



CU

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

21706.20

Composta da

Giuseppe Locatelli	· Presidente -	Oggetto
Lucio Napolitano	· Consigliere -	R.G.N. 10224/2013
Andreina Giudicepietro	· Consigliere -	Cron. 21706
Rosita D'Angiolella	· Consigliere -	CC - 26/2/2020
Luigi D'Orazio	· Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

1227  
20

sul ricorso iscritto al n. 10224/2013 R.G. proposto da  
(omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa, giusta mandato a margine del ricorso, dall'Avv. (omissis)  
(omissis), che ha rinunciato al mandato difensivo in data 27-4-2016,  
elettivamente domiciliata presso il suo studio in (omissis)  
(omissis)

- ricorrente -

contro

dy

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

-controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 176/44/2012, depositata il 17 ottobre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 febbraio 2020 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

#### RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria regionale della Campania accoglieva parzialmente l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, che aveva accolto il ricorso presentato dalla (omissis) s.r.l. contro l'avviso di accertamento emesso dalla Agenzia delle entrate nei suoi confronti per l'anno 2005, relativo tra l'altro ai seguenti rilievi:2) contabilizzazione di costi documentati con fatture soggettivamente inesistenti emesse nei confronti della società ricorrente da tre società ( (omissis) ), rispettivamente per € 117.350,00, € 1.637.494,90 ed € 1.690.843,53, prive di ogni struttura aziendale e di ogni contabilità o documentazione tributaria; rilievo n.3) la società (omissis) aveva emesso fatture per un imponibile di euro 950.940,00 nei confronti della (omissis) senza addebito Iva ai sensi dell'art. 74 d.p.r. 633/1972, perchè relative a cessione di rottami, ma l'acquirente non aveva provveduto alle formalità necessarie e, quindi, alla regolarizzazione. Il giudice di appello rilevava che vi era la palese incapacità aziendale delle ditte terze ad effettuare le operazioni commerciali, con totale assenza di contabilità, "dovendosi così ritenersene la soggettiva inesistenza", restando irrilevante l'avvenuta archiviazione in sede penale. Inoltre, aggiungeva "l'omessa applicazione dell'Iva da parte di (omissis) in virtù del reverse charge".



2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società.
3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.
4. La Procura Generale ha depositato conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO CHE:

1. Anzitutto, si rileva che, in tema di ricorso per cassazione, la dichiarazione di fallimento di una delle parti non integra una causa di interruzione del relativo giudizio, posto che in quest'ultimo opera il principio dell'impulso d'ufficio e non trovano, pertanto, applicazione i comuni eventi interruttivi del processo contemplati in via generale dalla legge (Cass., n. 7477/2017).

1.1. Inoltre, si rileva che, per effetto del principio della cosiddetta "perpetuatio" dell'ufficio di difensore (di cui è espressione l'art. 85 c.p.c.), nessuna efficacia può dispiegare, nell'ambito del giudizio di cassazione (oltretutto caratterizzato da uno svolgimento per impulso d'ufficio), la sopravvenuta rinuncia che il difensore del ricorrente abbia comunicato alla Corte prima dell'udienza di discussione già fissata (Cass., n. 26429/2017).

1.2. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce la "violazione e falsa applicazione di legge – Violazione dell'art. 139, 141 e ss. c.p.c. nonché art. 60 d.p.r. 600/73 e succ. mod. e integr., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.", in quanto la notificazione dell'appello è nulla perchè avvenuta in Casalnuovo di Napoli, nel domicilio eletto presso il difensore costituito in primo grado, mediante consegna ad una persona non individuata, senza indicazione della qualifica. È vero che per giurisprudenza di legittimità è sufficiente per la validità della notificazione che all'indirizzo indicato sia reperita una persona "idonea" che "si dichiari addetta a ricevere l'atto per conto del destinatario", tuttavia, nel caso di specie, non è stata indicata dall'ufficiale postale la qualifica di addetto. Peraltro, la contribuente non si è costituita nel giudizio di appello, sicchè non si è verificata alcuna sanatoria del vizio della notifica.

1.3. Tale motivo è inammissibile.

Invero, in tema di ricorso per cassazione, l'esercizio del potere di esame diretto degli atti del giudizio di merito, riconosciuto a questa Corte ove sia denunciato un "error in procedendo", presuppone l'ammissibilità del motivo, ossia che la parte riporti in ricorso, nel rispetto del principio di autosufficienza, gli elementi ed i riferimenti che consentono di individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio suddetto, così da consentire alla Corte di effettuare il controllo sul corretto svolgimento dell'"iter" processuale senza compiere generali verifiche degli atti (Cass, sez. 6-1, 25 settembre 2019, n. 23834; cass., sez. 6-3, 16 marzo 2012, n. 4220).

