



12017 10
Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 7930/2011

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 12017

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. ANTONINO DI BLASI - Presidente - ud. 17/03/2015
- Dott. RAFFAELE BOTTA - Consigliere - PU
- Dott. MARINA MELONI - Consigliere -
- Dott. LUCIO NAPOLITANO - Rel. Consigliere -
- Dott. FRANCESCO TERRUSI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 7930-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2015

RIZZATO SPA, RIZZATO ELVIO;

1121

- *intimati* -

avverso la sentenza n. 19/2010 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 15/03/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 17/03/2015 dal Consigliere Dott. LUCIO
NAPOLITANO;

udito per il ricorrente l'Avvocato GENTILI che si
riporta ai motivi di ricorso e chiede l'accoglimento;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che ha concluso per
l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Venezia 2- notificò alla Rizzato S.p.A. ed al sig. Elvio Rizzato, suo legale rappresentante pro-tempore, avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2004 per IVA, IRPEG ed IRAP a seguito di controllo sulla dichiarazione dei redditi presentata nel 2005 per l'anno precedente.

L'Ufficio contestò, ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, la mancata contabilizzazione di ricavi per € 3902,64, presumendo, ex art. 1 del D.P.R. n. 471/1997, essendone stata omessa la contabilizzazione, la cessione di due autovetture specificamente indicate non rinvenute presso il piazzale di azienda, per le quali non era stata prodotta idonea giustificazione.

Ai fini IVA, oltre a rilevare l'omessa o tardiva fatturazione di talune operazioni attive, contestò l'illegittima detrazione per un totale di € 55.767,00 con riferimento ad operazioni ritenute, sulla base del processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza, soggettivamente inesistenti riguardo ai pretesi fornitori Movimento S.r.l. e Perfect Cars di Miniaci Rosalbino.

L'avviso di accertamento, con il quale era disposta altresì l'irrogazione delle sanzioni, fu impugnato dai destinatari con separati ricorsi dinanzi alla CTP di Venezia, che, riuniti i ricorsi, li accolse, ritenendo non sufficienti gli elementi addotti dall'Ufficio dai quali poter desumere la qualità di società "cartiere" della Movimento S.r.l. e Perfect Cars di Miniaci Rosalbino a fronte della prova, documentata, del reale sostenimento da parte di esse dei costi contabilizzati e che induce a far ritenere l'effettività dell'operazione.

L'appello dell'Ufficio fu rigettato dalla CTR del Veneto con sentenza n. 19/30/10, depositata il 15 marzo 2010.

3. Con il terzo motivo, deducendo ancora *"violazione e falsa applicazione art. 19 e 21 D.P.R. 633/72 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c."*, la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere erroneamente ritenuto a carico dell'Amministrazione l'onere di provare che il contribuente che si sia detratta l'IVA portata da fattura (per lui) d'acquisto relativa ad operazione inesistente fosse consapevole dell'inesistenza soggettiva dell'operazione di cui alla fattura stessa, incumbendo invece al contribuente l'onere di dimostrare di avere ignorato, senza sua colpa, la soggettiva inesistenza dell'operazione fatturata.

4. Il quarto motivo ha ad oggetto la denuncia di *"violazione e falsa applicazione art. 19 e 21 DPR 633/72, 2697 c.c., dei principi generali in materia di capacità dimostrativa della fattura, in combinato disposto, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c."*

Riprendendo gli argomenti sviluppati a sostegno dei precedenti motivi, riguardo al riparto dell'onere probatorio in materia, la ricorrente Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per aver ritenuto far carico all'Amministrazione la dimostrazione dell'inesistenza soggettiva dell'operazione, laddove invece, in presenza dell'allegazione e prova da parte dell'Erario di elementi fondanti il ragionevole sospetto della suddetta inesistenza soggettiva, come avvenuto nella fattispecie in esame, era onere del contribuente dimostrare, alternativamente, o l'effettiva esistenza soggettiva dell'operazione o di avere ignorato, senza sua colpa, l'inesistenza soggettiva dell'operazione medesima.

5. Con il quinto motivo la ricorrente deduce il vizio di *"motivazione insufficiente su fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c."*.

