

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione | Sezione TRI | **Civile** | **Ordinanza** | 8 giugno 2021 | n. **15860**

Data udienza 10 marzo 2021

Integrale

Tributi - Operazioni soggettivamente inesistenti - Agenzia delle Entrate - Onere della prova - Contribuente - Esclusione - Art. 14 comma 4 bis l. n. 237/93 come novellato ex art. 8 comma 1 d.l. 16/2012

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MANZON Enrico - Presidente

Dott. NONNO Giacomo Mar - Consigliere

Dott. CATALLOZZI Paolo - Consigliere

Dott. PUTATURO DONATI VISCITO DI NOCERA M.G. - rel. Consigliere

Dott. SAIJA Salvatore - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 6475 del ruolo generale dell'anno 2015, da:

(OMISSIS) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce all'atto di costituzione di nuovo difensore, dall'avv.to (OMISSIS), elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv.to (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, n. 7124/04/2014, depositata in data 18 luglio 2014, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10 marzo 2021 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

RILEVATO

che:

- con sentenza n. 7124/04/2014, depositata in data 18 luglio 2014 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, rigettava l'appello principale proposto da (OMISSIS) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, e accoglieva l'appello incidentale proposto da quest'ultima avverso la sentenza n. 302/1/2012 della Commissione tributaria provinciale di Avellino che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla suddetta società contribuente avverso l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) con il quale l'Ufficio, per il 2006, aveva recuperato a tassazione costi indebitamente dedotti, ai fini Ires e Irap, e detratti, ai fini l'Iva, afferenti a fatture emesse dalla ditta (OMISSIS) asseritamente "cartiera" s.a.s. per operazioni ritenute soggettivamente inesistenti;

- il giudice di appello, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) posto che, nella specie, l'Amministrazione aveva contestato, sulla base di elementi presuntivi - quali l'emersa inesistenza di una idonea struttura aziendale della ditta cedente (OMISSIS) e l'inadempimento degli obblighi fiscali di dichiarazione e versamento di imposte da parte di quest'ultima - la inesistenza soggettiva delle fatture emesse nei confronti della società contribuente, quest'ultima aveva l'onere di provare non solo la propria estraneità alla frode ma anche totale inconsapevolezza della falsità delle fatture medesime, non potendo tale

prova esaurirsi nella mera dimostrazione della movimentazione dei beni e nell'effettivo pagamento del corrispettivo; 2) i costi in questione, stante la documentata natura di spese da fatture soggettivamente inesistenti, pur non soggiacendo al generale divieto di indeducibilita' afferente i c.d. costi da reato, erano indeducibili, non avendo la contribuente fornito elementi probatori idonei a dimostrare l'inerenza, la certezza e la competenza degli stessi, non essendo sufficienti, a tale fine, ne' il trasferimento effettivo della merce ne' il relativo pagamento (tanto piu' che l'unico assegno esibito era risultato privo di data di emissione); 3) nei casi come quello in esame, in cui l'Amministrazione aveva fornito attendibili riscontri sull'inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate, era onere della contribuente - cessionaria dimostrare l'esistenza dei requisiti per la deduzione dei costi, non potendo assumere, a tale fine, rilievo dirimente l'aver assolto e registrato i pagamenti, in quanto l'apparente regolarita' della forma non era sufficiente a provare l'effettivita' delle operazioni economiche fatturate;

- avverso la sentenza della CTR, la societa' contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi cui ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

- la ricorrente ha depositato atto di costituzione di nuovo difensore in sostituzione del precedente;

- il ricorso e' stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'articolo 375 c.p.c., comma 2 e dell'articolo 380-bis.1 c.p.c., introdotti dal Decreto Legge 31 agosto 2016, n. 168, articolo 1-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

CONSIDERATO

che:

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera c) e d) e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 3, dell'articolo 2697 c.c., nonche' in base all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione della sentenza impugnata ovvero l'omessa valutazione critica degli elementi di prova raccolti nel corso del procedimento, per essersi la CTR, nell'accogliere l'appello incidentale, limitata ad affermare, con un grave difetto di motivazione, che l'Amministrazione aveva fornito attendibili riscontri dell'inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate e che, di contro, non assumeva rilievo per dimostrare l'effettivita' delle medesime, l'aver da parte della contribuente assolto e registrato i relativi pagamenti, senza esaminare i numerosi elementi fattuali addotti dalla contribuente a sostegno della esistenza delle operazioni ed effettuando, comunque, una valutazione frazionata degli indizi forniti;

- il motivo si profila inammissibile, in quanto, pur denunciando in rubrica sia un vizio motivazionale che un vizio di violazione di legge, avuto riguardo alle argomentazioni ad esso sottese, si sostanzia esclusivamente nella prospettazione di un vizio di "omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione" della sentenza impugnata, non piu' censurabile in virtu' della nuova formulazione dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, come modificato dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis nella specie, per essere stata la sentenza di appello depositata in data 30 giugno 2014 (v. nello stesso senso, Cass. n. 30948 del 2018; n. 16823 del 2020);

