

Sentenza del 07/02/2024 n. 490 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia Sezione/Collegio 22

Intitolazione:

La valutazione del giudice in tema di prova per presunzioni.

Massima:

In tema di prova per presunzioni, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, il giudice è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; in secondo luogo, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, magari non raggiungibile con certezza considerando singolarmente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento (Cass. Civ. sez. III, n. 9059 del 12 aprile 2018).

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il 18 dicembre 2013 l'Agenzia delle Entrate di XXXXXXXXX notificava al signor XXXXX , ragioniere commercialista, l'avviso di accertamento n. TVHXXXXXXXXX/2013, relativo all'anno di imposta 2009, contestando - sulla base di quanto accertato nel corso di una verifica fiscale dalla Compagnia della Guardia di Finanza di XXXXXXXXXX XXXXXXXX, e riassunto nel processo verbale di constatazione del 28 settembre 2013 - alcuni costi portati in deduzione dal contribuente nel Modello Unico PF/2009: in particolare, si sosteneva la non inerenza di spese per complessivi u20AC 491,77; la non deducibilità di u20AC 733,33 per schede carburanti; l'inesistenza di spese per u20AC 16.000 relative a una fattura emessa dalla Cooperativa XXX-XXX per prestazioni di elaborazione dati contabili dei clienti del contribuente;

l'inesistenza di spese per u20AC 3.000 relative a una fattura emessa dalla XXXXXX srl per lavori di ristrutturazione.

Il contribuente proponeva tempestivo ricorso avverso il predetto avviso, per motivi di forma e di merito, che, costituitosi in giudizio l'Ufficio, la Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi accoglieva con sentenza n. 216, pronunciata il 15 febbraio 2016 e depositata l'11 marzo 2016, compensando tra le parti le spese, ritenendo legittimo l'operato dell'Ufficio, infondate le doglianze in rito sollevate dal contribuente, legittima la ripresa a tassazione delle spese fatturate dall'impresa XXXXXX (poiché il titolare aveva escluso che i lavori di cui alla fattura fossero stati eseguiti nello studio) e delle spese di carburante, avendo il titolare dell'impianto escluso la paternità della firma apposta sulle schede.

Quanto alle spese fatturate dalla cooperativa, i primi giudici ritenevano che "le circostanze addotte dall'ufficio a sostegno dell'inesistenza delle prestazioni fatturate dalla XXX-XXX, pur accreditabili di buona valenza presuntiva, non appaiono concludenti e, comunque, sono pienamente vanificate dalle controdeduzioni e, soprattutto, dalle prove contrarie fornite dal ricorrente", attestanti in particolare l'esistenza e l'operatività della cooperativa; peraltro, notavano i primi giudici, il conferimento a terzi dei compiti di elaborazione dei dati contabili della propria clientela è prassi diffusa fra i commercialisti, né vi erano rilievi da muovere in punto di congruità dei costi (u20AC 16.000) rispetto al volume di affari dichiarato (u20AC 98.766).

Con atto di appello tempestivamente depositato l'Agenzia delle Entrate di XXXXXXXXX impugnava la sentenza sopra indicata.

Il contribuente depositava controdeduzioni con appello incidentale, riproponendo le eccezioni già disattese dai primi giudici (mancata giustificazione della verifica in loco; omessa informazione sulle ragioni della verifica; necessità della presenza del contribuente; errato utilizzo dell' art. 41-bis d.P.R. n. 600/1973; difetto di firma dell'accertamento), chiedendo riformarsi la sentenza di prime cure nella parte in cui aveva ritenuto legittima la ripresa a tassazione delle spese relativi ai lavori di ristrutturazione e delle schede carburanti.