Il motivo è anche infondato.

Invero, per questa Corte, in ipotesi di consegna dell'atto da notificare presso lo studio del legale domiciliatario a mani di soggetto in esso rinvenuto, la qualità di persona addetta alla ricezione si presume per la sua presenza nel locale in questione, restando, quindi, onere del destinatario della notifica dare dimostrazione dell'inidoneità del soggetto medesimo alla ricezione degli atti, allegando e provando la casualità della sua presenza, l'esistenza di un rapporto di lavoro non legato all'attività professionale o la mancanza di delega al riguardo (Cass., sez. 1, 27 dicembre 2011, n. 29985). Inoltre, ai fini della validità della notifica, la ricezione dell'atto, senza riserve, da parte di un avvocato presente nello studio del procuratore domiciliatario fa presumere che lo stesso sia autorizzato all'incombente, essendo, ancorché temporaneamente, collega di studio, collaboratore o, quanto meno, addetto alla ricezione degli atti (Cass., sez. 2, 26 febbraio 2014, n. 4580; Cass., sez. 2, 6 aprile 2018, n. 8537).

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione di legge - Violazione del combinato disposto degli artt. 39, comma 1 lettera c) e d) d.p.r. 600/1973 ed art. 54 comma 3 d.p.r. 633/1972 nonché art. 2697 c.c. - Insufficienza di motivazione della sentenza impugnata - Omessa valutazione critica degli elementi di prova raccolti nel corso del

procedimento in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.", in quanto vi è un "gravissimo difetto di motivazione" che emerge dal "semplicissimo periodo a suffragio delle intenzioni del collegio", in quanto "carente nella ripartizione degli oneri a carico delle parti e della valutazione analitica e critica degli elementi posti al suo vaglio". La sentenza va, quindi, cassata per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione.

2.1. Tale motivo è in parte inammissibile ed in parte infondato.

Invero, la sentenza della Commissione tributaria regionale è stata depositata il 17-10-2012, quindi dopo il d.l. 83/2012 che ha modificato l'art. 360, primo comma n. 5 c.p.c., applicabile alle sentenze depositate a partire dall'11-9-2012. La censura sulla motivazione, dunque, va costruita come omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti e non più con la generica formula di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione.

Del resto, nel corpo del motivo non si indicano in alcun modo i fatti decisivi che sarebbero stati trascurati dal giudice di appello, ma ci si limita a richiamare una precedente pronuncia di legittimità che avrebbe riscontrato un "grave difetto di motivazione" in una sentenza della Commissione regionale in un "caso analogo"; sicchè tale motivo è inammissibile.

Tra l'altro, nella motivazione, ancorché stringata, della sentenza del giudice di appello si conferma la legittimità dell'accertamento della Agenzia delle entrate e, quindi, la contabilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto le tre società che hanno emesso le fatture nei confronti della contribuente denotano una "palese incapacità aziendale" ad "effettuare le operazioni in argomento" e, comunque, tali operazioni non risultavano "in alcuna contabilità delle medesime"; inoltre il giudice di appello ha rilevato che una delle tre società ( (omissis) ) ha disconosciuto le fatture ad essa riferibili.

Non si ravvisa, quindi, né la violazione dell'art. 39 comma 1 lettere c) e d) d.p.r. 600/1973, né dell'art. 54 comma 3 d.p.r. 633/1972; neppure vi è stata violazione della regola di riparto dell'onere della prova.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione di legge - Violazione del combinato disposto degli artt. 39, comma 1 lettera c) e d) d.p.r. 600/1973 ed art. 54 comma 3 d.p.r. 633/1972 nonché art. 2697 c.c. - Insufficienza di motivazione della sentenza impugnata - Omessa valutazione critica degli elementi di prova raccolti nel corso del procedimento in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.", in quanto nella motivazione del giudice di appello non è stato evidenziato il "cosiddetto onere della prova" a carico delle parti. In realtà, la ricorrente ha fornito la prova che le società con i quali ha avuto contatti sono le effettive destinatarie delle operazioni in contestazione, le quali, per loro esclusiva volontà, hanno deciso di sottrarsi agli adempimenti fiscali. Inoltre, alle società cedenti sono stati corrisposti gli importi a fronte degli acquisti effettuati. Sulle fatture emesse dalle società cedenti era apposto il numero progressivo. Le operazioni commerciali sono state effettivamente realizzate e vi era la totale estraneità della contribuente ad eventuali attività illecite dei cedenti. Quanto al reverse charge la contribuente ha emesso fatture per € 950.940,00, senza addebito di imposta, ai sensi dell'art. 74 d.p.r. 633/1972, in quanto relative a cessione di rottami. Tali operazioni dovevano essere regolarizzate dalla (omissis) s.r.l., che invece non vi ha provveduto. In tal caso la sentenza del giudice di appello non è adeguatamente motivata.

