

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 5 novembre 2021, n. 31931

Fatti di causa

1. La vicenda contenziosa trae origine da tre avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate ha rettificato le dichiarazioni IVA, IRES ed IRAP relative agli anni 2004, 2005 e 2006 nei confronti della contribuente, sulla base di accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza che hanno fatto emergere l'utilizzazione di fatture per operazioni parzialmente inesistenti emesse dalla società sportiva T.Q. s.r.l.

Avverso gli avvisi la K.U. ha proposto ricorsi alla Commissione tributaria provinciale di Treviso che li ha accolti.

La CTR con la sentenza in epigrafe indicata ha confermato la decisione della CTP evidenziando il mancato svolgimento di indagini a carico della ricorrente, la formale regolarità della contabilità, la mancata prova del rientro alla K.U. di parte delle somme indicate nelle fatture, l'assenza di prova che la contribuente fosse consapevole del carosello di frode fiscale.

Secondo quanto esposto in sentenza, l'Ufficio avrebbe dovuto acquisire presso la contribuente, prima degli avvisi, gli elementi significativi e gli indizi idonei a dimostrare quanto presunto dalla verifica effettuata presso la T.Q. s.r.l.

2. Avverso la sentenza di secondo grado ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate articolando due motivi di censura.

Ha resistito la contribuente depositando controricorso, illustrato con memoria.

L'Agenzia ha depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo è stata dedotta violazione e falsa applicazione degli artt. 1189, 2697 e 2729 cod. civ., in combinato disposto con gli artt. 19, 21, 51 e 54 d.P.R. n. 633 del 1972, con gli artt. 2 e 8 d.l.gs. n. 74 del 2000, con l'art. 39 d.P.R. n. 600 del 1973 e con l'art. 75 d.P.R. n. 917 del 1986 in relazione all'art. 28 quater lett. a) della direttiva comunitaria n. 77/388.

La contestazione dell'Amministrazione aveva avuto ad oggetto operazioni oggettivamente inesistenti a seguito delle quali era stata contestata sia l'illecita detrazione di un credito IVA, sia la deduzione di costi d'impresa.

Gli elementi probatori introdotti anche in giudizio avevano avuto ad oggetto operazioni oggettivamente inesistenti e tale doveva intendersi il fatto controverso e decisivo della causa.

Nel caso di specie la CTR aveva dunque errato nell'attribuire rilevanza alla regolarità formale della contabilità (da considerarsi elemento non significativo per affermare l'esistenza delle operazioni fatturate) ed aveva altresì richiesto la conoscibilità della frode da parte della contribuente che è elemento costitutivo della diversa fattispecie delle operazioni soggettivamente inesistenti.

2. Con il secondo motivo è stata denunciata insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo a norma dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ.

Dall'analisi dello svolgimento del processo e degli scritti difensivi emergeva che oggetto della controversia era stata l'inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate.

A fronte di tale premessa, la CTR aveva trascurato di considerare che, prima



dell'emissione degli atti impositivi, era stata compiuta una verifica presso la contribuente ove era stata acquisita la documentazione e di indicare da quali elementi aveva desunto la mancata retrocessione delle somme portate nelle fatture.

3. Con memoria del 27.5.2021 l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato il perfezionamento della definizione agevolata della lite limitatamente all'anno 2005.

In relazione a tale parte della pretesa tributaria ha chiesto dichiararsi la cessazione della materia del contendere.

4. Va preliminarmente presa in considerazione l'eccezione di inammissibilità del ricorso formulata dalla contribuente per i seguenti motivi: omessa precisazione della violazione di legge nella quale sarebbe incorsa la sentenza della CTR; sollecitazione di una rivalutazione nel merito delle emergenze istruttorie; carenza del requisito di autosufficienza del ricorso.

Le eccezioni sono infondate.

4.1. La violazione di legge asseritamente ricorrente nella fattispecie è sufficientemente specificata atteso che viene censurata la sentenza per avere applicato in maniera non corretta i principi relativi alla ripartizione dell'onere della prova, alla detrazione IVA ed alla deduzione dei costi in materia di operazioni oggettivamente inesistenti.

4.2. Ciò esclude anche la fondatezza dell'eccezione di inammissibilità relativa alla asserita richiesta di rivalutazione nel merito, in quanto la censura è strutturata attraverso argomentazioni che riguardano l'applicazione dei principi generali ed astratti nella materia di interesse e non mediante la sollecitazione di una rivalutazione concreta del materiale istruttorio acquisito.

4.3. Il ricorso non difetta del requisito di autosufficienza essendo stato trascritto nell'atto introduttivo il contenuto degli avvisi di accertamento nelle parti che rilevano ai fini della decisione (pagg. 2 - 4), così come gli atti di parte, con specifico riferimento a quelli dell'Amministrazione ove si qualificano le operazioni per le quali si procede come oggettivamente inesistenti.

5. Dallo stralcio dell'avviso di accertamento trascritto in ricorso risulta che la contestazione ha trovato fondamento nella circostanza che da controlli eseguiti presso la società T.Q. s.r.l. (che gestisce squadre ciclistiche dilettantistiche ed amatoriali) sono emersi rapporti anomali con le società che la sponsorizzavano.

In particolare, le fatture rilevate nella contabilità degli sponsor erano maggiorate da quattro a trenta volte rispetto a quelle registrate nella contabilità della società controllata. Inoltre sono state riscontrate fatturazioni doppie o mancanti nella contabilità della T.Q. s.r.l., pur se presenti in quella delle altre società.

Per quanto riguarda la K.U. s.r.l., è emersa l'esistenza di rapporti di sponsorizzazione con la T.Q. s.r.l.; rapporti riportati in appositi prospetti allegati all'avviso di accertamento.

Le anomalie sono state riscontrate per gli anni 2002, 2003 e 2004 in ragione della differenza tra quanto esposto nelle scritture contabili delle due società e, relativamente agli anni 2005 e 2006, per essere stato indicato l'imponibile nelle fatture rinvenute solo nella contabilità dell'utilizzatore.

Dal confronto tra le fatture emesse dalla T.Q. s.r.l., la contabilità della stessa società (dalla quale mancava qualsiasi importo a titolo di "costi di pubblicità e promozione") e quella della K.U. s.r.l. (dalla quale risultavano costi di sponsorizzazione per la prima società) sono emersi elementi per ritenere oggettivamente inesistenti le operazioni relative alla predetta fatturazione.

6. Risultando quella sin qui esposta la prospettazione in fatto sulla quale i giudici di merito avrebbero dovuto pronunciarsi, i motivi di ricorso suscettibili di essere esaminati congiuntamente, sono fondati.



La CTR ha assegnato valore determinante ad alcune circostanze fattuali in parte irrilevanti, in parte non riscontrate.

Il fatto- che la verifica ispettiva sia stata condotta presso la T.Q. s.r.l. costituisce circostanza irrilevante ai fini della valutazione compiuta dalla CTR.

Inoltre, va ricordato che "in tema d'IVA, l'Amministrazione, anche nel caso di regolarità formale della contabilità, può disconoscere la detrazione in ragione di presunzioni semplici basate su dati e notizie apprese da terzi o su accertamenti effettuati presso terzi, atteso l'ampio potere conoscitivo della posizione fiscale, riconosciuto dalla legge e limitato solo dal rispetto dei diritti costituzionali, con conseguente inversione dell'onere della prova, essendo il contribuente tenuto a dare prova dell'infondatezza della pretesa erariale" (Cass. sez. 5, n. 18232 del 16 settembre 2016).

La circostanza della regolarità della contabilità non assume rilievo alcuno.

A tale proposito si ricorda che è orientamento costante della giurisprudenza di legittimità quello secondo cui "in tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che le operazioni commerciali oggetto di fatturazione non sono mai state poste in essere, indicando gli elementi, anche indiziari, sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo, altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili" (Cass. sez. 6-5, 15 maggio 2018, n. 11873, Cass. sez. 5, 14 gennaio 2015, n. 428, sostanzialmente conformi Cass. sez. 5, 5 luglio 2018, n. 17619, Cass. sez. 5, 19 ottobre 2018, n. 26453).

Il principio opera nei termini predetti anche in relazione alla deduzione dei costi (ulteriore profilo che riguarda la contestazione in esame) per il quale si afferma che "in materia di deducibilità dei costi d'impresa, la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, come in caso di operazioni oggettivamente inesistenti per mancanza del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'infedeltà requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale, inerenza che è onere del contribuente provare, al pari dell'effettiva sussistenza e del preciso ammontare dei costi medesimi; tale ultima prova non può, peraltro, consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia" (Cass. sez. 5, n. 33915, 19 dicembre 2019, Rv. 656602-01; in tal senso anche Cass. sez. 5, n. 8919, 14 maggio 2020, Rv. 657654-01).

6.1. Essendo ripartito nei termini illustrati l'onere della prova in materia di operazioni oggettivamente inesistenti, perde rilievo anche il dato relativo al "rientro" in contanti delle somme presso la contribuente così come quello relativo alla "consapevolezza" di partecipare al "carosello".

Si tratta di elementi, specie il secondo, che potrebbero assumere rilievo in tema di operazioni soggettivamente inesistenti (fattispecie affatto diversa da quella in trattazione). Peraltro la circostanza che non rilevi la buona fede del contribuente in situazioni quali quella in esame, è affermata anche dalla giurisprudenza sovranazionale (Corte di Giustizia in causa C-712/17) secondo cui quando si verte in materia di operazioni oggettivamente inesistenti, è radicalmente esclusa la possibilità di una detrazione della corrispondente IVA ed è conforme alla disciplina comunitaria la previsione dell'ordinamento nazionale che esclude qualsiasi forma di detrazione dell'IVA in presenza



di un'operazione fittizia, senza che possa assumere rilievo la buona fede del contribuente (par. 34 della motivazione).

7. Da quanto esposto discende la declaratoria di cessazione della materia del contendere per l'anno 2005.

Nel resto, il ricorso complessivamente considerato deve essere accolto con cassazione della sentenza e rinvio alla CTR del Veneto in diversa composizione anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio.

Il giudice del rinvio dovrà tenere conto altresì dello ius superveniens di cui all'art. 8, del d.l. n. 16/2012 convertito in legge n. 44 del 2012.

P.Q.M.

Dichiara cessata la materia del contendere in relazione all'anno 2005; accoglie, nel resto, il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR Veneto, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

