



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

tributi

ETTORE CIRILLO	Presidente	
ANDREINA GIUDICEPIETRO	Consigliere rel.	R.G. N. 24635/2014
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere	Cron.
VALENTINO LENOCI	Consigliere	UC – 25/10/2022
RICCARDO GUIDA	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso n.24635/2014 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, domiciliata *ope legis* in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

– *ricorrente* –

contro

(omissis) s.r.l., in fallimento, in persona del curatore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avv. (omissis) (rinunziante), con domiciliazione ex lege presso la Corte suprema di cassazione.

– *controricorrente* –

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, n.1209/64/14, pronunciata il 17/12/2013, depositata in data 4/3/2014 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 25 ottobre 2022 dal consigliere Andreina Giudicepietro.



**RILEVATO CHE:**

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con due motivi contro la (omissis) s.r.l., in fallimento, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, n.1209/64/14, pronunciata il 17/12/2013, depositata in data 4/3/2014 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'ufficio contro la decisione della Commissione tributaria provinciale di Brescia, che aveva accolto i ricorsi riuniti della contribuente avverso gli avvisi di accertamento che determinavano, ai fini Ires ed Irap, per gli anni di imposta 2005, 2006 e 2007, un maggior reddito imponibile sulla base delle indagini svolte dalla Guardia di Finanza, confluite nel p.v.c. notificato il 10 dicembre 2009, che avevano riscontrato la fittizietà di alcune operazioni di acquisto con le società (omissis) (2005), (omissis) e (omissis) (2006) e (omissis) (2007).

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. rilevava che il giudice di prime cure aveva adeguatamente motivato, evidenziando che, in presenza di scritture contabili regolari, era onere dell'ufficio dimostrare l'inesistenza oggettiva o soggettiva delle operazioni riportate nelle fatture regolarmente emesse. Secondo la C.t.r., la società contribuente aveva assolto al proprio generico dovere di accortezza e buona fede nell'accertare la reale esistenza delle società fornitrici, che disponevano tutte di capannoni, uffici e dipendenti. Il giudice di appello concludeva, quindi, affermando che né gli avvisi di accertamento, né il p.v.c. della G.d.F., contenevano adeguati riscontri probatori in ordine alla determinazione del reddito accertato, non rilevando la circostanza che alcuni soggetti fornitori fossero stati coinvolti in vicende di rilevanza penale.

3. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 25 ottobre 2022, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 *bis* 1, cod. proc.



civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197. Parte controricorrente ha depositato istanza di sollecita trattazione.

### **CONSIDERATO CHE:**

1.1. Con il primo motivo, l'Agencia ricorrente denuncia la violazione dell'art.109 d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, e dell'art.2697 cod. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Secondo la ricorrente sarebbe evidente l'erroneità della prima delle argomentazioni della C.t.r., secondo cui <<in presenza di scritture contabili regolarmente tenute e della documentazione comprovante la correttezza formale delle operazioni commerciali indicate nelle fatture contestate>>, graverebbe sull'amministrazione finanziaria l'onere di provare l'inesistenza delle operazioni di cui alle fatture stesse. Con la suddetta affermazione, infatti, sembra che i giudici regionali abbiano attribuito alla regolarità formale delle scritture contabili una specifica valenza probatoria in favore del contribuente, tale da far incombere sull'Ufficio un onere della prova più intenso. Sostiene, invece, la ricorrente che — nelle ipotesi di fatture per operazioni inesistenti — qualora l'Ufficio abbia fornito "attendibili riscontri indiziari" della ritenuta inesistenza delle operazioni, l'onere di dimostrare l'effettività delle stesse, quale "fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili" incombe sul contribuente, restando a tal fine totalmente irrilevante "la dimostrazione della regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili". Inoltre, ritiene l'Agencia delle entrate che sarebbe evidente anche l'erroneità dell'ulteriore affermazione, con cui la C.t.r. ha attribuito rilievo alla presunta dimostrazione da parte della contribuente di avere <<... assolto il proprio generico dovere di accortezza e di buona fede nell'accertare la reale esistenza dei fornitori>>. Invero, il giudice di



appello avrebbe completamente omesso di valutare il meccanismo fraudolento contestato dall'ufficio e gli elementi indiziari a base dell'accertamento, dai quali emergeva che, nel caso di specie, l'intervento delle "cartiere" avveniva al solo fine di rendere fiscalmente rilevanti operazioni precedentemente effettuate "in nero" dalla contribuente. In un'ipotesi del genere — in cui le operazioni fatturate non sono, quindi, mai avvenute — non si vede quale rilievo possa mai avere l'eventuale convinzione della contribuente dell'esistenza delle società apparentemente fornitrici. Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe, quindi, attribuito rilievo probatorio a favore del contribuente ad elementi — quale la regolarità formale della contabilità e lo stato soggettivo di "buona fede" circa l'esistenza delle cartiere — assolutamente inconferenti con la fattispecie al suo esame.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione dell'art.38 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, nella formulazione vigente *ratione temporis*, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., nonché la motivazione insufficiente ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.5, cod. proc. civ.