Costituitosi in giudizio il contribuente, la Commissione Tributaria Regionale di Lecce,

con sentenza n. 916

del 22 gennaio 2020, depositata il 26 maggio 2020, accoglieva l'appello dell'ufficio solo in relazione ai costi ritenuti non inerenti per complessivi u20AC 491,77 (rilevando che "la documentazione prodotta dimostra che il costo di u20AC 491,77 era riferito a sette ricariche telefoniche, ma legislativamente era consentita soltanto per una la detrazione al professionista. L'appello è fondato sul punto e la documentazione di riferimento risultava allegata al pvc che spiegava l'addebito"), confermando le conclusioni dei primi giudici sulle spese relative alle fatture emesse dalla cooperativa XXX-XXX, rigettando l'appello incidentale del contribuente (tanto in relazione alle doglianze in rito, quanto in relazione ai costi per u20AC 3.000 per lavori di ristrutturazione effettuati dalla XXXXXX srl - "Nel merito, la fattura della ditta XXXXXX soltanto formalmente si riferisce a lavori fatti presso lo studio del contribuente; in realtà, le dichiarazioni rese dal titolare (pag.24 del pvc) inequivocabilmente evidenziano che le prestazioni sono state rese per altri siti, con fattura compilata dal professionista, dato rimasto incontestato, il che, se in teoria possibile, in questo caso viepiù convince della predisposizione artata del documento fiscale" - quanto in relazione ai costi per u20AC 733,33 per schede carburante - "Le schede carburanti sono inequivocabilmente da disattendere in quanto con firma non del titolare della stazione di servizio e con timbro diverso: non c'era bisogno di ulteriori riscontri oltre le affermazioni del fornitore"), e compensando tra le parti le spese di lite.

L'Agenzia delle Entrate di XXXXXXXX impugnava la sentenza n. 915/2020.

La **Corte di Cassazione, con ordinanza n. 25722 del 21 giugno 2022, pubblicata l'1 settembre 2022**, accoglieva il ricorso, cassando la sentenza impugnata per vizio di motivazione apparente, rilevando che la Commissione leccese "avuto riguardo alla assunta illegittimità della ripresa relativa ai costi dedotti dal contribuente per complessivi u20AC 19.733,33, si è limitata ad affermare che al professionista/contribuente, al di là delle equivoche, non dirimenti e criptiche, dichiarazioni del rappresentante della cooperativa> (cfr. sentenza, p. 3, cpv), senza altro aggiungere ... tale motivazione, non contenendo alcuna esplicitazione in ordine al quadro probatorio relativo alla ripresa in questione né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo sotteso a tale affermazione, effettivamente non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del minimo costituzionale richiesto dall' **art. 111, comma 6, Cost.**".

Il contribuente ha, pertanto, riassunto il giudizio, riproponendo i motivi di merito posti a fondamento dell'atto di controdeduzioni avverso l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di XXXXXXXX:

correttezza della sentenza impugnata nella parte in cui si è ritenuta illegittima la ripresa a tassazione delle spese per u20AC 16.000 sostenute dal contribuente per la elaborazione dei dati contabili da parte della Cooperativa XXX-XXX: mentre l'Ufficio aveva genericamente presunto l'inesistenza delle operazioni, il contribuente aveva ampiamente provato (anche mediante la produzione di documenti certamente utilizzabili, perché allegati ben prima del contenzioso) l'esistenza e l'operatività della cooperativa, la congruità dell'operazione, la regolare annotazione dei costi nella contabilità.

L'Agenzia delle Entrate di XXXXXXXX ha depositato controdeduzioni, deducendo:

l'inammissibilità della richiesta, riproposta dal contribuente nel ricorso per riassunzione, di annullare tout court l'avviso di accertamento: ed invero, i giudici di appello si erano espressi in senso favorevole all'Ufficio in relazione ai costi non inerenti u20AC 491,77, in relazione ai costi per operazioni inesistenti indicati nelle schede carburanti per u20AC 733,33, ed in relazione ai costi per operazioni inesistenti indicati nella fattura n. 1/09 della XXXXXX srl per u20AC 3.000,00; questa statuizione non ha formato oggetto di ricorso per cassazione da parte del contribuente: sicché tale punto della sentenza n. 915/2020 deve considerarsi definitivo per mancata impugnazione;

quanto alle spese relative alla cooperativa XXX-XXX, si ribadivano tutti gli elementi, già rassegnati nei precedenti gradi del giudizio, sulla base dei quali doveva concludersi per la inesistenza delle operazioni.

All'odierna udienza le parti si sono riportate ai rispettivi scritti, chiedendone l'accoglimento.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello dell'Ufficio avverso la **sentenza n. 216/2016**

è fondato e deve pertanto essere accolto.

