



11661015

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 1866/2010

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 11661

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - Ud. 28/04/2015
- Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - PU
- Dott. ANTONIO VALITUTTI - Rel. Consigliere -
- Dott. MARCO MARULLI - Consigliere -
- Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 1866-2010 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

1660

FICCO MATTEO, elettivamente domiciliato in ROMA VIA BENACO 5, presso lo studio dell'avvocato MARIA CHIARA MORABITO, rappresentato e difeso dall'avvocato UMBERTO SANTI giusta delega a margine;

- *controricorrente* -

nonchè contro

GEST LINE SPA CONCESSIONARIA TRIBUTI DI PADOVA;

- intimata -

avverso la sentenza n. 33/2008 della COMM.TRIB.REG. di
VENEZIA, depositata il 28/11/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 28/04/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO
VALITUTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GAROFOLI che ha
chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato SANTI che ha
chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso per
il rigetto del ricorso ex art. 384 cpc.

RITENUTO IN FATTO.

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Padova del 23.5.2001, emesso all'esito di verifiche effettuate dalla Guardia di Finanza di Foggia nei confronti delle ditte Computer International Corporation s.r.l. e TRE.DI. s.r.l., l'Ufficio rettificava la dichiarazione dei redditi della società VIDEO COMP s.r.l., poi fallita, che aveva intrattenuto rapporti con le predette società, apparenti fornitori di merce nei suoi confronti.

1.1. L'Amministrazione finanziaria rettificava, Invero, la dichiarazione dei redditi della VIDEO COMP s.r.l., in conseguenza della ritenuta indeducibilità dei costi relativi a tre fatture emesse dalle ditte suindicate per operazioni considerate soggettivamente inesistenti, nonché per la rilevata omessa effettuazione di ritenute sui redditi considerati in via presuntiva, attesa la ristrettissima base sociale della VIDEO COMP s.r.l. (due soli soci legati da vincoli di parentela), attribuiti ai soci, per l'anno di imposta 1997.

1.2. L'Ufficio provvedeva, inoltre, a recuperare a tassazione, nei confronti della predetta società VIDEO COMP s.r.l., la maggiore IVA dovuta, per effetto dell'indebita detrazione dell'imposta in relazione alle fatture suindicate, ritenute emesse per operazioni soggettivamente inesistenti.

2. Successivamente, in data 5 e 10.12.2002, a Ficco Matteo - amministratore della BIT SHOP COMPUTER S.R.L., già VIDEO COMP s.r.l. (ora Proxi s.r.l.), e socio con quota del 90% della società sottoposta a verifica, venivano notificati tre avvisi di accertamento ai fini IRPEF ed IRPEG, nonché la conseguente cartella esattoriale, ed un avviso di rettifica ai fini IVA, con i quali l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione le maggiori imposte dovute, per effetto dei suindicati accertamenti effettuati nei confronti della VIDEO COMP s.r.l., ed in considerazione della predetta ristrettissima compagine sociale della società contribuente.

3. Gli atti impositivi suindicati venivano impugnati - con separati ricorsi - dal Ficco dinanzi alla CTP di Padova, che li accoglieva con le



sentenze nn. 28/4/2004, depositata il 26.4.2004, avente ad oggetto gli accertamenti per IRPEG ed IRPEF, nonché la conseguente cartella esattoriale, e 36/4/2005, depositata il 24.5.2005, avente ad oggetto l'avviso di rettifica per l'IVA e l'avviso di accertamento per le omesse ritenute alla fonte.

4. Avverso tali pronunce l'Ufficio proponeva due distinti appelli, che venivano rigettati - previa riunione - dalla CTR del Veneto, con sentenza n. 33/11/2008, depositata il 28.11.2008, con la quale il giudice di seconde cure riteneva, in via preliminare, sussistente la dedotta nullità degli atti impositivi, non essendo stati dall'Ufficio allegati agli stessi gli atti istruttori ivi richiamati, e reputava, nel merito, non dimostrata dall'Ufficio la fittizietà delle operazioni contestate, attesi i pagamenti delle relative fatture, regolarmente effettuati dalla ditta cessionaria. La medesima sentenza affermava, inoltre, che - quand'anche ci si fosse trovati in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti - avrebbe potuto essere esclusa dall'Amministrazione finanziaria solo la detraibilità dell'IVA sulle fatture in contestazione, ma non anche la deducibilità dei relativi costi, effettivamente sostenuti, ai fini delle imposte dirette.

