

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19169 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 06/07/2021

ORDINANZA

3755
2021
sul ricorso iscritto al n. 2628/2015 R.G. proposto da:

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

- *ricorrente* -

contro

Mercurio s.r.l. Studi di Promozione Pubblicitaria in liquidazione, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, come da procura speciale a margine della memoria del 4 febbraio 2016, dall'Avv. Vincenzo M. Cesaro e disgiuntamente dall'Avv. Bruno Cantone, elettivamente domiciliata presso lo studio del primo, in Roma, via Calabria n. 56

1

Cons.Est.Luigi D'Orazio

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, n. 5751/11/2014, depositata il 7 novembre 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 maggio 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello proposto dalla Mercurio s.r.l. Studi di Promozione Pubblicitaria avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n.235/25/13), che aveva rigettato il ricorso proposto dalla società contribuente avverso gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate nei suoi confronti per gli anni 2007 e 2008. Il giudice di prime cure aveva, però, riconosciuto l'errore materiale commesso dall'Ufficio, in quanto la fattura n. 83 del 24 luglio 2008 emessa da Euro Team s.a.s. recava un imponibile di euro 148.000,00, anziché di euro 14.800,00. Il giudice d'appello evidenziava, tra l'altro, che era onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare che il soggetto passivo interessato alle operazioni, in caso di frode carosello, era consapevole che l'operazione da cui generava una detrazione era inserita in una operazione elusiva. Inoltre, ai sensi dell'art. 8 del decreto-legge n. 16 del 2012, convertito con legge n. 44 2012, era stata prevista la deducibilità delle fatture soggettivamente inesistenti e la possibilità di applicare la norma in modo retroattivo. Nella specie, la società aveva provveduto a registrare regolarmente le fatture di acquisto, aveva tenuto il libro giornale con l'annotazione delle singole operazioni, le annotazioni erano state scritte anche sui mastrini e vi era corrispondenza con gli estratti conto bancario in relazione a ciascuna operazione. Pertanto, se ne deduceva che i costi rappresentati dalle fatture erano effettivi e reali. L'Ufficio, però, aveva fornito solo presunzioni semplici in ordine alla fittizietà delle operazioni, mentre la società avrebbe dovuto fornire la prova contraria solo se l'Agenzia delle entrate avesse basato la propria tesi su elementi certi concreti. Peraltro, l'Ufficio aveva l'obbligo di provare la connivenza del cessionario nella presunta frode. Le



dichiarazioni rese da Guido Ponti riguardavano fatture regolarmente registrate e pagate. Una parte di tali fatture era riconducibile ad acquisti di pubblicazioni utilizzate dalla contribuente per l'espletamento della propria attività.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, depositando anche memoria scritta.

3. Resiste con controricorso la società contribuente.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "nullità della sentenza: violazione dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.", in quanto il giudice di appello ha rigettato l'eccezione di inammissibilità del gravame articolata dalla Agenzia delle entrate per assenza di specificità dei motivi. In realtà, osservando l'atto di appello è possibile riscontrare che, dopo l'elencazione degli atti di accertamento, la società appellante si limita a configurare un richiamo ai motivi di ricorso in primo grado, senza però né riassumerli né riprodurli, in assenza di specifiche ragioni di censura.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Invero, per questa Corte, in tema di contenzioso tributario, la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, le quali, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, determinano l'inammissibilità dell'appello, non sono ravvisabili qualora il gravame, benché formulato in modo sintetico, contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi ricavarsi, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni; ciò in quanto l'articolo cit. deve essere interpretato restrittivamente, in conformità all'art. 14 disp. prel. c.c., trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi pertanto consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass., sez. 5, 21 luglio 2020, n. 15519).

Inoltre, si è chiarito che, nel processo tributario, la riproposizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, atteso il carattere devolutivo pieno, in tale giudizio, dell'appello, quale mezzo di gravame non limitato al controllo di vizi specifici, ma volto ad ottenere il riesame della causa nel merito (Cass., sez. 6-5, 23 novembre 2018, n. 30525).

