'amministrazione finanziaria competente; nel merito, la pretesa era fondata, in quanto, se da un lato la ricostruzione compiuta

dall'Agencia delle entrate era ineccepibile in quanto fondata su un quadro indiziario idoneo a far presumere che le operazioni erano inesistenti, gli elementi di prova contrari offerti dalla contribuente non erano esaustivi ed idonei a confutare le ragioni dell'accertamento;

avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso (omissis) s.r.l. affidato a quattro motivi;

l'Agencia delle entrate ha depositato atto definitivo di costituzione con il quale ha dichiarato di costituirsi ai soli fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione;

considerato che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 62-sexies, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, abrogato dall'art. 23, lett. p), d.P.R. n. 107/2001, per non avere ritenuto l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso su segnalazione della Direzione regionale;

il motivo è infondato;

lo stesso, invero, non tiene conto della *ratio decidendi* della pronuncia censurata, in particolare della circostanza che l'intera attività istruttoria e la successiva emissione del provvedimento impugnato è stata compiuta dall'amministrazione finanziaria competente;

in particolare, la sentenza ha precisato che dalla Direzione regionale è pervenuta la segnalazione ad avviare la verifica mirata e, successivamente, l'amministrazione finanziaria competente ha provveduto a redigere il processo verbale di constatazione dell'11 aprile 2008 ed a emettere il successivo avviso di accertamento;

pertanto, la sentenza ha escluso che la Direzione regionale avesse provveduto a compiere attività istruttoria, ma solo segnalato la necessità di procedere ad una verifica mirata;

va precisato, a tal proposito, che a seguito della istituzione delle Agenzie fiscali, la normativa positiva ha soppresso solo i poteri di

accesso, ispezione e verifica da parte delle Dilezioni Regionali, restando alle stesse "funzioni decentrate di programmazione, coordinamento, indirizzo e vigilanza rispetto ai dipendenti uffici periferici";

l'art. 7, comma 13, legge n. 358/1991, specifica che le attività di verifica e di ispezione nei confronti dei contribuenti sono attribuite all'esclusiva competenza degli uffici indicati nel comma 10 (Centro Servizi, Ufficio delle Entrate, Ufficio dei Territorio);

l'abrogazione, quindi, operata dall'art. 23, d.P.R., n. 107/2001 della previgente disposizione dell'art. 62 sexies, decreto legge n. 331/93, ha comportato che gli atti istruttori e di accertamento devono essere compiuti dalle direzioni provinciali, ma, in questo ambito, non può essere ricondotta la mera attività di segnalazione operata dalla Direzione regionale, come nella fattispecie;

la pronuncia censurata è quindi conforme alla suddetta linea interpretativa, con conseguente infondatezza del presente motivo di ricorso;

con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 54, d.P.R. n. 633/1972, per non avere esplicitato il ragionamento logico che lega il fatto noto ed il fatto ignorato e per non essersi fondata su fatti noti al fine di procedere al procedimento logico inferenziale della sussistenza del fatto non noto, non potendosi considerare noti le notizie acquisite da un atto non allegato e redatto da organo incompetente;

il motivo è inammissibile;

la sentenza impugnata ha motivato sulla questione della legittimità dell'avviso di accertamento facendo riferimento al complessivo quadro indiziario posto a base della pretesa impositiva e alla non idoneità degli elementi probatori prospettati dalla ricorrente al fine di contrastarne la valenza indiziaria ed ha ritenuto che, se gli elementi presuntivi sono gravi, precisi e concordanti, è onere della

controparte dare prova idonea a contrastare la valenza probatoria delle presunzioni;

con il presente motivo, parte ricorrente fa solo una generica contestazione al passaggio motivazionale della sentenza censurata che si è espressa sul punto, lamentando la mancata valenza indiziaria di fatti acquisiti *da un atto non allegato e redatto da organo competente*, senza tuttavia specificare compiutamente il contenuto del suddetto atto, tenuto conto del fatto che, secondo quanto considerato in sede di esame del primo motivo di ricorso, la pronuncia censurata ha chiarito che la Direzione regionale aveva solo dato impulso all'avvio della successiva attività istruttoria;