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 39, comma 1, lettera c) e d) e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 3, dell'articolo 2697 c.c., nonche', in base all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la insufficiente motivazione della sentenza impugnata ovvero l'omessa valutazione critica degli elementi di prova raccolti nel corso del procedimento, per avere la CTR ritenuto legittimo l'avviso di accertamento in questione, limitandosi ad affermare che la societa' contribuente-cessionaria, a fronte della contestazione della inesistenza soggettiva delle operazioni fatturate- avesse l'onere di provare la totale inconsapevolezza della falsita' delle fatture, ancorche', nella specie, da un lato, non fosse stata provata dall'Amministrazione ne' la fittizieta' della fatturazione (essendo stata, di contro, provata dalla contribuente l'effettivita' delle operazioni commerciali attraverso le dimostrate consegne delle merci, i pagamenti, la registrazione delle fatture, nonche' l'inerenza dei costi all'attivita' svolta dalla societa' medesima) ne' la consapevolezza da parte della cessionaria della "falsita' soggettiva" delle fatture ricevute, essendo stata, di contro, provata da quest'ultima la sua totale estraneita' alle eventuali illicite' fiscali della cedente;

- il motivo - che involge due sub censure - con riguardo alla denuncia di violazione di legge, e' ammissibile - aggredendo la statuizione della sentenza rilevante ai fini della ripresa a tassazione ai fini Iva - e fondato, sotto tale profilo, per le ragioni di seguito indicate;

- in punto di fatto, come si evince dalla sentenza impugnata, la contestazione dell'ufficio si fondava sulla asserita indebita deduzione di costi, ai fini delle imposte dirette, e detrazione, ai fini Iva, da parte della societa' contribuente in relazione a fatture emesse dalla ditta interposta (OMISSIS) (c.d. cartiera) per operazioni di acquisto di merce ritenute soggettivamente inesistenti;

- sulla scia della giurisprudenza unionale, questa Corte ha chiarito che "In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche

in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualita' professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalita' in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, ne' la regolarita' della contabilita' e dei pagamenti, ne' la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi" (Sez. 5, Cass. n. 9851 del 2018; n. 27566 del 30/10/2018; Sez. 6 - 5, n. 5873 del 28/02/2019);

- nella specie, con riferimento alla detraibilita' dell'Iva, il giudice a quo non si e' attenuto ai suddetti principi, in quanto, a fronte della contestazione dell'Ufficio della inesistenza soggettiva della fatturazione emessa nei confronti della contribuente dalla ditta (OMISSIS), ha ritenuto legittimo l'avviso per avere l'Amministrazione assolto l'onere probatorio circa la fittizietta' della fatturazione in base agli elementi presuntivi emersi, a seguito di accesso mirato nei confronti della ditta fornitrice, della mancanza da parte di quest'ultima di una struttura aziendale idonea alla commercializzazione dei prodotti e del mancato adempimento da parte della stessa degli obblighi fiscali; con cio', senza verificare l'assolvimento dell'ulteriore onere probatorio a carico dell'ufficio circa la consapevolezza del meccanismo fraudatorio da parte della contribuente, facendo, al riguardo, erroneamente ricadere su quest'ultima l'onere di provare "la totale inconsapevolezza della falsita' delle fatture";

- l'accoglimento del secondo motivo, quanto alla sub censura di violazione di legge, comporta l'inammissibilita', per sopravvenuta carenza di interesse, della sub censura relativa all'assunto vizio motivazionale (in ogni caso, non piu' censurabile in base alla nuova formulazione dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile razione temporis);

- con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, come novellato dal Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 1, conv. dalla L. n. 44 del 2012, per avere la CTR ritenuto erroneamente indeducibili i costi ai sensi dell'articolo 14, comma bis, come modificato, anche se, nella specie, vi fosse la prova del mancato esercizio da parte del P.M. dell'azione penale e, dunque, della mancata afferenza dei costi in questione a beni/servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo;

- il motivo e' infondato;

- questa Corte, con condivisibile indirizzo, ha chiarito che, in tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, come modif. dal Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 1, conv., con modif., in L. n. 44 del 2012, con efficacia retroattiva

"in bonam partem", i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti siano o meno inseriti in una cd. frode carosello - sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (da ultimo, Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 32587 del 12/12/2019; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17788 del 06/07/2018);

- nella specie, la CTR si è attenuta ai suddetti principi, avendo ritenuto che, pur non essendo i costi in questione afferenti beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (c.d. costi da reato), gli stessi fossero indetraibili - per quel che rileva ai fini delle imposte dirette - in quanto - e in ciò - compiendo una valutazione di merito, non sindacabile in sede di legittimità - la società contribuente non aveva provato i requisiti della certezza, dell'inerenza e della competenza degli stessi, non potendo il relativo comprovato e registrato pagamento essere sufficiente a dimostrare la sussistenza di tali imprescindibili elementi dei componenti negativi del reddito;

- in conclusione, va accolto il secondo motivo nei termini di cui in motivazione; dichiarato inammissibile il primo, rigettato il terzo; con cassazione della sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità'.

P.Q.M.

la Corte: accoglie il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione; dichiara inammissibile il primo, rigetta il terzo; cassa la sentenza impugnata - in relazione al motivo come accolto - e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità', alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione.