CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 24 aprile 2018, n. 10036

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 R.S., titolare di ditta individuale esercente la attività 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 R. aveva ricevuto dalla ditta P.A. di R. G. una fattura, la n. 211 del 2005, 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 nullità dell'avviso di accertamento per vizio di motivazione, la erronea applicazione dell'art. 14, comma 4-bis della legge 537/93 e la inerenza dei costi alla attività di impresa.
L'Agenzia delle Entrate precisava di avere emesso l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. 600/73 per la rettifica del reddito di impresa, considerando i costi indeducibili ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis della legge 573/93.
La Commissione Tributaria provinciale respingeva il ricorso e avverso la sentenza proponeva appello il contribuente, reiterando i motivi già 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 R. alla frode.
La Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandosi ad otto motivi.
Il contribuente resiste con controricorso e deposita memoria ex art. 378 cod proc. civ.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce "nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. e dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/92, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.".
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 omesso di pronunciarsi sulle fatture emesse dalle ditte individuali FC di C.F., M.A., B Car di B.R., M.A. e C.M. di C.F., accogliendo l'appello limitatamente alle fatture emesse dalla società P. s.p.a.
2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce "nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 del d.lgs. 546/92, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ.", 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 dell'art. 36 d.lgs. n. 546/92.
3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917/86, dell'art. 19 del d.P.R. 633/72, dell'art. 2697 cod. civ, degli artt. 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.".
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 R. fosse compartecipe o, comunque, consapevole della frode e che non vi fosse prova della interposizione fittizia nelle operazioni contestate, con la f 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 R.S. e la annotazione depositata il 8.11.2011 dal Nucleo della Polizia Tributaria di Asti, dalla quale era emerso che la società P. s.p.a., dotata di struttura aziendale, aveva rivestito il ruolo di intermediario nelle operazioni di acquisto delle autovetture e che il R. figurava quale soggetto finale; poiché le indagini svolte non avevano consentito di accertare un coinvolgimento del R. 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 compartecipazione del contribuente nelle frodi contestate.
La motivazione resa dalla Commissione Tributaria regionale investe l'intera domanda proposta in primo grado dal R. 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 P. s.p.a. e non si menzionano le altre ditte cedenti con le quali il R. ha intrattenuto rapporti commerciali, risulta evidente che il giudice di appello, affermando <<...Da quanto sopra ne discende che R.S. non è stato compartecipe, 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 è 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, spetterà al contribuente (cessionario/committente) che ha portato in detrazione l'iva fornire la prova contraria che l'apparente cedente non è un mero soggetto fittiziamente interposto e che l'operazione è 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, è giunto alla valutazione conclusiva che l'Amministrazione non ha assolto l'onere probatorio sulla stessa incombente, poiché il complesso indiziario addotto dall'Ufficio non consentiva di ritenere dimostrata la interposizione fittizia, né la compartecipazione diretta del R. nella frode, né ancora la conoscenza o conoscibilità da parte del contribuente, con l'uso della ordinaria diligenza, della inesistenza del proprio contraente e della irregolarità 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'art. 109 del t.u.i.r. e dell'art. 19 del d.P.R. 633/72, va ribadito che la ripresa a tassazione dei costi di acquisto degli autoveicoli si pone in contrasto con il disposto normativo di cui all'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16/12, convertito in legge n. 44/12, il quale ha sostituito il comma 4 bis dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993 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 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'art. 425 del codice di procedura penale ovvero la 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>>.

Il comma 3 dello stesso art. 8 ha poi stabilito che le disposizioni di cui al citato comma 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 comma 1, <<ove più 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 già rilevato, sulla scorta della relazione al disegno di legge di conversione del d.l. n. 16 del 2012, che la nuova normativa comporta che, poiché 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 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 dirette, i costi relativi a dette operazioni; ferma, restando, tuttavia, la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o deteminabilità (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 artt. 654 e ss. cod. proc. pen., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ.", 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 degli artt. 2697 cod. civ., 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ." 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 dell'art. 36 d.lgs. n. 546/92, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ.", 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 dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/93 (erroneamente indicato art. 86), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ.", nella parte in cui essa accoglie l'appello anche in punto di ripresa a tassazione del costo e dell'Iva portati dalla fattura n. 266 del 31.12.2005 emessa dalla ditta P.A. di R. G. in assenza totale di motivazione.
8. Con l'ottavo motivo si deduce "nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/93, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ." e si precisa che la C.T.R., con riguardo ai rilievi mossi in ordine alla fattura n. 266 del 2005, 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. 266/05, 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'art. 109 del 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'art. 112 cod. proc. civ., che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, dello stesso codice, 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.

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.