Nella specie, dal tenore dell'atto d'appello, che è stato ritualmente trascritto, nei suoi tratti essenziali, dall'Agenzia delle entrate nel ricorso per cassazione, emerge che la società ricorrente ha dedotto di aver dimostrato che le fatture erano state regolarmente registrate ai fini Iva sul registro acquisti ed ai fini contabili sul libro giornale ai sensi dell'art. 2214 c.c. Inoltre, erano stati controllati i singoli pagamenti con il dovuto riscontro sul libro giornale, sui mastrini e sul conto corrente bancario. Si era proceduto ad elencare, per ogni singolo fornitore interessato all'analisi, le rispettive registrazioni contabili delle fatture ricevute e dei relativi pagamenti. Pertanto, pur in assenza di una compiuta numerazione dei motivi di impugnazione, tuttavia dal contenuto complessivo del gravame, si deducono agevolmente le critiche recate dalla società contribuente alla sentenza di prime cure, che aveva respinto il ricorso.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione dell'art. 36, d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 disposizioni di attuazione c.p.c., comma 2º, n. 4, dell'art. 118 disposizioni di attuazione c.p.c.-in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c." in quanto la sentenza sarebbe nulla per difetto strutturale di motivazione, in quanto il percorso argomentativo della Commissione regionale si sostanzia nell'elenco di argomentazioni fra loro logicamente scollegate e sarebbe caratterizzato dalla mancata indicazione degli elementi probatori su cui si basa il convincimento del giudice. Il giudice d'appello ha ritenuto esistenti le operazioni sottese alle fatture in quanto ciò "risulta dai documenti comunque esibiti dalla contribuente". In realtà, tale documentazione probatoria non risulta agli atti di causa, mentre l'unico documento probatorio è costituito dalla "copia elenco fatture con estremi di registrazione pagamento".

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Invero, la sentenza della Commissione regionale reca una motivazione che, non solo è presente graficamente, ma reca argomentazioni giuridiche che, seppure non condivisibili, come si esporrà successivamente, comunque costituiscono le fondamenta di una motivazione comprensibile ed intellegibile.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 disposizioni di attuazione c.p.c., secondo comma, n. 4, dell'art. 118 disposizioni di attuazione c.p.c.-in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.". Il giudice d'appello, dopo aver esaminato gli elementi su cui ha ritenuto esistenti le operazioni sottese alle fatture, con un salto logico avrebbe esaminato gli elementi adottati dall'Agenzia, spingendosi ad affermare che gli oneri probatori gravanti sull'Amministrazione non potevano dirsi soddisfatti con riferimento alle dichiarazioni rese da Guido Ponti, che riguardavano fatture regolarmente registrate e pagate. Anche in tal caso la motivazione sarebbe del tutto apparente, in quanto non si evince da quali elementi probatori il giudice d'appello abbia ricavato che parte delle fatture siano riconducibili ad acquisto di pubblicazioni, con un ragionamento del tutto assiomatico di dimostrato.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Anzitutto, si rileva che la motivazione della sentenza d'appello va letta complessivamente, e non può essere, dunque, parcellizzata e sezionata, in vari segmenti, resi incomunicabili tra loro.

Si ribadisce, che la motivazione della sentenza presente, non solo graficamente, ma anche attraverso un apparato argomentativo che, seppure non condivisibile, comunque esprime appieno le argomentazioni della Commissione regionale e le successive conclusioni.

