

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 23 aprile 2024, n. 10874

## FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava alla società AAA SRL avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2007, contenente le riprese a tassazione Ires e Irap e Iva.

1.1. Sulla base di un processo verbale di constatazione, l'Ufficio contestava alla società odierna ricorrente l'indeducibilità di taluni costi, in ragione della loro asserita riferibilità a operazioni soggettivamente inesistenti.

Detti costi erano stati sostenuti dalla società ricorrente in relazione a lavori di demolizione e sgombero delle celle frigorifere esistenti in un capannone industriale di proprietà della società contribuente, sito in Catania, lavori che, benché effettivamente eseguiti, erano stati tuttavia ad essa fatturati dalla impresa BBB, risultata poi priva di operatività e struttura.

2. Le ragioni della società contribuente non erano apprezzate nei gradi di merito.

3. AAA SRL ricorre avverso la sentenza della CTR della Lombardia in epigrafe con tre motivi.

La Difesa erariale non ha svolto difese con controricorso, limitandosi a depositare foglio di costituzione per l'eventuale discussione in pubblica udienza.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., l'«Error in procedendo - nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112» lamentando che i giudici di appello non abbiano in alcun modo motivato in ordine alla eccezione di deducibilità dei costi effettivamente sopportati dalla ricorrente in relazione alla fattura contestata ed abbiano, solo apparentemente, motivato in ordine alle eccezioni di nullità dell'avviso di accertamento per inesistenza di presupposti oggettivi e per inesistenza dei presupposti soggettivi.

1.1. Il motivo è inammissibile, dovendosi ravvisare nel rigetto dell'appello una implicita reiezione della tesi della società appellante, laddove aveva sostenuto la deducibilità dei costi afferenti a operazioni ritenute solo soggettivamente inesistenti.

1.2. In relazione a tale ultimo profilo ha, inoltre, adeguatamente motivato la CTR, osservando che la ditta BBB era priva di organizzazione necessaria e strumentale per l'esecuzione dei lavori oggetto della fatturazione, non avendo negli anni dal 2006 al 2009 presentato denuncia relativa al personale dipendente, non avendo saputo fornire le notizie sui lavoratori occupati e non avendo presentato per alcuni anni la dichiarazione dei redditi e, infine, avendo la sede in un casolare diroccato.

1.3. Può al riguardo limitarsi a dare seguito al principio di diritto che "Non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo" (v. in tal senso, tra le molte, Cass. n. 29191 del 06/12/2017, Rv. 646290 01).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., l'«Error in iudicando - violazione e/o falsa applicazione di norme di legge: art. 39 del D.P.R. 600/1973 e art. 54 del D.P.R. 633/1972 in combinato disposto all'art. 2697 c.c.», lamentando che la CTR non abbia annullato l'impugnato avviso di



accertamento nonostante la dimostrata esistenza dell'operazione, dell'effettivo sostenimento dei relativi costi da parte della ricorrente e della sua buona fede per avere adottato tutti gli accorgimenti in suo potere al fine della conoscibilità della eventuale frode commessa dal prestatore.

3. Con il terzo strumento di impugnazione, la ricorrente, in via subordinata, denuncia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., l'«Error in iudicando - violazione e/o falsa applicazione di no legge: art. 39 del D.P.R. 600/1973 e 54 del D.P.R. 633/1972 e art. 8 del D.L. 16/2012 (convertito dalla legge 44/2012)», lamentando che il Giudice di appello non abbia, in ogni caso, riconosciuto, pur statuendo la inesistenza solo soggettiva dell'operazione, i costi effettivamente sostenuti dalla ricorrente.

4. I motivi, da trattarsi congiuntamente stante la stretta connessione, sono fondati, nei termini che seguono.

4.1. È fondata la censura attinente al mancato riconoscimento della detrazione dei costi ai fini delle imposte dirette.

Il Collegio ritiene a tale riguardo di dover dare continuità al principio secondo il quale “in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in legge 26 aprile 2012 n. 44), che opera, in ragione del precedente comma 3, quale *ius superveniens* con efficacia retroattiva in *bonam partem*, sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una frode carosello), per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo” (Cass., sez. 5, n. 26461/2014; Cass., sez. 6-5, n. 17788/2018; Cass., sez. 5, n. 8480/2022; Cass., sez. 6-5, n. 25249/2016; v. da ultimo Cass. sez. 5, n. 5181 del 27/02/2024).

4.2. Non è invece fondata la censura con cui si contesta il mancato riconoscimento della detrazione Iva.

Ha affermato questa Corte che «in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto” (Cass. Sez. 5, n. 15369 del 20/07/2020, richiamata da ultimo da Cass. Sez. 5 n. 7061 del 15/03/2024).

Rispetto a tale consolidato stato della giurisprudenza, sia unionale sia interna, deve soltanto precisarsi che la prova gravante sull'Amministrazione ben può consistere in attendibili indizi, anche tratti da indagini penali, siccome idonei ad integrare finanche una presunzione semplice, in conformità a quanto, per l'IVA, espressamente prevede l'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr., da un lato, Corte Giust. Mahagèben e David,



C-80/11 e C142/11 e Corte Giust. Kittel, C-439/04; dall'altro, "ex multis", Cass. Sez. 6-5, n. 14237 del 07/06/2017; Cass. Sez. 5 n. 7061 del 15/03/2024).

Ad una semplice lettura della sentenza impugnata emerge come la CTR abbia fatto puntuale applicazione dei superiori principi, evidenziando in particolare che dagli elementi presuntivi adottati dall'Amministrazione, e segnatamente che la ditta BBB era priva di organizzazione necessaria e strumentale per l'esecuzione dei lavori oggetto della fatturazione, non avendo negli anni dal 2006 al 2009 presentato denuncia relativa al personale dipendente, non avendo saputo fornire le notizie sui lavoratori occupati e non avendo presentato per alcuni anni la dichiarazione dei redditi e, infine, avendo la sede in un casolare diroccato, «deriva che il contribuente non ha agito con la doverosa cautela tale da escludere la sua buona fede e l'ignoranza incolpevole attenuatrice della sua responsabilità».

5. Dall'accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso, nei termini indicati, consegue la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio della causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia che si adegnerà ai principi di diritto sopra richiamati e provvederà anche alle spese del presente giudizio.

#### P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

