

Cassazione civile sez. V, 12/05/2021, n. 12487

Svolgimento del processo

che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (*omissis*) due avvisi di accertamento con i quali, relativamente ai periodi di imposta 2006 e 2007, aveva contestato maggiori ricavi non dichiarati e costi non deducibili ripresi a tassazione; avverso gli atti impositivo il contribuente aveva proposto separati ricorsi che, previa riunione, erano stati accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Varese; avverso la decisione del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: la mancanza di dettagliate descrizioni sulle fatture emesse nei propri confronti circa i lavori ed i cantieri ove gli stessi erano stati eseguiti non poteva dare luogo al disconoscimento dei costi; non rilevava la circostanza che il contribuente non aveva esibito alcun accordo scritto al fine di provare l'esecuzione dei lavori, trattandosi di piccolo imprenditore che normalmente operava senza stipula di accordi formali; costituiva indizio favorevole al contribuente la produzione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa dal titolare dell'impresa che aveva emesso la fattura;

L'Agenzia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a tre motivi di censura;

il contribuente è rimasto intimato.

Motivi della decisione

che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 2, per avere erroneamente ritenuto che le fatture passive erano regolari nonostante in esse non fossero stati elencati i lavori ricevuti ed identificati i cantieri in cui gli stessi erano stati eseguiti;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, anche in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, per avere ritenuto che la prova dell'effettiva esecuzione dei lavori poteva essere fornita dal contribuente anche mediante produzione di

dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, nonostante la mancanza di produzione dei contratti sulla cui base sarebbero state eseguite le prestazioni;

i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, in quanto attengono alla questione della idoneità probatoria delle fatture e della successiva dichiarazione sostitutiva prodotta dal contribuente, sono fondati;

in termini generali, va osservato che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 2, lett. g), prevede che la fattura deve contenere, fra l'altro, l'indicazione della natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;

tali specifiche indicazioni rispondono ad una oggettiva finalità di trasparenza e di conoscibilità essendo funzionali a consentire l'espletamento delle attività di controllo e verifica da parte dell'amministrazione finanziaria e, segnatamente, in questa ottica, a rendere possibile l'esatta e precisa identificazione dell'oggetto della prestazione;

in questo contesto, va anche precisato che, qualora l'amministrazione finanziaria contesti indebita deduzione di costi in quanto le fatture delle operazioni sono prive di specifiche indicazioni che consentano di accertare l'entità e la natura delle prestazioni ricevute, di per sé, quindi, non idonee a giustificare la deduzione dei costi in assenza di corrispondente prestazione, grava sul contribuente che rivendichi la legittimità della deduzione degli esborsi fatturati l'onere di fornire prova della effettiva esistenza delle operazioni;

la fattura, invero, costituisce, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 un documento idoneo a rappresentare operazioni rilevanti ai fini fiscali, ma in presenza di incertezza degli elementi indicativi della natura, qualità e delle prestazioni svolte, dunque di quegli elementi in presenza dei quali soltanto può ritenersi sussistente la corrispondente prestazione commerciale, perde l'anzidetta idoneità, così determinandosi lo spostamento a carico del contribuente dell'onere di dimostrare la effettiva esistenza delle operazioni;

questa Corte ha più volte precisato che, a norma dell'art. 109, comma 4, lett. b), ultimo periodo, TUIR, i costi e le spese afferenti ricavi che non sono stati imputati al conto economico possono essere comunque dedotti soltanto se risultano da elementi certi e precisi • con onere della prova a carico del contribuente, sicché è necessario che il contribuente fornisca concreti elementi di prova, non mediante affermazioni, di carattere generale o il richiamo a semplici presunzioni (Cass. civ., n. 1898/2016; n. 6425/2011; n. 25365/2007);

in tale prospettiva, dunque, che occorre esaminare la questione relativa alla possibilità di provare l'effettività delle prestazioni ricevute mediante dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ;

va quindi osservato che il giudice del gravame ha accertato che le fatture non riportavano dettagliate descrizioni dei lavori e dei cantieri ove gli stessi erano stati eseguiti, ma ha fatto conseguire che la non completezza delle indicazioni non fosse sufficiente a negare il diritto alla deduzione dei costi, in quanto ha specificato che alle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà poteva essere attribuito il valore di prova indiziaria e che, in questo senso, doveva essere considerata quale supporto della tesi del contribuente di effettività della prestazione;

