

Cassazione civile sez. trib., 04/06/2025, n. 14917

FATTI DI CAUSA

1. Ca.Al., esercente attività di noleggio di attrezzature per lavori edili, era attinto da avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate rettificava, ai fini delle ii.dd. ed iva., gli imponibili dichiarati per l'anno 2007, in conseguenza dell'utilizzo di fatture relative a operazioni inesistenti (per Euro 175.800,00) e di indebita deduzione/detrazione di costi non documentati e non inerenti (per complessivi Euro 79.351,05) in relazione a spese di manutenzione ed a spese per l'acquisto di carburante, per le quali non erano state istituite le schede.

2. La CTP di Catania, adita impugnatoriamente dal contribuente, con sentenza n. 4361/11/17, accoglieva in parte il ricorso: segnatamente, confermava il rilievo riguardante le operazioni inesistenti, riduceva quello riguardante le spese di manutenzione ed annullava interamente quello riguardante gli acquisti di carburante.

3. Entrambe le parti proponevano appello con riferimento ai capi di rispettiva soccombenza.

3.1. La CTR della Sicilia, con la sentenza in epigrafe, confermava quella di primo grado, osservando:

«appena il caso di rilevare la non sussistenza del vizio di carenza di motivazione dell'atto impositivo in quanto l'obbligo di motivazione, in questo caso, può essere assolto anche per relationem, tramite il rinvio a rapporto della polizia tributaria, che sia conosciuto o conoscibile dal contribuente. In ogni caso, risulta che l'atto impositivo ha messo sufficientemente in chiaro le motivazioni della rettifica e ha permesso al ricorrente di difendersi compiutamente. Sul raddoppio dei termini si rinvia all'orientamento della Cassazione».

In merito alla indeducibilità dei costi in quanto relativi a fatture per operazioni inesistenti, oltre quanto già ampiamente motivato in prime cure, si osserva che da tutto quanto emerge dagli atti e, principalmente, dal dettagliato p.v.c., non sussistono dubbi sulla fittizietà delle fatture in quanto emesse da soggetti che, chiaramente, risultavano del tutto irregolari. Il contribuente insiste sulla sussistenza delle opere ma non chiarisce da chi e come sono state effettivamente effettuate e il costo effettivo. Si tratta, comunque, di operazioni soggettivamente inesistenti; a tal proposito, la S.C. ha chiarito che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti dove viene contestato il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriva in un'evasione o in una frode può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha

stipulato il contratto, il contribuente Ã stato posto nella disponibilitÃ di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con lâ?emissione della relativa fattura, evaso lâ?imposta o compiuto una frode. Si rileva inoltre, che, in tema di IVA relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ove lâ?A.F. fornisca attendibili riscontri indiziari circa lâ?assenza di buona fede del cessionario, questâ?ultimo non ha diritto alla detrazione.

In ordine, infine, ai costi non inerenti, di cui allâ?appello incidentale dellâ?ufficio, non si puÃ che condividere quanto giÃ esaustivamente motivato in prime cure; trattasi di costi strettamente connessi allâ?attivitÃ dâ?impresa esercitata di noleggio attrezzature per lavori ediliâ?.

4. Propone ricorso per cassazione lâ?Agenzia delle entrate con due motivi, cui resiste il contribuente con controricorso, altresÃ spiegando ricorso incidentale con tre motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Per economia espositiva, i motivi di entrambi i ricorsi possono essere esposti congiuntamente.

2. Ricorso principale.

2.1. Primo motivo: â?Violazione e falsa applicazione dellâ?art. 132 c.p.c. e dellâ?art. 36 D.Lgs. n. 546/92 (art. 360, n. 4, c.p.c.)â?.

2.1.1. â?(L)a sentenza impugnata appare nulla per motivazione omessa o apparenteâ?â?.

2.2. Secondo motivo: â?Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 444/97, dellâ?art. 109 TUIR e dellâ?art. 2697 c.c. (art. 360, n. 3, c.p.c.)â?.

