



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Tributi
Accertamento**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Enrico MANZON	- Presidente -	
Tania HMEJAK	- Consigliere Rel.-	R.G.N. 22357/2016
Lucio LUCIOTTI	- Consigliere -	Cron.
Andrea Antonio SALEMME	- Consigliere -	UP - 9/02/2023
Pierpaolo GORI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 22357/2016 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

Contro

Fly Leather s.r.l., rappresentata e difesa dagli avvocati prof. Loris Tosi e prof. Giuseppe Marini, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo, sito in Roma, via di Villa Sacchetti n. 9, giusta procura speciale a margine del controricorso

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 289/24/16, depositata il 24.02.2016.

Udita la relazione svolta dal consigliere Tania Hmeljak all'udienza pubblica del 9.02.2023, tenutasi secondo le modalità di cui all'art. 23, comma 8-*bis*, del d.l. n. 137 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 176 del 2020;





Lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Tommaso Basile, con le quali è stato chiesto il rigetto del ricorso;

FATTI DI CAUSA

La CTP di Vicenza accoglieva i ricorsi riuniti proposti dalla Fly Leather s.r.l. (in breve Fly) avverso distinti avvisi di accertamento, per imposte dirette e IVA, relativi agli anni 2007, 2008 e 2009, nonché avverso i relativi atti di irrogazione delle sanzioni, per gli anni 2007 e 2008, con i quali erano stati ripresi a tassazione costi ritenuti indeducibili e IVA indebitamente detratta, in quanto riguardanti operazioni considerate oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR del Veneto rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, rilevando, per quanto qui rileva, che:

-secondo la tesi dell'Ufficio, la Fly era inserita in un circuito di società operanti nel campo della lavorazione e del commercio di pellame, nel distretto conciario di Arzignano, che aveva perpetrato una serie di frodi fiscali;

- gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della Fly si fondavano su due PVC;

- il primo PVC era stato redatto dalla Guardia di Finanza di Arzignano e individuava il meccanismo della frode nell'indebito utilizzo del deposito fiscale;

- il meccanismo si basava sull'importazione dall'estero di pellame e introduzione dello stesso nel deposito fiscale, in regime di sospensione IVA, previa immissione in libera pratica con il versamento dei soli dazi doganali, a cui faceva seguito l'estrazione dal deposito attraverso la procedura dell'autodichiarazione (operazione neutra ai fini fiscali) e la cessione delle pelli alle concerie con addebito





IVA in fattura; le conterie (fra cui la Fly) portavano in detrazione l'IVA addebitata, mentre i soggetti interposti non dichiaravano e non versavano l'IVA incassata dalle vendite, ma retrocedevano alle società cessionarie una parte dell'imposta;

- fra i soggetti interposti vi erano le società Trade Import Export s.a.s., Globo Pellami s.r.l. (entrambe facenti capo a tale Ghiotto Andrea che aveva reso dichiarazioni confessorie sul punto, unitamente a tale Parise Stefano) e Vesta s.r.l.;

- il secondo PVC era stato redatto dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate del Veneto e ipotizzava la sussistenza di una frode carosello a cui aveva partecipato la Fly con alcune società interposte, fra cui la spagnola Monzon Carni, la Eurocom di Perugia, la tedesca Terra Handels e la SO.CO.PE s.r.l.;

- la contribuente aveva dimostrato, mediante la produzione di documenti di trasporto, di attestati di pesatura del pellame presso una struttura pubblica e della documentazione relativa alle successive vendite della pelle, non contestati dall'Amministrazione finanziaria, che tutta la merce fatturata dalle società Trade, Globo e Vesta era pervenuta nella sua disponibilità;

- le dichiarazioni rese dal Ghiotto e dal Parise non erano sufficienti di per sè a dimostrare l'inesistenza delle operazioni contestate, essendo state comunque smentite dalle prove documentali prodotte dalla Fly, fra cui anche quelle comprovanti il trasporto di dette merci mediante autotrasportatori diversi da quelli indicati dal Parise;

- accertato che gli acquisti effettuati dalla Fly erano effettivi, per provare il coinvolgimento di quest'ultima in eventuali operazioni soggettivamente inesistenti, l'Agenzia avrebbe dovuto dimostrare che la contribuente era consapevole della frode o avrebbe dovuto esserlo, usando la normale diligenza;





- premesso che l'attività di intermediazione nella vendita di pellame non necessita sempre della disponibilità di magazzini o strutture particolare, essendo sufficiente avere buone conoscenze e una notevole capacità di credito per pagare un intero carico e poi rivenderlo in modo frazionato, tutte le società cedenti coinvolte avevano comunque una minima struttura organizzativa, per cui sarebbe stato difficile per la Fly riconoscerle come cartiere, anche perché non erano stati evidenziati rapporti trilaterali; sebbene fossero società di nuova costituzione, il Ghiotto, che le amministrava, era conosciuto nel settore per avere gestito altre società;