sicché, secondo la ragione della decisione, la non completezza delle indicazioni contenute in fattura poteva dirsi superata, ai fini della verifica dell'effettività delle prestazioni, sulla base del contenuto delle dichiarazioni sostitutive di notorietà rese da un terzo, con conseguente diritto del contribuente alla deducibilità dei costi;

questo ragionamento argomentativo seguito dal giudice del gravame non è, tuttavia, in linea con i principi sopra espressi in ordine alla prova della effettività dei costi ai fini della loro deducibilità ;

con riferimento alla valenza nel processo tributario delle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà , questa Corte ha precisato che: «il divieto di prova testimoniale posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, 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 perché assunte in sede extra processuale, 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. 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 c.c., danno luogo a presunzioni (Cass. civ., 20 aprile 2007, n. 9402; Cass. civ., 2 ottobre 2019, n. 24531);

infatti, dal divieto di ammissione della prova testimoniale non discende la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729 c.c., comma 2, secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale, poiché 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 2006, n. 22804; Cass. civ., 21 gennaio 2015, n. 960);

in questo ambito, al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far

valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi; come rilevato da questa Corte, «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 richiesta» (Cass. civ., 5 dicembre 2012, n. 21812);

ciò precisato, fermo restando, dunque, l'astratta possibilità per le parti del processo tributario di introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con valore di prova presuntiva, va tuttavia osservato, con riferimento al caso di specie, che la questione di fondo attiene alla idoneità probatoria della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rese dal terzo al fine di sopperire alla carenza delle fatture nella indicazione degli elementi necessari per individuare con certezza le operazioni che erano state realizzate in favore della contribuente;

sotto tale profilo, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che la non adeguatezza degli elementi indicati nelle fatture potesse essere superata, al fine di provare l'effettività delle operazioni e dei costi sostenuti, unicamente sulla base delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, in quanto le stesse, come detto, hanno unicamente valore di prova presuntiva, sicché sulla sola base delle stesse non può raggiungersi la prova della certezza e precisione dei costi sostenuti;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112 c.p.c., sul motivo di appello con il quale l'Agenzia delle entrate aveva impugnato la decisione di primo grado che aveva omesso di pronunciare su taluni rilievi contenuti nell'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2007, in particolare relativi a: 1) fattura n. 10 del 31 marzo 2007, emessa da (omissis) di (omissis) e (omissis) snc, per la quale l'ufficio aveva contestato che il contribuente, pur avendo adottato il regime del reverse charge, aveva registrato la fattura solo nel registro Iva acquisti omettendo di effettuare l'omologa registrazione nel registro Iva vendite; 2) nota di addebito n. 10 del 19 aprile 2007, per la quale l'ufficio aveva contestato che non vi era stata mancata contabilizzazione dell'importo tra le imposte a debito e che lo stesso andava recuperato tra le variazioni di imposta del modello Iva;

il motivo è fondato;

risulta dal ricorso (vd. pag. 5) che il contribuente aveva proposto ricorso in primo grado anche relativamente ai suddetti rilievi relativi all'anno di imposta 2007 e che l'Agenzia delle entrate (vd. pagg. 1012) aveva proposto appello, lamentando l'omessa pronuncia del giudice di primo grado in ordine alle suddette ragioni di impugnazioni, di per sé distinte da quelle prese in

considerazione da quest'ultimo ai fini dell'accoglimento del ricorso;

la pronuncia censurata non si Ã" pronunciata su questo specifico motivo di appello, incorrendo, in tal modo, nella violazione dell'art. 112, c.p.c.;

in conclusione, i motivi sono fondati, con conseguente accoglimento del ricorso e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2021.

Depositato in Cancelleria il 12 maggio 2021

Campi meta

Massima : *In materia di deduzione dei costi, quando l'Amministrazione finanziaria contesti l'indebita deduzione in quanto le fatture delle operazioni sono prive delle specifiche indicazioni richieste dall'art. 21, comma 2, lett. g), del D.P.R. n. 633 del 1972 (relative alla natura, qualità e quantità dei beni e servizi), elementi funzionali a consentire l'esatta identificazione dell'oggetto della prestazione e il controllo fiscale, la fattura perde la sua idoneità a rappresentare l'operazione, determinando lo spostamento a carico del contribuente dell'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario Ã" un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, Ã" disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non Ã" incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi un'eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024 Ã" 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 Ã" stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.