3.1. Tale motivo è in parte inammissibile ed in parte infondato.

3.2. Il motivo è inammissibile nella parte in cui evoca il vizio di motivazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., senza però tenere conto delle modifiche di cui al d.l. 83/2012. Nè si deduce la violazione del minimum costituzionale della motivazione.

3.3. Il motivo è, poi, infondato, in relazione alla mancata dimostrazione da parte della contribuente di essere estranea alla organizzazione tesa alla emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

3.4. Invero, per questa Corte, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente

a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere (in tal senso anche Corte di Giustizia UE 22 ottobre 2015, causa C-277/14 PPUK; anche 15 luglio 2015, causa C-159/14 Koela -N; 15 luglio 2015, causa C-123/14 Itales; 13 febbraio 2014,, in causa C-18/13 Maks Pen Eood; 21 giugno 2012, in causa C-80/11 e C-142/11, Mahageben et David;), con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al cessionario aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode (Cass., 28 febbraio 2019, n. 5873).

Pertanto, 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 onere 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, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici

dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., 24 agosto 2018, n. 21104; Cass., 14 marzo 2018, n. 6291; Cass., 28 marzo 2018, n. 7613).

L'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a dimostrare l'inidoneità operativa del cedente, ma deve dimostrare altresì che il cessionario quantomeno fosse in grado di percepire ("avrebbe dovuto") tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale operatore medio del settore (Cass., 6864/2016). Più in generale l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare (in base ad elementi oggettivi, anche presuntivi; Cass., n. 155044 e n. 20059 del 2014) che il cessionario o committente si trovasse di fronte a circostanze indizianti dell'esistenza di irregolarità nell'operazione.

3.5. Per questa Corte, poi, in tema di IVA, il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo - come ripetutamente affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenze 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04, 6 dicembre 2012, in C-285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11) - e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, nella seconda ipotesi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, fermo restando che, nelle ipotesi più semplici (operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare), detto onere può esaurirsi, attesa l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale, mentre in quelle più complesse di "frode carosello" (contraddistinta da una catena di passaggi, in cui sono riscontrabili fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, con strumentali interposizioni



anche di società "filtro") occorre dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente (Cass., 30 ottobre 2013, n. 24426; in tema di frodi carosello vedi Cass., 26464/2018, che richiama Cass., 9721/2018 e Cass., 9851/2018).

3.6. Nel caso in esame, poiché il rapporto con tutte e tre le società, con sede legale a (omissis), era diretto, con "immediatezza" di rapporti, e non mediato da altri passaggi dei beni con diverse compagini societarie, era onere della contribuente, a fronte di società emittenti le fatture, del tutto sprovviste di organizzazione di personale e di mezzi, di dimostrare la propria estraneità alla condotta fraudolenta posta in essere dalle stesse.

3.7. Il giudice di appello, del resto, dopo avere evidenziato che le tre società ( (omissis) ) risultavano "prive di ogni struttura aziendale e di ogni contabilità o documentazione tributaria", come "ammesso in p.v.c. dai rispettivi legali rappresentanti", ha ritenuto dimostrato che le fatture erano state emesse per operazioni soggettivamente inesistenti. Ha evidenziato "la palese incapacità aziendale delle ditte terze di effettuare le operazioni...non risultanti in alcuna contabilità delle medesime".

3.8. Le medesime considerazioni valgono con riferimento alla decisione del giudice di appello, che ha ritenuto corretta la contestazione della Agenzia delle entrate che ha disconosciuto il diritto alla esenzione di imposta ai sensi dell'art. 74 d.p.r. 633/1972, relativa alla cessione di rottami per l'importo di € 950.940,00, in quanto, pur avendo ceduto il prodotto alla (omissis) in virtù di fatture di vendite, tuttavia, poiché quest'ultima era un soggetto inesistente, tali operazioni non avevano scontato l'Iva, perchè l'acquirente (omissis) non ha provveduto alla regolarizzazione mediante applicazione del principio del reverse charge.