La ricorrente sostiene che, anche attraverso il richiamo di specifici passaggi del p.v.c., aveva puntualmente descritto il meccanismo fraudolento nel quale risultava inserita la contribuente.

In particolare, l'ufficio aveva rilevato che, da un lato, vi erano società effettivamente operative, quale appunto, la contribuente, che, dopo avere acquistato "in nero" i rottami metallici, li collocavano sul mercato a prezzi concorrenziali non essendo state scontate imposte sugli acquisti; dall'altro vi erano le "cartiere", che intervenivano quali apparenti cedenti al solo fine di formare documentazione fiscalmente rilevante idonea a far risultare a carico delle società operative elementi negativi di reddito.



La ricorrente deduce di aver fornito specifici elementi, dai quali risultava la natura di "cartiere" delle società fornitrici della contribuente, quali il fatto che gli amministratori fossero dei prestanome privi di esperienza nel settore; il fatto che producessero volumi d'affari assolutamente incompatibili con la scarsa capacità economica delle stesse; il fatto che non dichiarassero i redditi e non versassero le imposte; il fatto che le cartiere si fossero "succedute" l'una all'altra, cambiando denominazione, ma mantenendo inalterati tanto gli amministratori quanto il personale amministrativo.

L'amministrazione finanziaria aveva dato conto delle modalità, risultanti soprattutto dalle intercettazioni effettuate nel corso delle indagini penali, attraverso le quali le cartiere provvedevano alla restituzione in contanti dei corrispettivi ricevuti a fronte delle fatture false, al netto di un compenso per l'opera di copertura contabile svolta; aveva evidenziato le "irregolarità" che caratterizzavano i trasporti (apparenti) delle merci, tutti curati da persone direttamente coinvolte o, comunque, conniventi con l'organizzazione (dalle intercettazioni, in particolare, era emerso che i soggetti incaricati dei trasporti contattavano il personale amministrativo delle cartiere per avere il numero del DDT, il che era un'evidente anomalia posto che quest'ultimo avrebbe dovuto essere nella loro disponibilità fin dall'inizio del trasporto); inoltre, aveva dato conto del fatto che la Guardia di Finanza aveva inviato specifici questionari alle società che risultavano essere le fornitrici delle cartiere, le quali tutte avevano dichiarato di non avere mai avuto rapporti commerciali con le stesse.

Quanto all'affermazione della contribuente secondo cui la sua attività consisteva in una forma di intermediazione per altre aziende, quali, ad esempio, le (omissis) S.p.a. e la (omissis), l'ufficio, oltre a sottolineare l'assoluta mancanza di ogni riscontro documentale di tale attività — fatto poco credibile considerata



l'entità dei volumi d'affari realizzati — aveva fatto presente come nei *files* estratti dal *pc* in uso ad una delle cartiere fossero stati rinvenute "bolle di entrata in bianco" proprio delle società (omissis)

S.p.a. e la (omissis). Ebbene, secondo la ricorrente, tutti i suddetti elementi di fatto, sicuramente idonei a costituire seri indizi dell'inesistenza delle operazioni contestate dall'Ufficio, sono stati completamente ignorati dalla C.t.r., che non dimostra di avere compiuto alcun esame degli stessi, né singolarmente considerati, né nel loro insieme, limitandosi ad affermare apoditticamente che <<né gli avvisi di accertamento né il p.v.c. della Guardia di Finanza contengono adeguati riscontri probatori in ordine alla determinazione del reddito accertato, non rilevando a tal fine la circostanza che alcuni soggetti con i quali la società contribuente ha intrattenuto rapporti commerciali, siano stati coinvolti in vicende di rilevanza penale>>. Dunque, la ricorrente lamenta che, di tutto il complesso degli elementi posti dall'Ufficio a supporto della pretesa impositiva, i giudici regionali si sarebbero limitati a menzionare solo l'avvenuto coinvolgimento di alcuni dei soggetti con i quali la contribuente aveva intrattenuto rapporti commerciali in procedimenti penali, considerando tale circostanza non rilevante. Per contro la C.t.r. avrebbe attribuito rilevanza a due elementi assolutamente ininfluenti ai fini decisori, quali l'asserita avvenuta dimostrazione da parte della contribuente di avere "assolto il proprio generico dovere di accortezza e di buona fede nell'accertare la reale esistenza dei fornitori" ed il fatto che "... le società che hanno fornito le merci dispongono tutte di capannoni, uffici e dipendenti come si rileva dal p.v.c. della Guardia di finanza in atti".

2.1.I motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono fondati e vanno accolti.

Come questa Corte ha chiarito, nel caso in cui l'ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia una



mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o deduzione dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata ed a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; quest'ultima prova non potrà consistere, però, nella esibizione della fattura, 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.