5. Per la cassazione della sentenza n. 33/11/2008 ha proposto, quindi, ricorso l'Agenzia delle Entrate nei confronti di Ficco Matteo e della Gest Line s.p.a., Concessionaria della riscossione per la Provincia di Padova, affidato a sette motivi. Il Ficco ha replicato con controricorso e con memoria ex art. 378 c.p.c. La Gest Line s.p.a. non ha svolto attività difensiva.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo e secondo motivo di ricorso - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente - l'Agenzia delle Entrate denuncia la falsa applicazione dell'art. 7, co., 1, della l. n. 212 del 2000, nonché l'omessa motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, co. 1, nn. 3 e 5 c.p.c.

1.1. Si duole, invero, la ricorrente del fatto che la CTR abbia ritenuto - peraltro con motivazione del tutto carente - che fossero da

ritenersi nulli, per violazione del disposto dell'art. 7, co. 1, della l. n. 212 del 2000, gli atti impositivi notificati al contribuente, per non essere stati dall'Ufficio allegati agli stessi gli atti istruttori ivi richiamati. E ciò, sebbene dall'esame dei medesimi avvisi di accertamento e di rettifica il giudice di appello ben avrebbe potuto inferire l'effettiva allegazione degli atti presupposti, posti in essere dalla Guardia di finanza nel corso della verifica fiscale.

1.2. I motivi sono fondati.

1.2.1. Ed invero, in tema di motivazione "per relationem" degli atti d'imposizione tributaria, l'art. 7, co. 1, della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'Amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non intende certo riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione. Un'interpretazione puramente formalistica della norma succitata si porrebbe, invero, in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'invalidità chiaramente irragionevoli (cfr. Cass. 18073/2008; 15327/2014; 407/2015).

1.2.2. Tanto premesso in via di principio, va rilevato che, nel caso di specie, dalla trascrizione degli atti impositivi per cui è causa - effettuata nel ricorso dall'Amministrazione finanziaria (pp. 14-16), nel rispetto del principio di autosufficienza - si desume: a) che tali atti erano fondati sul processo verbale di constatazione del 23.5.2001, redatto dalla Guardia di Finanza di Padova; b) che tale verbale era stato regolarmente notificato, sia alla società VIDEO COMP s.r.l. che allo stesso socio-amministratore Ficco Matteo; c) che ad esso erano stati allegati ("allegati nr. 2 e 3 del p.v.c.") anche gli atti istruttori compiuti dalla Guardia di Finanza di Foggia (v., in particolare gli avvisi di accertamento nn. 8383000656, 57037/2002 e 801317/2002). Se ne deve necessariamente inferire, pertanto, che



la violazione della norma succitata - erroneamente riscontrata dal giudice di appello - non può, invece, alla stregua degli atti di causa, ritenersi sussistente.

1.2.3. L'impugnata sentenza, peraltro, si palesa, altresì, affetta dal vizio motivazionale denunciato dall'Agenzia delle Entrate.

La decisione in esame si limita, difatti, ad affermare - in maniera del tutto anapodittica - che agli atti impositivi non sarebbero stati allegati i documenti sui quali gli avvisi di accertamento in questione si fondano, senza indicare, né di quali documenti si tratti, né le ragioni per le quali, a fronte delle chiare indicazioni contenute negli atti impositivi - dai quali, come dianzi detto, era possibile dedurre che il processo verbale posto a fondamento degli avvisi di accertamento e gli atti istruttori allegati erano stati portati a conoscenza del contribuente - abbia ritenuto sussistere la violazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000.

1.3. Le censure suesposte vanno, di conseguenza, accolte.

2. Con il terzo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione degli artt. 42, co. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 56, co. 5, del d.P.R. n. 633 del 1972.

2.1. Anche a voler ritenere - in via di mera ipotesi - sussistente la violazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, per omessa allegazione degli atti a monte dell'accertamento, resterebbe pur sempre da considerare - a parere della ricorrente - che la motivazione degli atti impositivi riprodurrebbe comunque il contenuto essenziale dei precedenti atti istruttori, che si assumono non allegati. Per cui la nullità degli avvisi di accertamento e di rettifica - contrariamente all'assunto del giudice di appello - dovrebbe essere esclusa.

2.2. La censura è evidentemente assorbita dall'accoglimento dei primi due motivi di ricorso.

3. Con il quarto e sesto motivo di ricorso - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., 75 del d.P.R. n. 917 del 1986, 51 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 2 ed 8

del d.lgs. n. 74 del 2000, nonché l'insufficiente motivazione su un fatto decisivo del giudizio, in relazione all'art. 360, co. 1, nn. 3 e 5 c.p.c.

3.1. Ritiene la ricorrente che - contrariamente a quanto affermato dall'impugnata sentenza - sia in relazione alle imposte dirette che all'IVA, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia allegato elementi indiziari in ordine all'inesistenza, anche solo soggettiva delle operazioni documentate dalle fatture contestate, incomberebbe sul contribuente l'onere di dimostrare la reale ed effettiva esistenza di tali operazioni, nonché il sostenimento del relativo costo.

3.2. Siffatta dimostrazione non potrebbe, tuttavia, consistere - come ha, invece, erroneamente ritenuto il giudice di appello - nella mera allegazione dell'avvenuto pagamento delle fatture in contestazione, trattandosi di circostanza non decisiva, ai fini del riscontro della non fittizietà di dette operazioni. E comunque - rileva la ricorrente - in ordine alla decisività di tale pagamento ed alla ritenuta prevalenza del medesimo rispetto agli altri elementi di prova offerti dall'Amministrazione finanziaria, la motivazione dell'impugnata sentenza sarebbe del tutto carente.

3.3. I motivi sono fondati, limitatamente all'IVA, dovendo per le imposte dirette pervenirsi ad una diversa conclusione, per le ragioni che si esporranno in prosieguo.

3.3.1. Va osservato, infatti, che, in tema di IVA, la nozione di "fattura inesistente" va riferita non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata sul piano fattuale, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di "inesistenza soggettiva", che ricorre quando, pur risultando i beni o il servizio reso entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa cui le fatture sono rilasciate, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto siano falsi (Cass. 6378/2006; 8132/2011; 23074/2012,).

In siffatta ipotesi, pertanto, ai sensi del combinato disposto degli artt. 19, 21, co. 7, e 26, co. 3, del d.P.R. n. 633/72, è - in linea di



principio - precluso al cessionario dei beni, così come al committente del servizio, il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo. Ed infatti, pur essendo i beni o il servizio effettivamente entrati nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, la falsa indicazione di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione, effettivamente realizzata tra altri soggetti (Cass. 6378/2006, 18907/2011, 23074/2012).


3.3.2. Ne discende che il committente-cessionario, al quale sia contestata, sulla base di elementi presuntivi forniti dall'amministrazione, gravata del relativo onere della prova, la detrazione dell'IVA versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente-prestatore, che ha emesso la fattura, ha il diritto di detrarre l'imposta nella sola ipotesi in cui possa provare, ai sensi dell'art. 2697, co. 2, c.c., che non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad un'operazione fraudolenta. Il cessionario, in particolare, ha l'onere di dimostrare almeno, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione (cfr. ex plurimis, Cass. 8132/2011; 23560/2012; 23074/2012; 17977/2013; 20059/2014; 25775/2014; nello stesso senso, C. Giust. 6.7.2006, C- 439/04; C. Giust., 21.2.2006, C-255/02; C. Giust. 21.6.2012, C -80/11; C. Giust. 6.12.2012, C-285/11; C. Giust. 31.1.2013, C-642/11).

3.3.3. A tal fine, per le ragioni suesposte, circa l'effetto di evasione di imposta che comunque si produce in conseguenza di tale operazione, non è - tuttavia - sufficiente dedurre, da parte del contribuente, che la merce sia stata consegnata e la fattura, IVA compresa, sia stata effettivamente pagata. E ciò anche in considerazione

del fatto che la provenienza della merce stessa da soggetto diverso da quello figurante sulle fatture, non è una circostanza indifferente ai fini dell'IVA. Per un verso, infatti, la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, per conseguenza, sull'entità dell'imposta legittimamente detraibile dall'acquirente; per altro verso, il diritto alla detrazione non sorge comunque per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione dell'imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, l'inerenza dell'operazione all'impresa. Ma è evidente che tale requisito viene a mancare in relazione all'IVA corrisposta al soggetto interposto, trattandosi di costo certamente non inerente all'attività istituzionale dell'impresa, in quanto potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, e tali da rompere il suddetto nesso di necessaria inerenza (Cass. 29467/2008, 735/2010).

3.3.4. Nel caso di specie, pertanto, non giova in alcun modo al Fisco dedurre, e comprovare, l'avvenuto pagamento delle fatture, cui - trattandosi, come si evince dagli stessi atti impositivi trascritti nel ricorso (v, in particolare, pp. 23 e 24), di operazioni soggettivamente inesistenti - ha evidentemente fatto seguito l'effettivo ricevimento della merce da parte del reale fornitore, a fronte di elementi di forte spessore indiziario e presuntivo, forniti in giudizio dall'Amministrazione finanziaria. Dal processo verbale di constatazione del 23.5.2001, nonché dalle stesse sentenze emesse in prime cure, è emerso, infatti, che le pretese ditte fornitrici Computer International Corporation s.r.l. e TRE.DI s.r.l. erano prive di sedi operative adeguatamente attrezzate, di dipendenti, e di una regolare contabilità aziendale.

3.3.4.1. Ebbene, va considerato, al riguardo, che nell'ipotesi - ricorrente nella specie - di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente, risolvendosi - come dianzi detto - nella diretta acquisizione della prestazione da soggetto diverso da quello che ha emesso la fattura e percepito l'IVA in rivalsa, la prova che la prestazione non è stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito di



dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione, costituisce, di per sé, idoneo elemento sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente. Ed Invero, l'immediatezza dei rapporti (cedente o prestatore - fatturante - cessionario o committente) induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole di quest'ultimo circa l'avvenuto versamento dell'IVA a soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta. Con la conseguenza che, in siffatta ipotesi, sarà il contribuente a dover provare di non essere a conoscenza della circostanza che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'IVA versata (cfr. Cass. 6229/2013; 24426/2013).

3.3.4.2. Non risultando, per contro, nel caso concreto, acquisita agli atti tale dimostrazione da parte del contribuente, al di là delle circostanze - di per sé non significative, in quanto rientranti nel modello stesso dell'operazione in esame - della ricezione della merce e del pagamento del relativo prezzo, il diritto alla detrazione di imposta non può considerarsi sussistente.

3.4. Le censure in esame, limitatamente all'IVA, vanno, pertanto accolte.

4. Con il quinto motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la contraddittoria motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, co. 1 n. 5 c.p.c.

4.1. La motivazione della sentenza di appello - a parere della ricorrente - sarebbe, Invero, affetta dal vizio denunciato, avendo la CTR, da un lato, escluso che vi sia agli atti la prova della consegna della merce, dando ad intendere che ci si trovi in presenza di operazioni oggettivamente inesistenti, dall'altro, concluso che si sarebbe di fronte ad operazioni soggettivamente inesistenti.

4.2. Il motivo è infondato.

4.2.1. Non sussiste, infatti, a giudizio della Corte, un'effettiva e reale contraddittorietà della motivazione della sentenza di appello, laddove l'organo giudicante, per un verso, afferma che "non è vero



quanto asserito dal contribuente che esista la prova che i beni sono anche stati consegnati, il che sarebbe stato risolutivo", per altro verso, conchiude che "siamo di fronte a fatture che l'Ufficio considera 'soggettivamente inesistenti' ". E', difatti, evidente che il riferimento alla mancanza di prove circa la consegna effettiva dei beni - che potrebbe lasciare intendere che si tratti, contrariamente a quanto successivamente asserito, di operazioni oggettivamente, e non soggettivamente, inesistenti - è, in realtà, operato dalla CTR in relazione alla consegna alla contribuente da parte delle società apparenti fornitrici, e non alla consegna effettiva della merce da parte di chicchessia.

4.2.2. Tanto si desume, Invero, dall'inciso "il che sarebbe stato risolutivo", evidentemente riferito all'evenienza che fosse risultato agli atti anche che la merce era stata consegnata dalle apparenti venditrici, in quanto ciò avrebbe consentito di escludere in radice ogni dubbio circa il fatto che la cessione dei beni in questione fosse stata operata dalle società Computer International Corporation s.r.l. e TRE.DI s.r.l., e non da terzi.

4.3. La censura in esame va, pertanto, disattesa.

5. Con il settimo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, 75 del d.P.R. n. 917 del 1986 e 2 ed 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

5.1. L'Amministrazione ricorrente si duole, Invero, del fatto che la CTR abbia ritenuto deducibili, ai fini delle imposte dirette (IRPEF ed IRPEG), ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 75 del d.P.R. n. 917 del 1986, in combinato disposto con gli artt. 2 ed 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, i costi derivanti da fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, iaddove tali costi sarebbero da considerarsi - alla stregua delle disposizioni succitate - non deducibili dal reddito di impresa.

5.2. Il motivo è infondato.

5.2.1. Va – per vero – osservato, in proposito, che, in materia di imposte dirette, l'art. 14, co. 4 bis della l. 24.12.1993 n. 537 – come novellato dall'art. 8, co. 1 del d.l. 2.3.2012 n. 16, convertito dalla l. 26.4.2012 n. 44 – 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 sulla sussistenza di 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".

5.2.2. Il co. 3 della medesima disposizione, per quanto qui interessa, ha – di più – stabilito che le disposizioni di cui al citato co. 1 "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" dello stesso co. 1, "ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi".

5.2.3. Ebbene, sul tema questa Corte ha già avuto occasione più volte di rilevare, anche sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del d.l. n. 16 del 2012, che in forza della nuova normativa, poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati - di regola (salvo il caso, ad esempio, in cui il "costo" sia consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento) - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato, ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perché non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi a dette operazioni. Resta, peraltro, pur sempre ferma la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (cfr. Cass. 10167/2012; 3258/2013; 12503/2013; 24429/2013, 13800/2014; 26461/2014, le quali tutte hanno cassato la decisione di appello con rinvio, ai fini dell'accertamento di tali presupposti per la deducibilità dei costi).

5.2.4. Ed è del tutto evidente che, stante il chiaro disposto del succitato co. 3 dell'art. 8 del d.l. n. 16 del 2012, la disciplina in parola ha efficacia retroattiva (Cass. 5342/2013; 13800/2014; 26461/2014), sicché essa si applica anche alla fattispecie concreta, ancorché la vicenda, relativa all'anno 1997, ne preceda l'entrata in vigore.

5.2.5. Nel caso di specie, peraltro, i precedenti motivi di ricorso si fondano, non solo sulla sussistenza di un'operazione elusiva e sulla consapevolezza del carattere frodatorio della stessa in capo alla contribuente, sulla scorta di una serie di elementi forniti dall'Amministrazione, che, però, pur essendo decisivi - come dianzi detto - ai fini dell'esclusione della detraibilità dell'IVA, non rilevano ai fini delle imposte dirette, ma anche sul difetto del presupposto della certezza dei costi. Deduce, infatti, l'Amministrazione che il



contribuente non avrebbe comprovato, oltre alla reale esistenza dell'operazione, anche l'effettivo "sostenimento del relativo costo".
In conformità ai precedenti succitati, va, pertanto, demandato al giudice di rinvio - al quale la causa va rinviata, in accoglimento dei motivi di ricorso suindicati - di accertare la sussistenza, o meno, nella fattispecie concreta, dei requisiti della certezza e determinatezza dei costi, ex art. 75 d.P.R. 917 del 1986 (nel testo applicabile *ratione temporis*).

5.3. La censura va, di conseguenza, disattesa.

6. L'accoglimento del primo, secondo, quarto e sesto motivo (questi ultimi due limitatamente all'IVA) di ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR del Veneto, che dovrà procedere all'esame del merito della controversia, motivando adeguatamente in ordine a tutti gli elementi di prova forniti in atti dall'Agenzia delle Entrate, ed attenendosi ai seguenti principi di diritto: "In materia di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria ha il solo onere di provare l'esistenza di un reddito imponibile e la qualità di debitore del contribuente; è, per contro, onere di quest'ultimo provare la sussistenza dei presupposti di eventuali esenzioni d'imposta o di componenti negativi del reddito, tra i quali i costi deducibili dal reddito, nonché la loro certezza ed inerenza all'attività di impresa"; "In tema di IVA, in ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, grava su di essa l'onere di provare che le operazioni, oggetto delle fatture, in realtà non sono state mai poste in essere, o lo sono state tra soggetti diversi, e tuttavia, qualora l'amministrazione fornisca validi elementi, anche mediante presunzioni, alla stregua dell'art. 54, co. 2, dei d.P.R. n. 633/72, per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni fittizie, passa sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate"; "a tal fine, non è, peraltro, sufficiente la prova dell'avvenuto pagamento delle fatture e dell'avvenuta consegna della merce acquistata".

7. Il giudice del rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione;
accoglie il primo, secondo, quarto e sesto motivo (questi ultimi nei limiti di cui in motivazione) di ricorso, dichiara assorbito il terzo e rigetta il quinto e settimo; cassa l'impugnata sentenza, in relazione ai motivi accolti, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 28.4.2015.

Il Consigliere estensore



Il Presidente



Il Funzionario Giudiziale
Marcello BARRAGNA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
il 5.6.10. 2015



Il Funzionario Giudiziale
Marcello BARRAGNA