3.9. Nella specie, si tratta del reverse charge interno o "domestico" di cui all'art. 17 comma 5 d.p.r. 633/1972 ed all'art. 74 d.p.r. 633/1972. Il reverse charge nasce dalla necessità di impedire le frodi ai fini Iva nelle quali il fornitore-cedente, dopo avere addebitato l'Iva al cliente-cessionario, si

sottraeva nei modi più diversi al relativo versamento, restando, però, fermo il diritto del cessionario alla detrazione dell'Iva a credito, maturato con l'acquisto, salvo la dimostrazione della mala fede o della connivenza con il fornitore. In tali casi, lo Stato si trovava in presenza di un suo debito, senza però aver mai incassato la corrispondente Iva.

Per tale ragione si è esteso ad alcune operazioni e per determinati settori maggiormente a rischio (subappalti, fabbricati abitativi ed altro) il meccanismo del reverse charge, in base al quale il cedente non addebita l'Iva in fattura al cessionario, non facendo, quindi, sorgere alcun suo debito nei confronti dell'Erario, ma emette fattura senza applicazione dell'imposta, con indicazione della ipotesi specifica di reverse charge (in tal senso Cass., 9 agosto 2016, n. 16679; Cass., 12 dicembre 2019, n. 32554; in entrambi i casi in relazione alla posizione della cessionaria; anche Cass., 31 gennaio 2019, n. 2862). Il committente o cessionario, dunque, riceve tale fattura senza indicazione dell'Iva a debito e la integra con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, provvedendo ad annotarla sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti. Pertanto, in condizioni normali, in cui il soggetto ha pieno diritto alla detrazione, l'Iva si elide; sicchè, invece di determinare la nascita di un debito e di un credito in capo a soggetti diversi (di cui il primo è a rischio), si fa sì che le due posizioni debitorie e creditorie nascano in capo al "medesimo soggetto", elidendosi a vicenda, ed esonerando in tal modo il soggetto passivo dalla materiale anticipazione monetaria. Se, invece, vi è una situazione di limitazione al diritto alla detrazione, al debito si accompagnerà un credito limitato o nullo, determinando un obbligo di versamento della differenza. In tal modo, al posto del cedente sarà il cessionario, se soggetto passivo di imposta nel territorio dello Stato, ad essere obbligato all'assolvimento dell'imposta.

3.10. La disciplina nazionale per il commercio dei rottami prevede che la fattura sia emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'indicazione di cui al comma 8 dell'articolo 74 che si tratta di operazione come Iva non addebitata

in via di rivalsa. Poi, la fattura è integrata dal cessionario, che diviene soggetto passivo d'imposta, con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta stessa. La fattura, così integrata, è registrata nel registro delle vendite dal cessionario, che in tal modo assolve l'obbligo di pagamento del tributo, detratto con la parallela annotazione nel registro degli acquisti. Inoltre, trattandosi di operazioni imponibile, il cedente conserva il diritto all'ordinaria detrazione dell'imposta relativa agli acquisti inerenti.

Nel caso di operazioni inesistenti in regime di inversione contabile, il cessionario è l'effettivo soggetto d'imposta e l'Iva integrata a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al principio comunitario di cui all'articolo 28 octies, anche quando si tratta di forniture inesistenti o diverse da quelle indicate in fattura. Ciò, dunque, incide sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ossia la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata (Cass., n. 13803/14).

Infatti, "la presentazione di false fatture [...] alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è [...] atta a compromettere il funzionamento del sistema comune dell'Iva" e "il diritto dell'unione e non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi" (Corte Giustizia 7.12.2010, C-285/09, paragrafi 48 e 49).

Pertanto, nel caso in cui l'Iva sia stata detratta dalla cessionaria con il regime domestico di inversione contabile, a fronte di frode con fatture emesse da cartiere per operazioni soggettivamente inesistenti, non può trovare applicazione il più generale principio secondo cui il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui l'operatore nazionale non ha applicato – o non ha applicato correttamente – la procedura dell'inversione contabile senza violazione dei requisiti sostanziali (Cass., 5072/2015, paragrafo D.3; e 7576/2015, paragrafo 8).