Ove mai – ma la stessa Amministrazione deducente assume che ciò pare da escludere - si dovesse ritenere che la CTR abbia affermato che la Rizzato S.p.A. abbia dimostrato, ai fini della legittimità della detrazione dell’IVA, la propria non consapevolezza dell’inesistenza soggettiva dell’operazione, detta statuizione, secondo parte ricorrente, non sarebbe sorretta da motivazione sufficiente, poiché concretata nell’argomentazione incongrua, irrazionale e inconferente, secondo cui l’Ufficio non abbia saputo indicare il reale cedente e nell’affermazione, assolutamente apodittica, secondo cui la società controparte per i beni acquistati con le suddette fatture abbia pagato prezzi congrui.

6. Con il sesto motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per *“violazione e falsa applicazione art. 109 DPR 917/86, art. 2697 c.c., art. 21 DPR 633/72, dei principi generali in tema di capacità dimostrativa della fattura, in combinato disposto in relazione all’art. 360 n. 3 c.p.c.”*.

Con riferimento all’aver la Rizzato S.p.A. dedotto dall’imponibile IRAP ed IRES (*recte* IRPEG, avuto riguardo all’anno d’imposta 2004) i costi portati dalle fatture emesse dalla Movimento S.r.l. e Perfect Cars, l’Amministrazione deduce l’erroneità della sentenza impugnata, che ha affermato la sussistenza di detti costi sulla base delle sole fatture, sebbene l’Amministrazione avesse fornito elementi di prova tali da indurre il ragionevole sospetto che si trattasse di fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, a fronte dei quali era onere della Rizzato S.p.A. comprovare, con mezzi diversi dalle fatture, che esse erano inerenti ad operazioni soggettivamente esistenti e che i costi che si sono dedotti sono esistenti nell’entità di cui alla deduzione operata.

7. Con il settimo motivo la ricorrente deduce ancora *“violazione e falsa applicazione art. 109 DPR 917/86, art. 21 DPR 633/72, 2697 c.c., dei principi*

generali in tema di capacità dimostrativa delle fatture, in combinato disposto in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c."

Erra, infatti, secondo la ricorrente, la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato l'idoneità delle fatture emesse dalla Movimento S.r.l. e Perfect Cars a comprovare l'esistenza e l'entità dei costi dedotti dalla Rizzato S.p.A. dall'imponibile IRES ed IRAP, in ragione della dedotta inconsapevolezza da parte dell'acquirente dell'inesistenza soggettiva dell'operazione, laddove la fattura emessa a fronte di operazione soggettivamente inesistente è di per sé inidonea a comprovare l'esistenza o l'entità del costo da essa portato, indipendentemente dallo stato soggettivo del soggetto figurante acquirente nella fattura in ordine alla suddetta inesistenza.

8. Analoga censura è esposta nell'ottavo e nono motivo di ricorso, ove la ricorrente esprime la stessa doglianza di cui al motivo precedente, riguardo alla statuizione della sentenza impugnata che ha ritenuto legittima la deduzione da parte della Rizzato S.p.A. dei costi portati dalle fatture emesse dalla Movimento S.r.l. e Perfect Cars, non avendo l'Amministrazione fornito la prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni, laddove a fronte degli elementi addotti dall'Erario, idonei ad inferire la relativa natura, era onere del contribuente di dimostrare di avere ignorato senza sua colpa la suddetta inesistenza soggettiva.

9. Con il decimo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per *"motivazione omessa od insufficiente su fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c."*

La sentenza impugnata, secondo la ricorrente, omette del tutto la motivazione sul fatto decisivo, dal quale derivava il riconoscimento della legittimità o meno della deduzione dei costi portati dalle suddette fatture, della

dimostrazione da parte della Rizzato S.p.A. secondo l'onere probatorio ad essa incombente, con mezzi diversi dalle fatture, dell'esistenza e dell'entità dei costi subiti. Ove poi dovesse intendersi la relativa motivazione compendiata nell'affermazione resa dalla CTR, secondo cui la contribuente *"risulta per tali veicoli aver corrisposto prezzi congrui"*, essa è da intendersi si apodittica da concretare sul relativo fatto decisivo della controversia motivazione sostanzialmente omessa o gravemente insufficiente.