2.2.1. â?In subordine, a ritenere valida la apodittica motivazione â?per relationemâ? operata dalla CTR alla sentenza di primo grado, la sentenza impugnata appare erronea per violazione e falsa applicazione delle norme in epigrafe nella parte in cui la CTR, nel rigettare lâ?appello dellâ?Ufficio (riportato in seno al precedente motivo di ricorso e da ritenersi qui nuovamente trascritto) ha ritenuto (come giÃ la CTP) che, siccome il carburante acquistato dalla societÃ era stato utilizzato per mezzi cd. di cantiere, la deduzione/detrazione del relativo costo fosse consentita anche in mancanza della istituzione ed annotazione delle schede carburanteâ?.

3. Ricorso incidentale.

3.1. Primo motivo: â?NullitÃ della sentenza per motivazione meramente apparente, mancanza di corrispondenza tra premesse e conclusioni e violazione di legge costituzionalmente rilevante (art. 36 D.Lgs. 546/1992, art. 132, comma 2 n. 4 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c. e art. 112 c.p.c.),

in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.).

3.1.1. Il Giudice di secondo grado ha rigettato il ricorso in appello del contribuente relativo al primo rilievo (costi da operazioni inesistenti) con una motivazione meramente apparente in ordine alle fondamentali ragioni di illegittimità di tale recupero, peraltro in violazione del principio di corrispondenza tra le premesse e le conclusioni.

3.2. Secondo motivo: Error in iudicando Ai fini (delle) ii.dd.(,) violazione dell'art. 109 tuir (D.P.R. n. 917/1986), anche in combinato disposto all'art. 2697 e ss. c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.).

3.2.1. In tema di imposte dirette e di costo da operazioni solo soggettivamente inesistenti, si ribadisce il consolidato principio già richiamato nel corso del giudizio di merito ed anche nel ricorso in appello: ai fini delle imposte sui redditi, non rileva in alcun modo la presunzione delle fatture soggettivamente inesistenti. giacché tali costi, ancorché nei confronti di soggetto diverso rispetto a quello che ha emesso la fattura, comunque, sono stati sostenuti, tanto vero che hanno generato, con la successiva cessione, i ricavi dichiarati e sottoposti a tassazione. Le spese sono deducibili dal reddito d'impresa anche quando il corrispettivo sia stato erogato a soggetto diverso rispetto a quello che ha emesso la fattura. Per l'effetto, si ribadisce l'illegittimità del recupero del costo ai fini delle imposte dirette.

3.3. Terzo motivo: Error in iudicando Violazione e/o falsa applicazione di norme di legge: art. 19 D.P.R. 633/72 anche in combinato disposto agli art. 2697 e ss. codice civile (in tema di onere probatorio), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.).

3.3.1. Il suddetto capo della sentenza impugnata, trascritto nel primo motivo di ricorso incidentale cui si rinvia, è infondato e si contesta anche sotto il profilo della violazione di legge sostanziale in ordine alla detraibilità dell'IVA. Ai fini IVA, come appena anticipato, si ribadisce che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, non vi è dubbio che tale sanzione (l'indetraibilità IVA) può essere applicata solo nel caso in cui venga dimostrata la consapevolezza del contribuente di avvalersi di fatture false.

4. Sono fondati i primi motivi di entrambi i ricorsi, assorbiti tutti gli altri.

4.1. Preliminarmente è a rilevarsi che il primo motivo del ricorso principale si sottrae all'eccezione d'inammissibilità avanzata in controricorso. Esso è sicuramente autosufficiente, rendendo conto, in particolare, delle devoluzioni rassegnate dalla parte pubblica nel rispettivo atto d'appello: ora, sembrerebbe il contribuente in contrario recriminare, sub specie nondimeno del mancato rispetto dell'autosufficienza, l'eccessiva lunghezza della trascrizione inserita nel corpo del motivo, in pretesa violazione di quello che appella principio di sinteticità; tuttavia la riproduzione estesa di un atto o di un documento, ben lungi dal

vulnerare il canone dell'autosufficienza, lo ossequia, esponendone con doverosa ampiezza il contenuto, nei limiti, pacificamente osservati dal motivo erariale, della completezza e chiarezza espositiva. Sotto altro profilo, detto motivo, ben lungi dallo scivolare nella richiesta di una riedizione del giudizio di merito, evidenzia con precisione, alla stregua di centrata censura, il difetto motivazionale affliggente la sentenza impugnata.