24

3.11. Allo stesso modo, venendo al caso in esame, in presenza di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, anche la cedente subisce delle ripercussioni sul proprio operato fiscale; infatti a norma dell'art. 21 comma 7 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 vigente *ratione temporis* "chiunque" emette una fattura per operazioni inesistenti (anche solo soggettivamente) è, perciò solo, costituito debitore dell'imposta indicata o corrispondente all'imponibile indicato nella falsa fattura; effetto che permane a carico del cedente anche dopo la modifica al citato art. 21 comma 7, introdotta, a decorrere dal 1.1.2016, dall'art. 31 del d.lgs. n. 158 del 2015 che ha modificato il riferimento soggettivo a "chiunque", circoscrivendolo al "cedente o prestatore". La società cedente deve versare l'Iva a debito che non aveva addebitato alla cessionaria avvalendosi del regime di reverse charge, essendo tenuta al relativo pagamento ai sensi dell'art. 21 comma 7 d.p.r. 633/1972, e non potendo fare appello alla applicabilità del regime di inversione contabile per mancanza del presupposto sostanziale (inesistenza quantomeno soggettiva della operazione fatturata) legittimante la traslazione sul cessionario dell'obbligo di versamento Iva, normalmente a carico del cedente. Nel caso di specie, peraltro, la cessionaria non solo non aveva regolarizzato le fatture, ma non aveva proprio tenuto la contabilità e non aveva il personale ed i mezzi organizzativi di una impresa.

La Commissione regionale, seppure con una stringata motivazione, ha ravvisato la "palese incapacità aziendale delle ditte terze di effettuare le operazioni in argomento, comunque non risultanti in alcuna contabilità..., dovendo così ritenersene la soggettiva inesistenza" dell'operazione di vendita dei rottami, nonché la conoscenza o conoscibilità di tale situazione da parte della società cedente.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione di legge - Violazione del combinato disposto degli articoli 14 comma 4 bis legge 537 del 1993 così come novellato dall'art. 8 comma 1, del

d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (conv. in legge) in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.", in quanto l'art. 14 comma 4 bis legge 537 del 1993, come modificato dal d.l. 16 del 2012 prevede la deducibilità dei costi anche in caso di commissione di reati, purchè tali costi e spese dei beni e delle prestazioni non sia direttamente utilizzati alla commissione di delitti non colposi per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale. Quando interviene l'assoluzione compete il rimborso delle maggiori imposte versate. Nella specie è intervenuto il decreto di archiviazione, sicchè incorre in errore la sentenza del giudice di appello che ha ritenuto irrilevante il provvedimento di archiviazione e non ha riconosciuto la deducibilità dei costi esposti con fatture inesistenti in senso solo soggettivo.

4.1. Tale motivo è fondato in relazione alle imposte dirette (Ires ed Irap) ed è infondato in relazione all'Iva.

4.2. L'art. 14 comma 4 bis legge 537/1993, come sostituito dall'art. 8 comma 1 del d.l. n. 16 del 2012, prevede che "nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi... 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". Secondo la Relazione di accompagnamento al testo normativo " per effetto di tale disposizione l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, ferme restando le regole generali in materia di detrazione della relativa imposta sul valore aggiunto".

Il comma 3 dell'art. 8 del d.l. 16/2012, poi, detta la disciplina transitoria, con effetto retroattivo delle norme se più favorevoli al contribuente (" le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 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 degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che provvedimenti emessi in base al citato comma 4 bis previgente non si siano resi definitivi"), con rilievo anche d'ufficio da parte del giudice (Cass., 661/2014; Cass., 26461/2014; Cass., 19617/2018).

4.3. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis, della l. n. 537 del 1993 (nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. in l. n. 44 del 2012), che opera, in ragione del comma 3 della stessa disposizione, 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 detti costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (Cass., sez. 5, 6 luglio 2018, n. 17788). Diversamente, in tema d'IVA, è precluso il diritto alla detrazione nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, poiché l'indicazione mendace

di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti. (Sez. 5, Sentenza n. 20060 del 07/10/2015, Rv. 636663 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 7672 del 16/05/2012, Rv. 622447)

Nel caso in esame il giudice di appello ha accertato che si verte in ipotesi di fatture false solo soggettivamente e che in relazione a tale condotta non è stata esercitata l'azione penale essendo intervenuto il decreto di archiviazione. Pertanto, i costi effettivamente sostenuti, anche se documentati con fatture soggettivamente false, possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette, alla condizione, la cui sussistenza dovrà essere verificata dal giudice di merito, che ricorrano i requisiti previsti in via generale dall'art.109 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 per la deduzione dei componenti negativi del reddito di impresa (effettività, inerenza e determinatezza).

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il quarto motivo limitatamente alle imposte dirette; rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 26 febbraio 2020

Il Presidente

Giuseppe Locatelli

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 08 OTT. 2020

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

*Giuseppe Locatelli*

*Locatelli Giuseppe*