10. Con l'undicesimo ed il dodicesimo motivo la ricorrente censura, infine, la sentenza impugnata ancora per *"motivazione omessa su fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c."*.

10.1. Nell'undicesimo motivo, in particolare, si analizzano in dettaglio gli elementi adottati dall'Amministrazione, sulla base di accurata attività d'indagine svolta dalla Guardia di Finanza, atti a dimostrare la natura di *"cartiere"* delle riconducibili a Miniaci Rosalbino (da ultima Perfect Cars), sostanzialmente ignorati dalla decisione impugnata (assenza di sede, sia pure solo formale, della Perfect Cars, reiterata violazione da parte di quest'ultima degli obblighi fiscali, essendo stata altresì verificata dai verbalizzanti l'omessa tenuta delle scritture contabili e la mancata conservazione delle fatture; emersione, falsamente smentita dalla Rizzato S.p.A., di rapporti della stessa con la Perfect Cars).

10.2. Nel dodicesimo motivo la ricorrente si sofferma invece sugli elementi atti a dimostrare la natura di società cartiera della Europe Car Import Export S.r.l., poi Movimento S.r.l. (sede legale ed amministrativa priva d'insegne esterne, costituita da un locale di circa mq 200 arredato unicamente da una scrivania, telefono, fax e scaffale metallico; attività commerciale ed amministrativa svolta unicamente dal sig. Alessandro Tacconi, senza la

collaborazione di alcuno, il quale Tacconi avrebbe anche curato da solo il trasporto delle auto vendute; consegna anche da parte dei fornitori della merce "su strada"; reiterato mancato versamento dell'IVA se non per importi irrisoni).

Orbene, tanto nell'uno quanto nell'altro caso, la sentenza impugnata, secondo l'Amministrazione ricorrente, avrebbe omesso del tutto la motivazione circa l'idoneità di siffatti elementi a dimostrare l'inerenza delle fatture emesse da Perfect Cars e da Movimento S.r.l. ad operazioni soggettivamente inesistenti, attesa la natura di società cartiere delle stesse, derivando invece da tale accertamento l'indetraibilità da parte della Rizzato S.p.A. dell'IVA di cui alle relative fatture e l'ineducibilità dei costi da esse esposti.

11. I primi quattro motivi possono essere congiuntamente esaminati, in quanto tra loro strettamente connessi.

La decisione impugnata ha ritenuto legittima la detrazione dell'IVA da parte della contribuente Rizzato S.p.A. con riferimento ad operazioni di acquisto di autovetture dalle società Perfect Cars e Movimento S.r.l., ritenendo che, nel caso di specie, non potesse invocarsi l'onere della contribuente di dimostrare la propria inconsapevolezza della falsità delle fatture contestate, dato che, prioritariamente, incombe all'Ufficio l'onere di provare l'affermata falsità delle fatture, ciò che non è avvenuto, secondo la CTR, nella fattispecie in esame. A conforto di tale assunto la decisione impugnata rileva altresì avere la Rizzato S.p.A. corrisposto per detti veicoli prezzi congrui, considerati gli sconti usualmente praticati tra i commercianti, sicché neppure sotto tale profilo essa può essere ritenuta partecipe e/o consapevole della frode fiscale realizzata dai soggetti venditori.

11. I motivi come sopra illustrati sono fondati e come tali meritevoli di accoglimento.

Si rileva che nella fattispecie in esame la contestazione da parte dell'Amministrazione del diritto della contribuente Rizzato S.p.A. a portare in detrazione l'IVA sorge non dall'inesistenza oggettiva di dette operazioni, ma dalla contestata inesistenza soggettiva delle stesse, avuto riguardo alla dedotta natura di società "cartiere" dei pretesi fornitori.

Essa è stata ritenuta dall'Amministrazione nell'atto impositivo impugnato dalla contribuente, in ragione di una pluralità di elementi, come sinteticamente innanzi riportati (si vedano i paragrafi 10.1.e 10.2.), atti a dimostrare, appunto, detta natura di "cartiere" delle società pretese fornitrici delle autovetture.