Deve innanzitutto convenirsi con l'Ufficio appellante circa il fatto che esulano dall'oggetto del presente giudizio le questioni relative ai costi non inerenti u20AC 491,77, ai costi per operazioni inesistenti indicati nelle schede carburanti per u20AC 733,33, ed ai costi per operazioni inesistenti indicati nella fattura n. X/09 della XXXXXX srl per u20AC 3.000,00: ed invero, la pronuncia sfavorevole al contribuente adottata con la sentenza n. 916/2020

non ha formato oggetto di impugnazione da parte del contribuente, di modo che su di essa si è senz'altro formato il giudicato. Occorre in proposito rammentare che "Nel giudizio di rinvio, il quale è un procedimento chiuso, preordinato a una nuova pronuncia in sostituzione di quella cassata, non solo è inibito alle parti di ampliare il thema decidendum, mediante la formulazione di domande ed eccezioni nuove, ma operano anche le preclusioni derivanti dal giudicato implicito formatosi con la sentenza rescindente, onde neppure le questioni rilevabili d'ufficio che non siano state

considerate dalla Corte Suprema possono essere dedotte o comunque esaminate, giacché, diversamente, si finirebbe per porre nel nulla o limitare gli effetti della stessa sentenza di cassazione, in contrasto con il principio della sua intangibilità" (Cassazione civile, Sez. II, n. 24357 del 10 agosto 2023, Rv. 668914).

Quanto alle spese relative alla fattura emessa dalla Cooperativa XXX-XXX, sono fondate le doglianze dell'Ufficio e sono condivisibili i rilievi che sono stati posti a fondamento della ripresa a tassazione degli importi asseritamente corrisposti dal contribuente alla predetta cooperativa.

Secondo il consolidato orientamento di legittimità, "l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente" (Cassazione civile, sez. II, n. 30366 del 21/11/2019, Rv. 655932): "la valutazione circa la deducibilità dei costi, quando la contestazione attenga ad una molteplicità di operazioni commerciali, deve essere effettuata con riferimento a ciascuna di esse, di cui occorre verificare: prova dell'esistenza, congruità ed inerenza, dovendo all'esito procedersi alla valutazione dell'attendibilità della complessiva contabilità aziendale" (Cassazione civile, sez. V, ord. n. 24668 del 14/09/2021, Rv. 662136), ferma restando la imprescindibile necessità, espressamente prescritta dall'art. 109 DPR 917/1986, che si realizzino "le due condizioni della certezza in ordine alla sussistenza e della determinabilità in ordine all'ammontare", della cui prova, trattandosi di componenti negativi del reddito, è ovviamente onerato il contribuente (Cassazione civile, sez. V, ord. n. 19166 del 06/07/2021, Rv. 661810).

Nel caso di specie, a fronte delle contestazioni mosse dai finanziari e poi riprese dall'Agenzia delle Entrate con l'atto qui impugnato, il contribuente ha documentalmente dimostrato l'esistenza della fattura di u20AC 16.000 + IVA; la circostanza che il pagamento di acconti sugli importi oggetto di quelle fatture risulti dalla scheda contabile e dal libro giornale; la circostanza che la cooperativa avesse una propria struttura organizzativa (arredamento, computer, mobili d'ufficio) e personale dipendente.

Proprio a questi, scarni, elementi ha fatto riferimento la sentenza di prime cure, favorevole al contribuente: si è, in quella sede, rilevato che "Il XXXXX ha, infatti, dedotto e dimostrato documentalmente che la XXXXXX era munita di personale dipendente e di un ufficio regolarmente arredato e attrezzato per l'espletamento del lavoro di elaborazione di dati contabili. Merita precisare che la documentazione predetta non è stata oggetto di contestazione e/o disconoscimento da parte dell'ufficio convenuto. A ciò si aggiungono due altre considerazioni, idonee a conferire credibilità alla difesa del contribuente. Innanzitutto che il conferimento a terzi dei compiti di elaborazione dei dati contabili della propria clientela è prassi diffusa fra i commercialisti, che non contravviene ad alcuna disposizione di legge .. E infine la sostanziale congruità dei costi documentati rispetto all'entità del volume di affari dichiarato, rispettivamente u20AC 16.000 ed u20AC 98.766".