4. Con il quarto motivo di impugnazione, la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione del d.P.R. n. 600 del 1973, articoli 39 e 40 del d.P.R. n. 633 del 1972, articoli 19, 21 e 54, nonché degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 primo comma, n. 3, c.p.c.". Il giudice d'appello ha ritenuto che l'Ufficio, per provare inesistenza delle operazioni sottese alle fatture, deve fornire elementi atti a dimostrare in modo certo e diretto che l'operazione

commerciale non è stata mai posta in essere. Tuttavia, se è vero che spetta all'Amministrazione l'onere di dimostrare la fittizietà delle operazioni commerciali, tuttavia tale prova può essere fornita anche in via presuntiva, come presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Non occorre, invece, che la prova dell'Amministrazione sia "certa", essendo sufficiente la sussistenza di una probabilità di alto grado della conformità dell'accertamento alle indicazioni presuntive. Tali presunzioni possono ricavarsi anche dalla natura di cartiera della società cedente e dall'aver omesso di versare le relative imposte.

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c.", non avendo il giudice d'appello provveduto ad esaminare un fatto decisivo. Nel processo verbale di constatazione del 30 novembre 2011 si fa, infatti, riferimento alla circostanza che la contribuente ha utilizzato fatture per operazioni inesistenti emesse da numerose società, tutte fittizie, con caratteristiche indiziarie delle operazioni simili fra loro. Inoltre, non si è tenuto conto della dichiarazione resa da Guido Ponti, il quale ha riferito espressamente che le fatture riconducibili alle ditte "sopraelencate" erano relative a costi parziali "sostenuti per lavori svolti da altre persone".

6. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione del d.P.R. n. 600 del 1973, articoli 39 e 40 del d.P.R. n. 633 del 1972, articoli 19,21 e 54, nonché degli articoli 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". Il giudice d'appello, infatti, erroneamente ha ritenuto sussistere le operazioni sottese alle fatture basandosi esclusivamente sulla regolarità formale delle operazioni o dei pagamenti effettuati. In realtà, per giurisprudenza di legittimità, non è sufficiente la regolarità della documentazione contabile esibita o l'effettivo versamento del corrispettivo, trattandosi circostanze non concludenti, in quanto la prima è insita nella stessa nozione di operazioni soggettivamente inesistenti, e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode. Era necessario dimostrare che le prestazioni fossero state effettivamente ottenute dalla società

contribuente, né la contribuente ha fornito la prova contraria circa il fatto che l'apparente fornitore non era un mero soggetto fittiziamente interposto e che l'operazione era stata realmente conclusa con esso. Né la società ha dimostrato di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene non era colui che aveva emesso la fattura, nonostante l'impiego della dovuta diligenza.

7. Con il settimo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione del d.P.R. n. 917 del 1986 art. 109, quinto comma, della legge n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, in combinato disposto con l'art. 8 del decreto-legge n. 16 del 2012, convertito con legge n. 44 del 2012, nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". Infatti, il giudice d'appello ha ritenuto che l'art. 8 del decreto-legge n. 16 2012 era applicabile in modo retroattivo. Tuttavia, per la ricorrente, i costi relativi alle fatture erano indeducibili ai sensi dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917 1986, in quanto artificiosamente inseriti nell'apparato contabile. Né tale deducibilità è consentita dall'art. 14, comma 4-bis della legge 537 del 1993, in quanto l'applicazione della nuova disciplina non può prescindere dal riscontro dell'esistenza di tutti i requisiti generali di deducibilità dei costi, sicché la società avrebbe dovuto dimostrare in concreto l'esistenza dei requisiti di effettività, competenza, certezza ed oggettiva determinabilità, ovvero dell'inerenza rispetto all'attività svolta, dei costi di cui si chiedeva la deducibilità.

7.1. I motivi quarto, quinto, sesto e settimo, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati nei termini di cui in motivazione.

7.2. Invero, quanto alla possibilità per la società di dedurre i costi o di detrarre l'Iva, deve valutarsi l'applicazione dell'art. 14 comma 4 bis legge 1993 n. 537 come modificato dal d.l. 16/2012.

