

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere

Dott. CONDELLO Pasqualina Anna Piera - rel. Consigliere

Dott. GUIDA Riccardo - Consigliere

Dott. DELL'ORFANO Antonella - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 18001/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS), rappresentato e difeso dall'avv. (OMISSIS) e dall'avv. (OMISSIS), con domicilio eletto presso lo studio del secondo in (OMISSIS);

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 155/22/14 della Commissione Tributaria regionale del Piemonte depositata il 27/1/2014.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 13/2/2018 dal Consigliere Dott. Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.ssa MASTROBERARDINO Paola, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del terzo motivo, con assorbimento del primo, del secondo, del quarto, del quinto e del sesto motivo, e la inammissibilità del settimo e dell'ottavo motivo;

uditi i difensori della parte controricorrente, avv.ti (OMISSIS) e (OMISSIS).

FATTI DI CAUSA

Con avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate rettificava, ai fini Irpef, Irap ed Iva, la dichiarazione presentata, per l'anno di imposta 2005, da (OMISSIS), titolare di ditta individuale esercente la attivita' di riparazioni meccaniche e di commercio di autoveicoli.

In particolare, l'Ufficio con il suddetto avviso muoveva due rilievi.

Con il primo contestava che la parte contribuente, nell'ambito di una cd. "frode carosello", aveva concluso operazioni di acquisto di autoveicoli utilizzando soggetti fittizi come interposti che non avevano riversato all'Erario l'Iva incassata; con il secondo assumeva che la ditta (OMISSIS) aveva ricevuto dalla ditta (OMISSIS) una fattura, la n. (OMISSIS), per prestazioni di manutenzione, riparazione, collaudi ed assistenza, relative agli anni 2003 e 2004, in ordine alle quali non risultava dimostrata l'inerenza dei costi.

Il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale, eccependo la nullita' dell'avviso di accertamento per vizio di motivazione, la erronea applicazione della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis e la inerenza dei costi alla attivita' di impresa.

L'Agenzia delle Entrate precisava di avere emesso l'avviso di accertamento ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, comma 1, lettera d), per la rettifica del reddito di impresa, considerando i costi indeducibili ai sensi della L. n. 573 del 1993, articolo 14, comma 4-bis.

La Commissione Tributaria provinciale respingeva il ricorso e avverso la sentenza proponeva appello il contribuente, reiterando i motivi gia' fatti valere nel giudizio di primo grado.

La Commissione Tributaria regionale, all'esito della costituzione dell'Agenzia delle Entrate, accoglieva l'appello, ritenendo non provata la interposizione fittizia e la partecipazione del (OMISSIS) alla frode.

La Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandosi ad otto motivi.

Il contribuente resiste con controricorso e deposita memoria ex articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce "nullita' della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112 c.p.c. e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

Sostiene, al riguardo, che, pur avendo ritenuto che le fatture emesse da sei distinti fornitori si riferissero ad operazioni soggettivamente inesistenti, la Commissione Tributaria regionale ha ommesso di pronunciarsi sulle fatture emesse dalle ditte individuali (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), accogliendo l'appello limitatamente alle fatture emesse dalla societa' (OMISSIS) s.p.a..

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce "nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", evidenziando che laddove si volesse ritenere che la Commissione Tributaria regionale abbia implicitamente affermato che il contribuente non fosse consapevole della condotta illecita di tutti gli altri fornitori, la sentenza sarebbe comunque nulla per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, articolo 2697 c.c., articoli 2727 e 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

Lamenta che la sentenza non avrebbe fatto corretta applicazione dei criteri di riparto dell'onere della prova, considerato che qualora l'Ufficio abbia offerto la prova della inesistenza soggettiva della operazione fatturata, incombe sul contribuente dimostrare di avere ignorato senza sua colpa la inesistenza soggettiva

della operazione, prova che il contribuente non aveva dato, non potendo a tal fine valere l'accertamento svolto nell'ambito del procedimento penale.

4. Il primo, il secondo ed il terzo motivo, che, per evidente connessione, possono essere trattati congiuntamente, sono infondati.

4.1. La Commissione Tributaria regionale, premettendo che l'avviso di accertamento era stato emesso dalla Agenzia delle Entrate a seguito di controllo effettuato nell'ambito di frodi volte ad evitare il pagamento dell'Iva in relazione ad operazioni di vendita di autoveicoli usati provenienti da paesi comunitari e che si verteva in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare, caratterizzate dalla interposizione di un soggetto italiano fittizio, nell'acquisto di beni tra un soggetto comunitario (reale cedente) ed un altro soggetto italiano (reale acquirente), ha richiamato i principi enunciati da questa Corte in materia di riparto dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente in materia di cd. "frodi carosello" ed ha accolto l'appello ritenendo che gli elementi offerti non fossero idonei a dimostrare che il (OMISSIS) fosse comparsa o, comunque, consapevole della frode e che non vi fosse prova della interposizione fittizia nelle operazioni contestate, con la conseguenza che era del tutto legittima la deducibilità dei costi di acquisto, poiché inerenti alla attività di impresa.

A fondamento della decisione il giudice di appello ha posto il decreto di archiviazione emesso dal Tribunale di Asti nell'ambito del procedimento penale iscritto a carico di (OMISSIS) e la annotazione depositata il 8.11.2011 dal Nucleo della Polizia Tributaria di Asti, dalla quale era emerso che la società (OMISSIS) s.p.a., dotata di struttura aziendale, aveva rivestito il ruolo di intermediario nelle operazioni di acquisto delle autovetture e che il (OMISSIS) figurava quale soggetto finale; poiché le indagini svolte non avevano consentito di accertare un coinvolgimento del (OMISSIS) nella frode ipotizzata, né quale promotore, né come beneficiario consapevole degli acquisti in evasione dell'Iva, il giudice di appello ha ritenuto di utilizzare l'accertamento svolto in sede penale anche nel processo tributario al fine di escludere qualsiasi partecipazione del contribuente nelle frodi contestate.

La motivazione resa dalla Commissione Tributaria regionale investe l'intera domanda proposta in primo grado dal (OMISSIS) ed oggetto del successivo giudizio di appello, in quanto, sebbene nella annotazione del Nucleo della Polizia Tributaria si faccia riferimento soltanto agli accertamenti svolti nei confronti della società (OMISSIS) s.p.a. e non si menzionano le altre ditte cedenti con le quali il (OMISSIS) ha intrattenuto rapporti commerciali, risulta evidente che il giudice di appello, affermando "...Da quanto sopra ne discende che (OMISSIS) non è stato comparsa, né consapevole della frode del fatto che altri soggetti non versavano l'Iva all'Erario e non vi è alcuna interposizione fittizia nelle operazioni contestate", abbia sicuramente accertato la mancanza di consapevolezza da parte del contribuente e la inesistenza di interposizione soggettiva anche con riguardo alle operazioni concluse con le altre ditte indicate nell'avviso di accertamento.

Ne consegue che non è ravvisabile nullità della sentenza per omessa pronuncia sui motivi di appello fatti valere dalla Amministrazione.

4.2. Neppure sono fondate le ulteriori censure rivolte alla sentenza con il terzo motivo.

4.3. La Commissione Tributaria Regionale ha fatto corretta applicazione dei criteri di riparto dell'onere della prova, avendo precisato che nella fattispecie riconducibile alle cd. "frodi carosello" incombe sulla Amministrazione finanziaria l'onere di fornire sia la prova della interposizione fittizia nella operazione commerciale effettivamente posta in essere dal cessionario, prova che può essere data anche attraverso indizi che rivelino la natura di società "cartiera" dell'apparente soggetto cedente che ha emesso la falsa fattura, sia la prova della connivenza nella frode da parte del cessionario, sulla base di presunzioni semplici, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla

inesistenza sostanziale del contraente (Cass. n. 10414 del 12/5/2011, Cass. n. 23560 del 20/12/12).

Il giudice di appello si e' uniformato ai principi espressi da questa Corte, essendo stato costantemente ribadito che, solo qualora sia fornita dall'Ufficio la prova degli elementi di fatto della frode da parte del cessionario, spettera' al contribuente (cessionario/committente) che ha portato in detrazione l'Iva fornire la prova contraria che l'apparente cedente non e' un mero soggetto fittiziamente interposto e che l'operazione e' stata realmente conclusa con quest'ultimo (Cass. n. 25778 del 5/12/2014; n. 17818 del 9/9/16).

Nel caso in esame il giudice di appello, all'esito dell'esame degli elementi indiziari messi a sua disposizione, e' giunto alla valutazione conclusiva che l'Amministrazione non ha assolto l'onere probatorio sulla stessa incombente, poiche' il complesso indiziario addotto dall'Ufficio non consentiva di ritenere dimostrata la interposizione fittizia, ne' la compartecipazione diretta del (OMISSIS) nella frode, ne' ancora la conoscenza o conoscibilita' da parte del contribuente, con l'uso della ordinaria diligenza, della inesistenza del proprio contraente e della irregolarita' fiscale della operazione posta in essere.

In difetto di prova da parte dell'Amministrazione tributaria, non sussisteva in capo al contribuente l'onere di dimostrare la propria buona fede nella conclusione delle operazioni contestate.

4.3. Quanto, inoltre, alla dedotta violazione dell'articolo 109 T.U.I.R. e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, va ribadito che la ripresa a tassazione dei costi di acquisto degli autoveicoli si pone in contrasto con il disposto normativo di cui al Decreto Legge n. 16 del 2012, articolo 8, comma 1, convertito in L. n. 44 del 2012, il quale ha sostituito della L. n. 537 del 1993, articolo 14, il comma 4 bis, nei seguenti termini: "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 attivita' 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 425 c.p.p., ovvero la sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 c.p.p., fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 c.p.p.. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 c.p.p., ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 c.p.p., fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi pcedere ai sensi dell'articolo 529 c.p.p., compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilita' in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi".

