

Civile Ord. Sez. 5 Num. 15217 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: GUIDA RICCARDO

Data pubblicazione: 01/06/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23251/2017 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio
legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale
dello Stato.

- ricorrente -

contro

EUROPEAN RELAX SRL IN LIQUIDAZIONE, METALLICA MEDITERRANEA
SRL IN LIQUIDAZIONE (già OFFICINE LEONE SRL), CMB SRL
CARPENTERIA MECCANICA BARONIA in liquidazione, rappresentate e
difese dall'avv. Pietro Boria, elettivamente domiciliate presso il suo studio
in Roma, via Tirso, n. 26.

- controricorrenti -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Campania, sezione staccata di Salerno, sezione n. 04, n. 1965/04/17,
pronunciata il 28/02/2017, depositata il 02/03/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09 marzo 2021 dal
Consigliere Riccardo Guida.

1763
/ 204

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Rilevato che:

1. la controversia riguarda l'impugnazione proposta dalle società menzionate in epigrafe innanzi alla CTP di Avellino avverso diversi avvisi di accertamento che recuperavano a tassazione, ai fini IRES, IRAP, IVA, per i periodi d'imposta 2007-2011, costi indeducibili/indetraibili documentati da fatture (passive) per operazioni oggettivamente inesistenti sulla base del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Ariano Irpino del 04/12/2012;

2. la CTP, riuniti i ricorsi delle tre società, appartenenti al medesimo gruppo, con sentenza n. 1192/2015 accolse il ricorso di Officine Leone Srl; accolse parzialmente i ricorsi di CMB Srl e di European Relax Srl, riqualificando le operazioni contestate come operazioni soggettivamente inesistenti, e, quindi, riconoscendo la deducibilità dei costi, ma non la detraibilità dell'IVA assolta;

3. la CTR campana (sezione di Salerno) ha accolto gli appelli di CMB Srl e di European Relax Srl e ha rigettato gli appelli (principale e incidentale) dell'ufficio, per quanto tuttora rileva, sulla base di queste considerazioni (cfr. pag. 6 della sentenza): (i) con riferimento all'appello (principale) dell'Amministrazione finanziaria contro Officine Leone Srl, è condivisibile il ragionamento della CTP, la quale ha escluso che l'A.F. «mediante l'accertamento operato su PVC della G.d.F., abbia fornito elementi indiziari che, oggettivamente, data la loro infondatezza non possono assurgere ad elementi di prova ed inducono a ritenere, nel caso di specie, che le società emittenti le fatture non fossero "cartiere" e, quindi, incombesse sull'Ufficio l'onere di dimostrare l'effettiva insussistenza delle operazioni contestate»; (ii) con riferimento agli appelli di CMB Srl, di European Relax Srl, e all'appello (incidentale) dell'ufficio, le società hanno fornito prove contrarie, fondate sulla regolarità delle operazioni, sullo scambio commerciale effettivamente posto in essere e sulla regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, quali elementi supportati da perizie asseverate, non contestate dal fisco; (iii) non è configurabile il fenomeno della c.d. "frode carosello" alla luce di elementi di fatto, quali l'esistenza di una struttura imprenditoriale, la presenza di personale dipendente retribuito, l'esercizio effettivo dell'attività produttiva, l'esistenza di rapporti commerciali con società terze; (iv) quanto agli appelli delle società, non è condivisibile il

ragionamento del primo giudice che ha derubricato le operazioni contestate ad operazioni soggettivamente (e non oggettivamente) inesistenti, che legittimano la deduzione dei costi, ma non la detrazione dell'IVA, dovendosi ritenere che le contribuenti abbiano documentato, in dettaglio, l'effettività di tutti i rapporti contestati; (v) si deve anche considerare che, come risulta dal PVC, si è trattato di una ispezione "a tavolino", non accompagnata da una verifica *in loco* circa l'esistenza o meno dei beni e delle opere documentate dalle fatture; (vi) in ultima analisi, la sentenza di primo grado va riformata con l'annullamento degli avvisi di accertamento, e con il riconoscimento (anche) del diritto alla detrazione dell'IVA, in ragione dell'esistenza delle prestazioni fatturate e dell'assoluta buona fede delle società appellanti, che «non sapevano né potevano conoscere eventuali frodi commesse da uno o più dei propri fornitori» (cfr. pag. 10 della sentenza);