7.3. In relazione, alla deducibilità dei costi da attività illecita, l'art. 2, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 ha inserito il comma 4 bis dopo il comma 4 della legge 537/1993, in base al quale "nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi,.... non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente

riconosciuti". Pertanto, con la legge 289/2002 si è prevista la non deducibilità di costi o spese riconducibili a "reati".

7.4.L'art. 8 del d.l. 16 del 2012, sostituendo il comma 4 bis della legge 537/1993, ha, invece reso possibile, a determinate condizioni, la deducibilità di costi collegati a reati, con esclusione però dei costi e delle spese "direttamente utilizzati" per il compimento di attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il Pubblico Ministero abbia esercitato l'azione penale. In particolare, il nuovo art. 14 comma 4 bis legge 537/1993, dopo il d.l. 16/2012, prevede che "nella determinazione dei redditi di cui all'art. 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'art. 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'art. 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 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'art. 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".

Al comma 2 dell'art. 8 del d.l. 16/2012 si prevede che "ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese e/o altri componenti negativi".

Sul punto, per questa Corte, in tema di imposte sui redditi, e con riguardo ad operazioni oggettivamente inesistenti, grava sul contribuente l'onere di provare

la fittizietà di "componenti positivi" che, ai sensi dell'art. 8, secondo comma, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, ove direttamente afferenti a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi (Cass., 20 novembre 2013, n. 25967; Cass., sez. 5, 19 dicembre 2019, n. 33915).

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'art. 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 i 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).

7.5. Pertanto, l'indeducibilità sostanziale dei costi opera solo per i costi inerenti l'acquisto di beni e servizi direttamente utilizzati per la commissione di delitti non colposi; sicché non è sufficiente per escludere la deducibilità dei costi che gli stessi afferiscano genericamente alla commissione del reato doloso, ma è necessario che siano stati sopportati per acquisire beni direttamente utilizzati per la commissione di reati dolosi.

L'art. 8, comma 1, del d.l. 16/2012 non concerne i costi relativi ad operazioni in tutto o in parte inesistenti (Cass., sez. 5, 19 dicembre 2019, n. 33915), mentre trova applicazione per i costi relativi a fatture soggettivamente inesistenti, in quanto in tale seconda ipotesi il costo riportato in fattura è effettivo e, di regola, non è utilizzato per la commissione di alcun reato (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34727).

Si è, quindi, chiarito che, 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 "jus 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., 6-5, 6 luglio 2018, n. 17788).

7.6. La disciplina dell'art. 8, però, non riguarda la disciplina Iva, sicché con riferimento alle fatture passive soggettivamente inesistenti, permane la indetraibilità di tale imposta ove il contribuente, dopo che l'Amministrazione ha offerto la prova che lo stesso "sapeva" dell'accordo simulatorio o "avrebbe dovuto saperlo", utilizzando la comune diligenza, non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode nel cui ambito tali fatture siano state emesse oltre alle condotte adottate per verificare l'effettiva attività svolta dalla ditte fornitrici (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2019, n. 34727, paragrafo 5.5.; Cass., 12 dicembre 2019, n. 32589).

7.7. Pertanto, per questa Corte, a norma 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), poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle "imposte dirette", dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., 24426/2013; Cass. 13803/2014; Cass. 10167/2012; Cass. 12503/2013; Cass. 25249/2016; Cass. 16528/2018). Ne consegue, dunque, che ai soggetti coinvolti nelle frodi carosello non è più contestabile, in relazione alla novella, ai fini delle "imposte dirette", la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non sono stati utilizzati

direttamente "al fine di commettere il reato", ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati e venduti (Cass., 27566/2018).

7.8. 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 (nella specie di leasing immobiliare), 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 concedente 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 carousel, 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.

7.9. 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 o 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).