inoltre, va osservato che le ragioni fondanti la ritenuta legittimità della pretesa hanno trovato fondamento sul complessivo quadro indiziario indicato nell'atto impugnato e preso in considerazione dal giudice del gravame, senza che sul contenuto del medesimo e sugli elementi presuntivi in esso indicati parte ricorrente abbia fatto alcuno specifico riferimento al fine di consentire a questa Corte di verificare la eventuale non corretta applicazione dei principi in materia di procedimento inferenziale di accertamento del fatto ignoto;

con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 115, cod. proc. civ., e dell'art. 39), comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, in quanto diversi erano i fatti non contestati da cui potere evincere che la società (omissis)

(omissis) s.r.l. appariva soggetto, almeno con riferimento ai rapporti commerciali intrattenuti con la ricorrente, in regola dal punto di vista contabile, non potendosi ritenere sussistente una responsabilità per eventuali omissioni addebitali al soggetto fornitore, anche tenuto conto del fatto che la fattura, di per sé, è documento idoneo a documentare il costo;

il motivo è inammissibile;

il principio di non contestazione, richiamato dalla ricorrente con specifico riferimento alla previsione di cui all'art. 115, cod. proc. civ., implica che certi fatti, ove non contestati, possono essere assunti dal giudice a fondamento della decisione;

l'incidenza nella presente controversia del principio in esame è, tuttavia, da escludersi;

la esistenza degli assegni e della documentazione contabile, cui la ricorrente fa riferimento con il presente motivo di censura, non è stata esclusa dal giudice del gravame, il quale, tuttavia, ha ritenuto che gli stessi non potessero avere rilevanza al fine di contrastare il quadro probatorio presuntivo posto a base dell'avviso di accertamento;

va, infatti, evidenziato che, secondo questa Corte, in materia di indebita detrazione delle fatture (ma applicabile anche al caso di specie) *qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che le operazioni commerciali oggetto di fatturazione non sono mai state poste 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 indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili* (Cass. 15 maggio 2018, n. 11873; Cass. 5 dicembre 2017, n. 29002; Cass. 14 gennaio 2015, n. 428);

con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per omessa pronuncia sulla mancanza della violazione di cui all'art. 1, lett. c), decreto-legge n. 746/1983;

il motivo è fondato;

va, in primo luogo, evidenziato che il presente motivo di ricorso non correttamente indica, quale previsione normativa di

riferimento, l'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., in quanto, stante la lamentata omissione di pronuncia sulla questione, deve inquadrarsi la ragione di censura nell'ambito del motivo di ricorso di cui all'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ.;

ciò precisato, va evidenziato che nella sentenza oggetto di censura viene precisato che la contribuente aveva prospettato, in sede di appello, oltre che il motivo relativo alla violazione dell'art. 42, d.P.R. n. 600/1973, anche tutti gli altri motivi già esposti nel ricorso, in particolare quello relativo alla insussistenza della violazione di cui all'art. 1, lett. c), del decreto legge n. 746/1983; sulla suddetta questione, che ha una valenza autonoma rispetto ai motivi esaminati dal giudice del gravame, in quanto attiene alla diversa questione della non applicabilità della sanzione in caso di omessa tempestiva trasmissione della lettera di intento ricevuta dal cessionario, non vi è stata pronuncia, con conseguente violazione della previsione di cui all'art. 112, cod. proc. civ.;

in conclusione, il primo motivo è infondato, il secondo e terzo sono inammissibili, è fondato il quarto motivo, con conseguente cassazione della sentenza per il motivo accolto e rinvio alla commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio;

P.Q.M.

La Corte:

dichiara infondato il primo motivo, inammissibili il secondo e terzo motivo, accoglie il quarto motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata per il motivo accolto, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 12 giugno 2019.

il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. **29 OTT. 2020**

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Dott.ssa Isabella Panacchia