Viceversa, nel caso in cui l'amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, la giurisprudenza di questa Corte, ai fini della detrazione dell'IVA, ha affermato che l'ufficio « ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, 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» (così Cass. n. 9851 del 20/04/2018, alla cui motivazione integralmente si rimanda; conf., tra le tante, Cass. n. 11873 del 15/05/2018; Cass. n. 17619 del 05/07/2018; Cass. n. 21104 del 24/08/2018; Cass. n. 27555 del 30/10/2018; Cass. n. 27566 del 30/10/2018; Cass. n. 5873 del 28/02/2019; Cass. n. 15369 del 20/07/2020; Cass. n.29903 del 14 ottobre 2020).

Con riferimento, invece, alla deduzione dei costi ai fini delle imposte dirette, questa Corte, in tema di operazioni soggettivamente inesistenti, ha avuto modo di rilevare che << giusta l'art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 44 del 2012, l'acquirente dei beni può dedurre i costi (di beni e servizi non utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato") relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti, in virtù del d.P.R. n. 917 del 1986, dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, mentre è esclusa la deducibilità dei costi delle operazioni oggettivamente inesistenti>> (Cass. n. 25249/2016; Cass. n. 32587/2019; Cass. n. 8480/2022; Cass. n. 11020/2022). Pertanto, alla luce della nuova disciplina, ai soggetti coinvolti nella frode, che usualmente non utilizzano i beni acquistati "al fine di commettere il reato", ma per porli in commercio e venderli, non è più contestabile, ai fini delle imposte dirette, la deducibilità dei costi, salvo che si tratti di costi che, a norma del t.u.i.r., siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (vedi Cass. n.4645/2020; Cass. n. 4164 del 2019; Cass. n. 27566 del 2018; Cass. n.24426/2013; Cass. n. 10167/2012). Dunque, ove si constati che si





tratti di costi effettivamente sostenuti e correttamente imputati al conto economico dell'esercizio di competenza, ovverosia di elementi negativi concorrenti a determinare il reddito netto dell'impresa, i medesimi devono essere riconosciuti in deduzione, a prescindere dall'eventuale falsità ideologica delle relative fatture e dalla consapevolezza che di ciò abbia il contribuente (cfr. Cass. sent. n. 26461 del 17/12/2014).

Nel caso di specie, in cui si verte in tema di imposte dirette, l'Ufficio ha fornito alla C.t.r. numerosi elementi indiziari da cui ha dedotto l'inesistenza oggettiva di una serie di operazioni di acquisto con società "cartiere", volte a "coprire" gli effettivi e diversi acquisti fatti in nero dalla società contribuente. Tali elementi, analiticamente indicati nei motivi di ricorso, sono riassumibili nell'assenza, nelle società fornitrici, di una struttura organizzativa adeguata al commercio dei metalli; nell'inosservanza degli obblighi fiscali e nella produzione di un volume d'affari assolutamente incompatibile con la scarsa capacità economica delle stesse; nel fatto che le cartiere si fossero "succedute" l'una all'altra, cambiando denominazione, ma mantenendo inalterati tanto gli amministratori (risultati essere dei prestanomi inesperti del settore) quanto il personale amministrativo; negli elementi risultanti soprattutto dalle intercettazioni effettuate nel corso delle indagini penali (dalle quali era emerso che le cartiere provvedevano alla restituzione in contanti dei corrispettivi ricevuti a fronte delle fatture false, al netto di un compenso per l'opera di copertura contabile svolta); nelle "irregolarità" che caratterizzavano i trasporti (apparenti) delle merci; nella contraddittorietà delle giustificazioni fornite dalla contribuente, che non erano risultate credibili. Sulla base di tale congerie di elementi, l'ufficio ha presunto che le operazioni fatturate dalla contribuente non fossero state in realtà realizzate, ragion per cui, ai fini della deducibilità dei costi, viene a gravare sulla società la prova



dell'effettuazione degli acquisti (anche se con soggetti diversi) oppure dell'operatività dei fornitori, prova che, a fronte del complesso quadro indiziario a base dell'accertamento, non potrà consistere nella mera esibizione delle fatture, 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. In questo senso, ritiene il Collegio che la C.t.r., nel rispetto della suddivisione dell'onere probatorio, come sopra delineata, era tenuta a fornire una motivazione completa in ordine all'eventuale superamento degli elementi indiziari forniti dall'Amministrazione, anche con riferimento agli elementi emersi nel procedimento penale, che dovevano essere oggetto di autonoma valutazione del giudice tributario, con l'ulteriore precisazione che, vertendosi in tema di deduzione dei costi ai fini delle imposte dirette, nella fattispecie in oggetto appare inconferente la buona fede del contribuente.

In conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

### **P.Q.M.**

la Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 25 ottobre 2022.

Il Presidente  
(Ettore Cirillo)