8. Nella specie, la sentenza della Commissione regionale si è disallineata dalla giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, avendo ritenuto che la mera regolare tenuta della contabilità, l'emissione delle fatture e la corrispondenza tra le somme relative alle fatture e quelle indicate nei conti correnti, fossero elementi sufficienti a dare la dimostrazione sia dell'effettività delle prestazioni erogate dalle società fornitrici, sia della mancata consapevolezza da parte della contribuente che le società che fornivano le prestazioni erano in realtà delle mere cartiere.

Va, soprattutto, evidenziato che il giudice d'appello non ha tenuto conto in alcun modo che dal processo verbale di constatazione emergeva in modo lampante che la società contribuente aveva avuto rapporti con tutta una serie di società (HTO s.a.s.; Video Data; System s.r.l.; Vivarium s.r.l.; DLS s.r.l.; Datacom Italia s.r.l.; Euroteam s.a.s.; HF Studio di Febbo Pronto; International Agency di Sciumbata Rosa; Image Consulting di Giorgio Bottiani), caratterizzate dalla medesima modalità operativa, ossia come mere cartiere, idonee esclusivamente alla emissione di fatture.

Inoltre, la Commissione regionale non ha richiamato neppure le dichiarazioni rese da Guido Ponti, quale socio delegato della società contribuente, il quale ha riferito che "... Circa le fatture riconducibili alle ditte sopra elencate, trattasi di documentazione ricevuta a fronte di costi parziali sostenuti per lavori svolti da altre persone"). Con tale dichiarazione, proveniente da soggetto a perfetta conoscenza dei fatti, in quanto socio delegato dalla stessa società, emerge, per lo meno, la consapevolezza che le società emittenti le fatture erano da diverse dai soggetti che avevano svolto i lavori. Fermo restando, che la società contribuente deve fornire anche la prova delle effettività delle prestazioni richiamate nelle fatture emesse.

Né si può ritenere, come mostra di fare la società contribuente nel controricorso (pagina 17), che il giudice d'appello abbia effettivamente esaminato le dichiarazioni rese da Guido Ponti.

Infatti, nella motivazione della sentenza di appello si legge esclusivamente che "per quanto riguarda le dichiarazioni rese dal sig. Ponti Guido le stesse riguardano fatture regolarmente registrate e pagate". Pertanto, non sono state in alcun modo considerate le effettive dichiarazioni rese dal socio Ponti, delegato della società. È vero, che le dichiarazioni del Ponti attenevano alle fatture emesse dalle varie società cartiere, ma proprio il Ponti ha riferito con precisione che le società che emettevano le fatture erano diverse da quelle che effettuavano le operazioni. Pertanto, si faceva riferimento, quanto meno, a fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti.

La circostanza che la società contribuente si interfacciasse con un numero assai rilevante di società cartiere, costituiva un elemento che il giudice d'appello avrebbe dovuto tenere in seria considerazione, al fine di considerare raggiunta o meno la prova da parte dell'Agenzia delle entrate della consapevolezza della società in ordine alle operazioni fittizie sottese alle fatture.

La prova contraria, da parte della società, non poteva però consistere esclusivamente nell'allegazione e nella produzione di contabilità regolare, sia con riferimento alle fatture, al libro giornale, ai mastrini della società ed alle operazioni risultanti dal conto corrente.

Il riferimento all'art. 14, comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993, da parte del giudice d'appello, va adeguatamente interpretato, in base ai principi di diritto sopra enucleati, quindi con valore retroattivo, soprattutto in relazione alla deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette. In relazione all'iva, invece, come detto, tale disposizione non si applica alle operazioni oggettivamente inesistenti, ma solo a quelle soggettivamente inesistenti, purché una volta che l'Agenzia delle entrate abbia fornito la dimostrazione, a livello indiziario, della fittizietà delle operazioni, il contribuente riesca a dimostrare di non essere stato a conoscenza della frode, nonostante la sua diligenza ordinaria.

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

P.Q.M.

accoglie i motivi quarto, quinto, sesto e settimo; rigetta i motivi primo, secondo e terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 maggio 2021