Il comma 3 dello stesso articolo 8 ha poi stabilito che le disposizioni di cui al citato comma 1 "si applicano, in luogo di quanto disposto della L. 24 dicembre 1993, n. 537, articolo 14, comma 4-bis, previgente, anche per fatti, atti o attivita' posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, "ove piu' favorevoli, tenuto conto 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".

Questa Corte ha gia' rilevato, sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del Decreto Legge n. 16 del 2012, che la nuova normativa comporta che, poiche' nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati - di regola - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non e' piu' sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perche' non siano deducibili, ai fini delle imposte dirette, i costi relativi a dette operazioni; ferma, restando, tuttavia, la verifica della concreta deducibilita' dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o deteminabilita' (Cass. 26461 del 17/12/2014; n. 13800 del 18/6/2014; n. 26461 del 17/12/2014).

La mancanza di certezza, effettività ed inerenza dei costi relativi all'acquisto di autovetture non risulta specificatamente censurata dalla Amministrazione e, pertanto, anche sotto tale profilo, il motivo di ricorso è infondato.

5. Con il quarto motivo la Agenzia delle Entrate censura la sentenza per "violazione e falsa applicazione degli articoli 654 c.p.p. e segg., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", deducendo che il decreto di archiviazione emesso in sede penale non ha efficacia di giudicato nel processo tributario.

6. Con il quinto motivo si censura la sentenza impugnata per "violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c.c., articoli 2727 e 2729 c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3" e si ribadisce che non può escludersi la prova della partecipazione alla frode da parte del contribuente sulla base del decreto di archiviazione che ha recepito le risultanze delle indagini svolte dal Nucleo della Polizia Tributaria richiamate nella annotazione di servizio.

7. Con il sesto motivo si deduce "nullità" della sentenza impugnata per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", per avere la Commissione Tributaria regionale del tutto acriticamente recepito il contenuto della nota del Nucleo di Polizia Tributaria e del decreto di archiviazione senza valutare la attendibilità dei documenti.

6.1. I motivi quarto, quinto e sesto, essendo strettamente connessi tra loro, possono essere trattati congiuntamente e sono infondati.

6.2. La Commissione Tributaria regionale nella sentenza impugnata non ha affermato che il decreto di archiviazione emesso nel procedimento penale riveste efficacia di giudicato nel processo tributario, ma ha piuttosto ritenuto di trarre elementi, ai fini della decisione, dalle risultanze delle indagini svolte nell'ambito di quel procedimento che avevano portato ad escludere la sussistenza di fatti integranti reato.

Le doglianze svolte, in realtà, sono finalizzate ad ottenere una diversa valutazione degli elementi di fatto posti dal Giudice di appello a fondamento della decisione, ma, con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. n. 9097 del 07/04/2017).

7. Con il settimo motivo si deduce "nullità" della sentenza impugnata per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1993, articolo 36 (erroneamente indicato articolo 86), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", nella parte in cui essa accoglie l'appello anche in punto di ripresa a tassazione del costo e dell'Iva portati dalla fattura n. (OMISSIS) emessa dalla ditta (OMISSIS) in assenza totale di motivazione.

8. Con l'ottavo motivo si deduce "nullità" della sentenza impugnata per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1993, articolo 36, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4" e si precisa che la C.T.R., con riguardo ai rilievi mossi in ordine alla fattura n. (OMISSIS), ha reso una motivazione del tutto inconferente, dato che il giudice di appello non ha in alcun modo chiarito le ragioni giuridiche per cui ha ritenuto veri ed attendibili detti costi.

8.1. Il settimo e l'ottavo motivo, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto connessi, sono fondati.

8.2. La Commissione Tributaria regionale, sebbene si discutesse tra le parti in merito alla ripresa a tassazione dei costi e dell'Iva portati dalla fattura n. (OMISSIS), atteso che l'Ufficio negava che si potessero evincere dal documento fiscale la natura e l'oggetto delle singole prestazioni effettuate, ha omesso di pronunciarsi sulle eccezioni formulate, limitandosi a richiamare il principio di inerenza previsto dall'articolo 109 T.U.I.R..

L'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello, e, in genere, su una domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio, integra violazione dell'articolo 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, che consente alla parte di chiedere - e al giudice di legittimità di effettuare l'esame degli atti del giudizio di merito, nonché, specificamente, dell'atto di appello (Cass. n. 22759 del 27/10/2014, Cass. n. 6835 del 16/3/2017).

Ne consegue che l'omessa pronuncia determina nullità della sentenza.

9. In conclusione, devono essere accolti il settimo e l'ottavo motivo e, rigettati gli altri motivi, la sentenza deve essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria del Piemonte, in diversa composizione, che dovrà provvedere al riesame ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità'.

P.Q.M.

La Corte accoglie il settimo e l'ottavo motivo e rigetta gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione Tributaria regionale, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità'.