Ciò premesso, se è vero che spetta all'Amministrazione di provare, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, che il contribuente, nel momento in cui ha acquistato il bene sapesse, o comunque avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza, di partecipare ad un'operazione fraudolenta posta in essere da altri soggetti, è altrettanto vero, secondo i principi affermati in materia da questa Corte (cfr., più di recente, Cass. civ. sez. V 5 dicembre 2014, n. 25778 ed ancora, in senso conforme, Cass. civ. sez. V 20 ottobre 2013, n. 24426; Cass. civ. sez. V 12 maggio 2011, n. 10414; Cass. civ. sez. V 20 gennaio 2010, n. 867), che detta prova può essere fornita dall'Amministrazione a mezzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, che possono derivare dalle stesse risultanze di fatto attinenti al dedotto ruolo di "cartiera", come nella fattispecie in esame, di ciascuna società cedente; di modo che, ove ciò si verifici, a fronte di siffatte dimostrazioni, incombe nuovamente sulla contribuente la prova contraria in

punto d'ignoranza incolpevole della partecipazione all'operazione fraudolenta.

Detti principi di diritto sono stati disattesi dalla sentenza impugnata, che si è limitata ad osservare, quanto al riparto dell'onere probatorio, che l'Amministrazione non avrebbe provato la falsità delle fatture relative alle operazioni in oggetto, salvo aggiungere che la prova dell'ignoranza incolpevole alla partecipazione alla frode poteva desumersi dall'effettiva corresponsione da parte della società acquirente di prezzi congrui, considerati gli sconti usualmente praticati tra i commercianti, restando tale ultima affermazione attinta da ulteriore censura da parte dell'Amministrazione ricorrente sotto il profilo del vizio di motivazione (si veda il successivo paragrafo).

12. Il quinto motivo è inammissibile per carenza d'interesse.

Esso è stato formulato invero in maniera perplessa dall'Amministrazione ricorrente, pressoché in via ipotetica, laddove si fosse intesa la decisione della CTR impugnata affermare che la società Rizzato S.p.A. avesse dimostrato la propria non consapevolezza della natura fraudolenta delle operazioni alle quali ha partecipato nella fase finale quale acquirente degli autoveicoli - provenienti da cessioni intracomunitarie - apparentemente da altre società fornitrici del mercato interno.

La stesa Agenzia delle Entrate mostra peraltro di ritenere che ciò sia da escludere (cfr. pag. 25 1° rigo del ricorso).

In effetti, ad un'attenta lettura della decisione impugnata, detta opinione si palesa rispondente al suo effettivo contenuto.

La sentenza della CTR qui oggetto di ricorso per cassazione, per quanto in maniera non chiarissima, non afferma che la contribuente finale acquirente

abbia dimostrato la propria non consapevolezza della frode fiscale realizzata da altri, ma unicamente che l'Amministrazione finanziaria non abbia sufficientemente assolto l'onere probatorio cedente a proprio carico di: a) dimostrare l'esistenza di una falsità quanto all'indicazione del soggetto cedente nelle fatture incriminate; b) provare la consapevolezza di tale falsità da parte della contribuente; sotto tale ultimo profilo concludendo, quindi, nel senso che i verbalizzanti non sono stati in grado d'individuare gli effettivi venditori dei beni acquistati dalla contribuente, e che per l'acquisto degli autoveicoli la Rizzato S.p.A. risulta avere corrisposto "*prezzi congrui, considerati gli sconti abitualmente praticati tra commercianti*".

Non vi è, dunque, l'interesse ad impugnare detta pronuncia in relazione al denunciato vizio d'insufficiente motivazione, basato sul presupposto, del quale invece si è acclarata l'insussistenza, dell'affermazione da parte della sentenza impugnata della prova, da parte della contribuente, della propria ignoranza incolpevole nel partecipare ad un'operazione integrante frode fiscale, rinviandosi, nel resto, a quanto innanzi esposto sul riparto dell'onere probatorio nei primi quattro motivi di ricorso.

