

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 28/03/2024) 24/07/2024, n. 20487

PROVA IN GENERE IN MATERIA CIVILE › Onere della prova

IMPOSTA SUI REDDITI › Redditi d'impresa

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › Avviso di accertamento

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Presidente

Dott. LUCIOTTI Lucio - Consigliere

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere Rel.

Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA Maria Giulia - Consigliere

Dott. SALEMME Andrea Antonio - Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16880/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

- ricorrente -

contro

PRINT POINT Srl

- intimata -

avverso SENTENZA di COMM. TRIB. REG. DELL'EMILIA ROMAGNA n. 3276/10/17 depositata il 01/12/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28/03/2024 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza n. 3276/10/17 del 01/12/2017, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 185/07/14 della Commissione tributaria provinciale di Parma (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso proposto da Print Point Srl (di seguito Print Point) nei confronti di un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2006.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata e dalle difese delle parti, l'avviso di accertamento era stato emesso in ragione della contestazione di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente

inesistenti da parte di Print Point, oltre che per recuperi minori concernenti la ritenuta indeducibilità di alcuni costi (compenso dell'amministratore; spese di marketing; spese per l'acquisto di autovettura e quadri).

1.2. La CTR respingeva l'appello di AE, evidenziando che: a) l'Erario non aveva fornito la prova che la società contribuente "sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione posta in essere, a monte, rientrava in una frode fiscale", né alcun elemento era sorto dall'espletata consulenza tecnica d'ufficio, cui aveva partecipato anche AE; b) i verificatori avevano accertato che le transazioni si erano svolte, anche se con soggetti diversi da quelli indicati in fattura; c) il compenso dell'amministratore era stato corrisposto e dichiarato dal percettore; d) le spese di marketing erano state sostenute, sebbene la fattura sia stata emessa dal fratello del legale rappresentante della Print Point; e) le spese relative all'automobile e ai quadri erano giustificate, rispettivamente, dallo svolgimento dell'attività aziendale e dalla necessità di dare decoro ai locali aziendali.

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, illustrati da memoria ex [art. 380 bis.1](#) cod. proc. civ.

3. Print Point non si costituiva in giudizio e restava, pertanto, intimata.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione degli [artt. 19, 21, 23, 28 e 54](#) del [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#), dell'[art. 2](#) del [D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#) e dell'[art. 2697](#) cod. civ., in relazione all'[art. 360](#), primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto non raggiunta la prova indiziaria della conoscenza o conoscibilità, in capo alla società contribuente, della esistenza di una frode IVA.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi"(così [Cass. n. 9851 del 20/04/2018](#), alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, [Cass. n. 11873 del 15/05/2018](#); [Cass. n. 17619 del 05/07/2018](#); [Cass. n. 21104 del 24/08/2018](#); [Cass. n. 27555 del 30/10/2018](#); [Cass. n. 27566 del 30/10/2018](#); [Cass. n. 5873 del 28/02/2019](#); [Cass. n. 15369 del 20/07/2020](#)).

1.3. Nel caso di specie, come documentato dalla ricorrente ai fini dell'autosufficienza, l'Amministrazione finanziaria ha fornito, numerosi elementi indiziari non solo concernenti la fittizietà dei fornitori, ma anche attinenti alla conoscenza o conoscibilità della frode IVA perpetrata da parte di Print Point. Detti elementi si sostanziano, a titolo esemplificativo: nella vendita sottocosto dei beni; nella frequenza dei rapporti commerciali tra interponente e interposti; nel consistente volume di affari tra detti soggetti; nella mancanza di tracce documentali degli ordini.

1.4. La CTR non ha compiuto una complessiva valutazione degli elementi concernenti la fittizietà dei fornitori e la conoscibilità della frode da parte di Print Point, soffermandosi unicamente sulle risultanze della consulenza tecnica d'ufficio espletata, di cui non si dà nemmeno conto, così operando una surrettizia inversione dell'onere della prova.