4.2. Detto ci², anticipavasi che il primo motivo del ricorso principale ed il primo dell'incidentale sono parimenti fondati.

4.2.1. La CTR, abbandonandosi ad una mera dichiarazione di adesione alla decisione dei primi giudici, la cui motivazione neppure riproduce, non illustra le ragioni di siffatta sua presa di posizione con un minimo di giustificazioni concretamente ancorate alla fattispecie, men che meno tenendo in considerazione le, per vero ampie ma parimenti non riprodotte o quantomeno riassunte, ragioni di entrambe le parti nei rispettivi atti d'appello. Ne consegue che la motivazione della sentenza impugnata è graficamente esistente ma contenutisticamente vuota e dunque meramente apparente e non raggiunge il cd. minimo costituzionale (Cass., Sez. U, n. 8053 del 2014).

4.2.2. In particolare:

con riferimento al primo motivo del ricorso principale, la CTR, premessa un'onnicomprendente condivisione di quanto già esaurientemente motivato in prime cure, afferma, poi, in totale pretermissione delle doglianze della parte pubblica, incentrate sull'inadeguatezza descrittiva delle fatture e sulla mancanza delle schede-carburante, che trattasi di costi (non individuati e men che meno specificati) strettamente connessi all'attività d'impresa esercitata di noleggio attrezzature per lavori edili, senza (vieni¹) alcuna illustrazione delle ragioni della ritenuta (nonostante i suddetti difetti documentali evidenziati dalla parte pubblica) connessione (concetto di per sé tecnico, in luogo dell'inerenza);

con riferimento al primo motivo del ricorso incidentale, la CTR, richiamato quanto già ampiamente motivato in prime cure, senza tuttavia illustrarne quantomeno i passaggi, osserva che da tutto quanto emerge dagli atti e, principalmente, dal dettagliato p.v.c., non sussistono dubbi sulla fittizietà delle fatture in quanto emesse da soggetti che, chiaramente, risultavano del tutto irregolari, senza tuttavia spiegare a fronte delle contestazioni contenute nell'atto di appello della parte privata, in cosa consista l'irregolarità dei soggetti emittenti le fatture e senza a fortiori indicare le specifiche fonti del convincimento in tal guisa espresso.

5. In ragione di quanto precede, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio, per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del grado.

P.Q.M.

In accoglimento del primo motivo del ricorso principale e del primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti tutti gli altri motivi di entrambi detti ricorsi, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, per nuovo esame e per le spese.

Così deciso a Roma, l'27 marzo 2025.

Depositato in Cancelleria il 4 giugno

Campi meta

Massima : *In materia di contenzioso tributario, l'atto è affetto da nullità per motivazione meramente apparente la sentenza della Commissione Tributaria Regionale che, nel confermare la fondatezza del rilievo concernente l'utilizzo di fatture per operazioni (soggettivamente) inesistenti, si limiti a richiamare la motivazione di primo grado senza tuttavia esplicitare in cosa consista l'irregolarità dei soggetti emittenti o indicare le specifiche fonti del proprio convincimento in merito alla fittizietà delle operazioni, e senza confrontarsi in modo concreto con le contestazioni mosse dal contribuente nel suo appello. Tale carenza motivazionale rende la pronuncia "contenutisticamente vuota" e insufficiente a raggiungere il "minimo costituzionale" richiesto.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario è un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi un'eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024 è stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale è stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.