

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Ordinanza 19 ottobre 2018, n. 26453

Integrale

IVA - Avviso di accertamento - Indebita deduzione dei costi per operazioni inesistenti -  
Detraibilità - Assolvimento da parte del contribuente dell'onere di allegazione  
documentale sulle operazioni contestate - Accoglimento

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere

Dott. MONDINI Antonio - Consigliere

Dott. CASTORINA Rosaria Maria - rel. Consigliere

Dott. BILLI Stefania - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 25800-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso  
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) SPA, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente  
all'avvocato (OMISSIS);

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 208/2010 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di SALERNO, depositata il 24/08/2010;

avuta la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 05/07/2018 dal Consigliere Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA.

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate emetteva, a seguito di una attivita' di verifica effettuata dalla Direzione Regionale per la Campania, due avvisi di accertamento con cui operava il recupero a tassazione per il periodo di imposta 2002 l'indebita deduzione di costi per operazioni non inerenti, non di competenza e inesistenti, nonche' illegittima detrazione dell'Iva conseguente all'indeducibilita' dei predetti costi per le operazioni ritenute inesistenti.

(OMISSIS) s.p.a. impugnava gli avvisi davanti la CTP di Salerno che rigettava i ricorsi riuniti.

La CTR della Campania con sentenza n.268 del 2010 depositata il 24.8.2010 accoglieva l'appello della contribuente ritenendo che fosse provata la prestazione di una attivita' di collaborazione intercorsa tra la (OMISSIS) s.p.a. e la (OMISSIS) s.p.a..

L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR della Campania affidando il gravame a due motivi.

(OMISSIS) s.p.a. resiste con controricorso.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il motivo l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione dell'articolo 2697 c.c., Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 2 in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3, nonche' l'insufficiente motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5.

L'ufficio rileva come, avendo l'amministrazione finanziaria fornito attendibili riscontri indiziari sulla falsita' del contratto di collaborazione intercorso tra la contribuente e la (OMISSIS) s.p.a. (detta anche (OMISSIS) s.p.a.) e la conseguente inesistenza delle operazioni fatturate, fosse onere del contribuente dimostrare la fonte legittima delle detrazioni operate;

La censura e' fondata.

2. La giurisprudenza che si e' andata consolidando sulla problematica relativa alla detraibilita' dell'IVA e alla deducibilita' dei costi nel caso di fatture per operazioni inesistenti e' stata oggetto di numerose pronunce di questa Corte ed e' stata ripercorsa da Cass. n. 24426 del 30/10/2013 e piu' recentemente da Cass. 9851/2018)

La fattura, di regola, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deducibilita' dei costi; spetta all'Ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per l'insorgenza di tale diritto. La dimostrazione puo' consistere in presunzioni semplici, poiche' la prova presuntiva non e' collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito puo' attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. n. 9108 del 06/06/2012). Nel caso in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioe' sia una mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non e' stata effettuata; l'amministrazione, per disattendere la contabilita' del contribuente, deve indicare qualche elemento, anche indiziario, che infici la contabilita' e non puo' limitarsi a una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente (Cass. n. 21953/2007; Cass. n. 1727/2007).

3. A quel punto passera' sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Quest'ultima prova non potra' consistere, pero', nella esibizione della fattura, ne' nella sola dimostrazione della regolarita' formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le altre, Cass. n. 15228 del 03/12/2001; Cass. n. 12802 del 10/06/2011). E' poi evidente che, in caso di accertata assenza dell'operazione, e' escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente (il quale sa bene se ha effettivamente ricevuto o meno una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi) (Cass. 11873/18; Cass. n. 18118/2016).

4. Nella specie, dagli elementi contenuti nel ricorso si evince che all'epoca dei fatti la compagine sociale delle due societa' fosse sostanzialmente identica sia in relazione alla proprieta' azionaria che agli organi amministrativi. La difesa erariale, negli avvisi, aveva sottolineato la non plausibilita' del reale sostenimento degli elevati costi di consulenza, atteso che alle prestazioni avrebbero concorso i membri del consiglio di amministrazione della societa' fatturante, coincidenti con gli amministratori della societa' ricorrente. E' incontestato che la societa' che aveva fornito la prestazione fosse inattiva da parecchio tempo e l'unica prestazione di servizi fatturata era stata quella concernente il contratto di collaborazione per cui e' causa. Gli oneri finanziari della prestazione erano stati operati mediante trasferimento, dalla societa' committente alla societa' (OMISSIS) s.p.a. di crediti della prima alla seconda: trasferimento effettuato mediante girata di assegni ed effetti cambiari tra le due societa'.



L'unica risorsa che avrebbe reso le prestazioni di consulenza era costituita da un lavoratore subordinato inquadrato contrattualmente come lavoratore di concetto (4 livello) al quale era stato corrisposto un reddito da lavoro dipendente di appena Euro 29.514,00 nel corso dell'anno per l'esecuzione di prestazioni di consulenza che avrebbero concorso ad incrementare il fatturato da Euro 28.917.035,00 ad Euro 31.129.116,00 e a diminuire gli oneri finanziari da Euro 350.264,00 a Euro 338.799,00.

Inoltre la società committente non aveva esibito alcun tipo di documentazione (contabile, amministrativa, progettuale, di ricerca, di studio, di analisi, di mercato) relativa ai servizi di consulenza resi in relazione al contratto dedotto.

Tali circostanze, in una disamina ragionevole e basata sulla considerazione del mercato di riferimento, appaiono di per se' idonee a determinare il ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente (Cass. ord. del 29.12.2009 n. 27546).

5. Ai fini della prova dell'esistenza di un'operazione, infatti, non e' sufficiente produrre la relativa fattura in quanto l'emissione della fattura puo' prescindere dall'effettiva esistenza della prestazione;

percio' il contribuente, a fronte della contestazione dell'Amministrazione circa l'inesistenza di un' operazione, ha l'onere di dimostrare la effettivita' del contratto e non puo' limitarsi a dar prova dell'emissione della fattura che, per la sua formazione unilaterale e la sua inerenza a un rapporto gia' formato tra le parti, ha natura di atto partecipativo e non di prova documentale. (Cfr Cass. 27 ottobre 2010 n. 21949).

Tuttavia, osserva il Collegio, la CTR contraddittoriamente, dopo avere premesso che la società contribuente non aveva documentato che l'attività di consulenza era stata espletata, oltre che da un lavoratore dipendente, anche da un componente del consiglio di amministrazione ha affermato, sulla base della circostanza che l'unico lavoratore della società (OMISSIS) spa era stato assunto dalla società (OMISSIS), che comunque una determinata attività era stata svolta. La CTR ha inoltre affermato che laddove la società (OMISSIS) avesse voluto simulare una prestazione non fornita avrebbe predisposto e conservato atti idonei all'occorrenza a dimostrare l'effettiva attività svolta.

Il giudice tributario di appello ha chiaramente violato i principi di diritto sopra richiamati sostanzialmente affermando che la contabilizzazione/pagamento delle fatture in questione doveva considerarsi adeguata ad inficiare le deduzioni relative all'inesistenza delle relative prestazioni addotte dall'agenzia fiscale. La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al motivo, con rinvio al giudice a quo per un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie il motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimita'.