13. Possono essere del pari esaminati congiuntamente i motivi di ricorso dal sesto al nono compreso, con i quali, in relazione a diversi profili, l'Amministrazione ricorrente censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986, 21 D.P.R. n. 633/1972 e 2697 c.c., con i quali, di fatto, opera una sostanziale trasposizione, sotto il versante del problema della dedotta illegittimità della deduzione dei costi di cui alle fatture in contestazione dai redditi dichiarati per l'anno di riferimento, delle medesime considerazioni già esposte nei primi quattro motivi di ricorso riguardo alla diversa questione concernente il diritto o meno alla detrazione

dell'IVA di cui alle fatture per le quali si è contestato il riferimento ad operazioni soggettivamente inesistenti.

13.1. Questa Corte (cfr. Cass. civ. sez. V 18 giugno 2014 n. 13800 e n. 13803) ha già avuto occasione di evidenziare l'erroneità di un'operazione ermeneutica volta alla mera trasposizione dei principi giurisprudenziali comunitari e nazionali in materia d'indetraibilità dell'IVA liquidata su fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti (artt. 19 e 21 del D.P.R. n. 633/1972) al distinto piano della disciplina della deducibilità dei costi inerenti all'esercizio dell'impresa, rilevante ai fini delle imposte sui redditi ex art. 109 del D.P.R. n. 917/1986; ciò in relazione al fatto che la verifica della "inerenza" del costo all'esercizio dell'attività economica risponde esclusivamente a criteri di valutazione di tipo oggettivo, essendo del tutto indifferente l'elemento psicologico della condotta tenuta dall'imprenditore e l'eventuale contesto illecito in cui si è realizzata l'operazione di scambio.

13.2. Ciò premesso, deve rilevarsi, così come nei precedenti da ultimo menzionati, rispetto all'epoca (2011) di proposizione del ricorso da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'incidenza in materia dello *ius superveniens* di cui all'art. 14 comma 4 *bis* della L. 24 dicembre 1993, n. 557, nel testo modificato dall'art. 8 1° comma del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, in L. 26 aprile 2012, n. 44.

Detta norma prevede che " *nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione*

penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata su motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

Il 3° comma dello stesso art. 8 del D.L. n. 16/2012, così come convertito in L. n. 44/2012, a sua volta prevede che le disposizioni dei due commi precedenti *"si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4 bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti in base al citato comma 4 bis previgente non si siano resi definitivi. Resta ferma l'applicabilità delle previsioni di cui al periodo ed ai commi 1 e 2 anche per la determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive"*.

La sopravvenienza, rilevabile in sede di legittimità, della succitata normativa, applicabile al rapporto controverso in oggetto, riguardo al quale è ancora

pendente la questione della deducibilità dei costi, ancora contestata dall'Amministrazione ricorrente con i motivi di ricorso in esame, impone che la relativa questione debba essere riesaminata dal giudice di rinvio alla stregua del menzionato *ius superveniens*.

14. Resta assorbito, alla luce delle considerazioni di cui ai precedenti paragrafi, l'esame del decimo, undicesimo e dodicesimo motivo di ricorso come sopra rubricati.

15. La sentenza impugnata va dunque cassata, in accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, nei limiti di quanto esposto in motivazione, e la causa rinviata per nuovo esame alla CTR del Veneto in diversa composizione che deciderà la controversia, pronunciando anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

15.1. Quanto alla sussistenza o meno del diritto della contribuente alla detrazione dell'IVA la CTR deciderà la controversia, uniformandosi ai principi di diritto come esposti nel paragrafo 11 della presente decisione.

15.2. Relativamente alla questione della deducibilità dei costi, la CTR, applicando la normativa sopravvenuta, procederà alla rideterminazione delle eventuali imposte dirette dovute dalla società intimata in relazione alle operazioni oggetto di contestazione nell'avviso di accertamento, previa verifica della sussistenza dei requisiti (effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità) di deducibilità dei costi sostenuti dalla Rizzato S.p.A. nel periodo d'imposta relativo all'anno 2004.

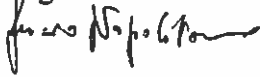
P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei limiti di quanto indicato in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa per nuovo esame alla CTR del Veneto in diversa composizione, che deciderà la controversia, liquidando all'esito

anche le spese del presente giudizio di legittimità, secondo quanto esposto nei paragrafi 15.1. e 15.2. della parte motiva della presente sentenza.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 17 marzo 2015

Il Consigliere estensore



Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Bagnola

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

il 10 GIU. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BAGNOLA