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione degli [artt. 51 e 95 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917](#) (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), in relazione all'[art. 360](#), primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la legittimità della deduzione del compenso dell'amministratore, erogato in data 13/02/2007 e non già entro il 12/01/2007, con conseguente violazione del principio di cassa "allargato".

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "In tema d'imposte sul reddito d'impresa, in caso di pagamento del compenso dell'amministratore di società di capitali a mezzo di bonifico bancario, il relativo importo è deducibile, secondo il principio cd. di cassa allargato, nell'esercizio in cui le somme sono accreditate al beneficiario senza che rilevi la data della disposizione o della valuta" ([Cass. n. 20033 del 11/08/2017](#)).

2.3. Nel caso di specie, è pacifico che il compenso dell'amministratore sia stato erogato in data successiva al 12/01/2007, con conseguente indeducibilità dello stesso, non avendo alcun rilievo la circostanza che la valuta sia stata retrodatata.

2.4. La CTR non si è adeguata al superiore principio di diritto, sicché la sentenza va cassata in parte qua.

3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'[art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), dell'[art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#) e dell'[art. 2697](#) cod. civ., in relazione all'[art. 360](#), primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto di annullare la ripresa concernente la fattura emessa da A.A., atteso che l'operazione non sarebbe certa.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. La ricorrente ha dimostrato, riproducendo in parte qua l'avviso di accertamento ai fini dell'autosufficienza, che la contestazione dell'Amministrazione finanziaria ha riguardato l'assoluta mancanza di certezza dell'operazione compiuta tra Print Point e A.A., fratello del legale rappresentante della prima società. Invero, la fattura emessa da quest'ultimo è stata considerata relativa ad operazione oggettivamente insistente, in ragione di numerosi elementi indiziari, quali lo stretto collegamento tra le due imprese, la mancata regolazione in denaro della prestazione, la mancanza di documentazione idonea a giustificare l'operazione.

3.3. Orbene, secondo la giurisprudenza di questa Corte, allorquando viene contestato l'utilizzo di fatture attinenti ad operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria "ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è con figurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo" ([Cass. n. 28628 del 18/10/2021](#); conf. [Cass. n. 18118 del 14/09/2016](#)).

3.4. Grava, invece, sul contribuente l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo (anche in questo caso) 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](#), cit.).

3.5. Nel caso di specie, a fronte degli elementi indiziari forniti da AE, l'Amministrazione finanziaria ha dato credito ad elementi del tutto privi di efficacia probante, quali la regolare corresponsione del compenso ovvero la circostanza che A.A. sia titolare di un'autonoma impresa, così surrettiziamente

invertendo l'onere della prova, gravante sulla società contribuente.

3.6. La sentenza impugnata va, dunque, annullata anche con riferimento a questa ripresa.

4. Con il quarto motivo di ricorso si contesta, in relazione all'[art. 360](#), primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per violazione degli [artt. 36 e 61 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#) e dell'[art. 132](#) cod. proc. civ., per avere la CTR reso motivazione apparente in relazione ai recuperi concernenti la mancata inerenza di alcuni costi (acquisto di un'autovettura Jaguar ad uso esclusivo dell'amministratore e di alcuni quadri non reperiti presso la sede sociale al momento dell'accesso).

4.1. Il motivo è fondato.

4.2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (così [Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016](#); conf. [Cass. n. 13977 del 23/05/2019](#)).

4.3. Nel caso di specie, la CTR si è limitata ad affermare che l'autovettura era utilizzata per lo svolgimento dell'attività aziendale e che i quadri servivano per dare decoro alla sede sociale, ma non ha in alcun modo indicato quali siano gli elementi posti alla base della propria valutazione.

4.4. La motivazione della sentenza impugnata, pertanto, non è idonea ad esplicitare la ratio decidendi ed è quindi nulla.

5. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Conclusione

Così deciso in Roma il 28 marzo 2024.

Depositata in Cancelleria il 24 luglio 2024.