4. l'Agenzia ricorre con tre motivi, le società resistono ciascuna con autonomo controricorso; CMB Srl ha depositato anche una memoria;

Considerato che:

(a) è in atti la richiesta di parziale estinzione del giudizio con la quale l'Agenzia attesta che CMB Srl in liquidazione ha presentato domanda di definizione agevolata della controversia, corredata della documentazione prescritta, ai sensi dei commi 8 e 10 dell'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, e ha provveduto a definire la propria posizione effettuando il pagamento di quanto dovuto. Pertanto, sussistono i presupposti per dichiarare l'estinzione del processo, limitatamente al rapporto processuale che vede opposte l'Amministrazione finanziaria e CMB Srl, con la precisazione che, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 13 dell'art. 6, cit., le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate;

1. con il primo motivo di ricorso [«1) Nullità della sentenza. Violazione dell'art. 36 del Dl.gvo 546 del 1992 e dell'art. 132 co. 2 n. 4 cpc in relazione all'art. 360, co 1 n. 4 c.p.c.»], l'Agenzia denuncia che la sentenza impugnata, nella parte in cui è stato disatteso l'appello erariale, non spiega perché gli indizi risultanti dal PVC della Guardia di finanza sarebbero "infondati" e neppure indica le ragioni per le quali non è stata condivisa la tesi erariale circa l'inutilizzabilità, ai sensi degli artt. 32,

comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, e 51, ultimo comma, d.P.R. n. 633/1972, dei documenti non esibiti o non trasmessi dalle contribuenti in risposta agli inviti dell'ente impositore;

1.1. il motivo è fondato;

per giurisprudenza pacifica di questa Corte (Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476, la quale cita, in motivazione, Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; Sez. U. 18/04/2018, n. 9558; Sez. U. 31/12/2018, n. 33679) «nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione.»;

nella specie, il capo della sentenza qui impugnata che rigetta l'appello dell'ufficio reca una motivazione del tutto incongrua rispetto al *thema decidendum*, non prende posizione sugli argomenti addotti dall'ufficio al fine di dimostrare, da un lato, che European Relax Srl (e lo stesso discorso vale astrattamente anche per CMB Srl) fungeva soltanto da "cartiere", per fare conseguire indebiti vantaggi fiscali a Officine Leone Srl, unica società attiva del gruppo; dall'altro, che i documenti versati in atti dalla contribuente non erano utilizzabili ai fini della decisione. In altri termini, il ragionamento della CTR costituisce al più una semplice premessa concettuale rispetto a successive argomentazioni (che mancano nella sentenza), atte a sorreggere la decisione, sicché, in ultima analisi, è ravvisabile una *ratio decidendi* impercettibile, che riduce la motivazione a pura apparenza e *in parte qua* (ossia, come suaccennato, in relazione all'appello dell'ufficio) vizia di nullità la sentenza (Cass. Sez. U. 3/11/2016, n. 22232);

2. con il secondo motivo [«2) Art. 360, comma 1, n. 3 – violazione e/o falsa applicazione degli artt. 32, 33 d.p.r. 600/73 e 51 d.p.r. 633/72 nonché art. 112 c.p.c. – Inutilizzabilità dei documenti mancata esibizione

della documentazione nel corso della verifica della Guardia di Finanza.», l'Agencia censura la sentenza impugnata, laddove è stato accolto l'appello di European Relax Srl (identica critica, formulato in relazione alla posizione di CMB Srl, è superata in virtù della declaratoria d'estinzione del processo che riguarda quest'ultima società), sulla base della documentazione, prodotta in giudizio dalla contribuente, non utilizzabile in quanto non esibita dall'interessata nel corso della verifica fiscale;

2.1. il motivo è inammissibile;

la censura in esso contenuta è formulata in termini del tutto generici, è completamente scissa rispetto al concreto atteggiarsi della vicenda tributaria, e non soddisfa nemmeno il principio d'autosufficienza, a causa del mancato assolvimento, da parte dell'Agencia, dell'onere di identificare puntualmente quali siano i documenti che la Commissione regionale avrebbe preso in esame in violazione del divieto di utilizzabilità (sancito dai surrichiami articoli) dei documenti non esibiti o non trasmessi, in fase amministrativa, in risposta agli inviti dell'ufficio;