Orbene, premesso che neppure l'Ufficio ha mai dubitato del fatto che le fatture siano state annotate nei registri contabili obbligatori, si deve rilevare che gli scarni elementi forniti dal contribuente non sono in grado di scalfire le vistose anomalie evidenziate dagli accertatori:

non vi è alcuna traccia del passaggio di denaro dal contribuente alla cooperativa: tutti i pagamenti sarebbero stati, invero, effettuati (peraltro in misura inferiore rispetto agli importi indicati nelle fatture) in contanti;

l'unico cliente della cooperativa è risultato essere il XXXXX ;

la consultazione della Banca dati dell'Anagrafe tributaria rivela che la cooperativa aveva presentato dichiarazione integrativa per l'anno di imposta 2009 ben oltre i termini di legge, e solo dopo che era iniziata la citata attività di verifica dei finanziari presso lo studio del XXXXX ;

il rappresentante legale della cooperativa, signor XXXXXX, interrogato dagli accertatori, aveva dichiarato di non aver compiuto alcuna operazione per l'anno 2008, né di compravendita, né di comunicazione fiscale, e di non aver mai presentato alcuna dichiarazione integrativa fiscale per l'anno di imposta 2009 o per gli anni successivi;

in effetti, si accertava che la dichiarazione integrativa per l'anno 2009 era stata presentata telematicamente proprio dall'intermediario XXXXX.

Si tratta, com'è evidente, di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, acquisiti in un quadro di sostanziale inattendibilità della situazione contabile (non vi è alcuna traccia dei pagamenti asseritamente effettuati; la dichiarazione integrativa della cooperativa, che assicurava riscontro alle spese portate in deduzione dal XXXXX, era stata presentata proprio dal XXXXX, unico cliente della cooperativa).

Ebbene, è necessario avere a mente che, secondo il consolidato orientamento di legittimità, "In tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria;

successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento (Cassazione civile, sez. III, n. 9059 del 12 aprile 2018, Rv. 648589).

Nel caso di specie, a fronte di una valutazione superficiale ed atomistica compiuta dai primi giudici in merito agli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione, occorre rilevare che una valutazione complessiva degli stessi impone di ritenerli univoci, precisi e concordanti: la loro combinazione consente di fornire una valida prova presuntiva, tale da consentire di attingere una certezza, sul piano probatorio, non conseguibile considerando separatamente quei singoli elementi di prova.

Né vale a scalfire il quadro indiziario la circostanza che le fatture siano state annotate nei documenti contabili della cooperativa: ed invero, ogni episodio nel quale vengano in rilievo operazioni inesistenti è caratterizzato dalla correttezza formale delle scritture. Nel caso di specie, accanto alla apparente regolarità della documentazione contabile, vi sono plurimi elementi valorizzati dall'Ufficio (nessuna traccia riscontrabile dei pagamenti; nessun ulteriore cliente della cooperativa, oltre al XXXXX ; la dichiarazione integrativa della cooperativa, che fornisce riscontro alla posizione del XXXXX , è stata presentata non dall'amministratore della cooperativa, ma dallo stesso XXXXX) che, unitariamente considerati, illustrano con sufficiente chiarezza che si è in presenza di operazioni in realtà mai rese dalla cooperativa in favore del XXXXX .

Appare, dunque, evidente che non sono in alcun modo rispettati i criteri di certezza e di determinabilità che avrebbero consentito al contribuente di dedurre i costi in questione, e che, dunque, in assenza di ulteriori elementi addotti dal contribuente, non può che confermarsi la correttezza dell'operato dell'Ufficio, che ha disconosciuto i costi che il contribuente non ha esaustivamente documentato di aver sostenuto.

L'appello dell'Ufficio va, pertanto, accolto.

Le spese del presente grado di giudizio e quelle del grado di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte accoglie l'appello dell'Ufficio e, in riforma dell'impugnata sentenza, rigetta il ricorso del contribuente che, per l'effetto, condanna al pagamento delle spese sostenute dalla controparte, liquidate in complessivi u20AC 1.500 per il grado di appello, ed in complessivi u20AC 2.000 per il giudizio di cassazione, oltre accessori se dovuti.