3. con il terzo motivo [«3) Violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del tuir e dell'art. 19 del dpr 633/72. In relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 cpc.», l'Agencia assume che le indagini di polizia giudiziaria compiute dalla Guardia di finanza avevano evidenziato che Officine Leone Srl (ora Metallica Meridionale Srl) era l'unica società attiva delle tre compagini del gruppo, mentre CMB Srl e European Relax Srl erano "cartiere", il cui unico scopo era quello di assicurare alla prima (unica cliente) indebiti vantaggi fiscali, tramite fatture per operazioni inesistenti. Indi, l'ufficio prende in considerazione ciascuna fattura (passiva) esaminata dai giudici di merito, al fine di smentire la ricostruzione delle singole operazioni compiuta dalla CTR, alla quale imputa, conclusivamente, di avere rigettato l'appello dell'Amministrazione e di avere accolto quello di European Relax Srl, in ragione della ravvisata veridicità delle operazioni contestate, sulla base della mera regolarità formale della documentazione contabile ed extracontabile esibita, e, per converso, ritenendo che l'istruttoria della Guardia di finanza fosse soltanto documentale, mentre, in realtà, si era trattato di una capillare indagine di polizia giudiziaria, supportata da una serie di controlli incrociati sui fornitori della società sottoposta a verifica;

3.1. il motivo è fondato;

3.1.1. innanzitutto, con riferimento al tema della distribuzione, tra Amministrazione finanziaria e contribuente, dell'onere probatorio, in materia di operazioni oggettivamente inesistenti, questa Corte (Cass. 5/07/2018, n. 17619 e, da ultimo, su tutti gli aspetti che seguono, Cass. 28/01/2021, n. 1875) ha avuto modo di precisare che, poiché la fattura, di regola, costituisce titolo per il contribuente, ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deducibilità dei costi, spetta all'ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per l'insorgenza di tale diritto. Si è aggiunto che una simile dimostrazione può ben consistere in presunzioni semplici, poiché la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa, alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. 6/06/2012, n. 9108, 14/05/2020, n. 8919). 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, ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una "cartiera" o una società "fantasma" (Cass. 30/10/2018, n. 27554; Cass. 19/10/2007, n. 21953; Corte Giustizia 4 giugno 2020, n. 430); a quel punto spetterà al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (Cass. 30/10/2013, n. 24426). Quest'ultima prova non può certo consistere nella mera esibizione della fattura, 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 (*ex multis*: Cass. 3/12/2001, n. 15228; 10/06/2011, n. 12802; 15/05/2018, n. 11873; 05/07/2018, n. 17619; 19/10/2018, n. 26453);

3.1.2. nel caso in esame, la Commissione regionale non si è attenuta a questi principi di diritto nella parte della sentenza che (per quanto adesso rileva) ha accolto il gravame di European Relax Srl ritenendo esistenti e regolari le operazioni che il primo giudice aveva riqualificato come soggettivamente inesistenti;

infatti, tale statuizione si fonda, in linea di massima, sul mero riscontro della regolarità formale delle operazioni contestate — attestata, a titolo d'esempio, dall'esistenza di una fattura, di un accordo transattivo tra le parti contraenti, dal pagamento a mezzo di cambiali o di assegni, annotati in contabilità (cfr., *ex aliis*, la fattura n. 112/2008 emessa da Servizi Italia Srl) —, ma omette di valutare gli elementi probatori di segno opposto forniti dall'ufficio a dimostrazione del carattere fittizio dell'operazione, come (tornando alla fattura n. 112/2008) i pagamenti irrisori rispetto al prezzo fatturato, effettuati mediante cambiali e assegni (che, per la loro astrazione, non sono suscettibili di una correlazione certa con le prestazioni riportate in fattura), e come la mancanza di data certa dell'accordo transattivo;

4. in conclusione, con riferimento ai rapporti processuali tra l'Agenzia e le società European Relax Srl e Metallica Meridionale Srl, accolti il primo e il terzo motivo, e dichiarato inammissibile il secondo, la sentenza è cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania (sezione di Salerno), in diversa composizione, alla quale è demandato anche di liquidare le spese del giudizio di cassazione;

P.Q.M.

dichiara estinto il processo limitatamente al rapporto processuale tra l'Agenzia delle entrate e CMB Srl Carpenteria Meccanica Baronia in liquidazione; quanto ai rapporti processuali tra l'Agenzia e le società European Relax Srl e Metallica Meridionale Srl, accoglie il primo e il terzo motivo, dichiara inammissibile il secondo, cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania (sezione di Salerno), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 09 marzo 2021

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