- anche con riferimento alla frode ipotizzata nel PVC redatto dalla Direzione Regionale non si ravvisavano irregolarità nei confronti della Fly, in quanto le società coinvolte avevano un'adeguata struttura e capacità organizzativa, presentavano i bilanci con utili, presentavano le dichiarazioni fiscali, la merce acquistata dalla Fly (qualità crosta) era diversa, anche per il prezzo, da quella venduta (qualità fiore), il trasporto era avvenuto ad opera di un autotrasportatore diverso da quello indicato dall'Agenzia, alcune partite di pelli cedute erano passate presso la pesa pubblica di Arzignano, per cui era difficile ipotizzare la consapevolezza della Fly circa l'inesistenza soggettiva dell'operazione.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a quattro motivi.

La contribuente resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente deduce, limitatamente alle riprese a tassazione fondate sul PVC della Guardia di Finanza (operazioni effettuate con le società Globo, Trade e Vesta), la violazione e falsa applicazione degli artt. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 e 109, comma 1, TUIR, in relazione all'art. 360, comma





1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che la Fly avesse diritto a detrarre l'IVA addebitatale nelle fatture emesse dalle predette società e a dedurre i corrispondenti costi, solo perché era stata accertata l'esistenza oggettiva di dette operazioni, senza considerare che si trattava di operazioni soggettivamente inesistenti.

2. Con il secondo motivo, lamenta, sempre con riferimento alle riprese a tassazione fondate sul PVC della Guardia di Finanza (operazioni effettuate con le società Globo, Trade e Vesta), la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente applicato le regole sul riparto dell'onere probatorio, posto che, una volta provata, anche in via presuntiva, la natura di cartiera del soggetto apparentemente cedente, mediante elementi di fatto che non erano stati contestati dalla contribuente, spettava a quest'ultima provare l'esistenza soggettiva dell'operazione o il proprio incolpevole affidamento.

2.1 I predetti motivi (che, per espressa indicazione dell'Agenzia ricorrente, riguardano solo le operazioni contestate con il primo PVC, redatto dalla Guardia di Finanza, relative alle società fornitrici Globo, Trade e Vesta) possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, concernendo entrambi il tema dell'onere della prova nel caso di fatture soggettivamente inesistenti.

2.2 I motivi sono inammissibili.

2.3 Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti *«che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite 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. n. 9851 del 20/04/2018; n. 27555 del 30/10/2018).

La prova dell'evasione non si esaurisce, dunque, nella prova della fittizietà del fornitore, ma richiede anche la prova (anche questa posta a carico dell'Amministrazione finanziaria) 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.

Solo se l'onere probatorio posto a carico dell'Amministrazione viene assolto, 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.





2.4 La CTR, dopo avere escluso che le operazioni contestate nel PVC redatto dalla GdF fossero oggettivamente inesistenti, ha esaminato la questione della asserita fittizietà delle società fornitrici Globo, Trade e Vesta (la cui dimostrazione era a carico dell'Agencia), senza affermarne espressamente la sussistenza (*"appare tranquillamente che gli acquisti effettuati dal Trade, Globo e Vesta sono effettivi, per cui non si può certo parlare di operazioni oggettivamente inesistenti, ma eventualmente solo soggettivamente inesistenti"*). Nell'affrontare, poi, la questione della conoscenza o conoscibilità dell'evasione (la cui prova è posta, come si è detto, pure a carico dell'Amministrazione), la CTR ha effettuato indirettamente anche una verifica sulla sussistenza dell'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, concludendo che tutte e tre le società erano dotate di una minima struttura organizzativa e logistica, il loro gestore era un soggetto conosciuto nel settore conciario e mancava la prova dell'esistenza di un rapporto trilaterale.

2.5 Il ragionamento dei giudici di appello è il seguente: quand'anche di dovesse trattare di società cartiere, ma nella specie ciò non è stato dimostrato, non risultano comunque acquisiti quegli elementi sintomatici dai quali un imprenditore accorto poteva riconoscere la mancanza della loro operatività, anche con l'uso della normale diligenza.

2.6 La Commissione regionale si è attenuta, quindi, ai principi sopra esposti, poiché ha ritenuto non dimostrato che le operazioni si inserissero in una evasione dell'imposta, non essendo state acquisite né la prova che le società fornitrici fossero cartiere né la prova della conoscibilità di detta circostanza da parte della contribuente.

2.7 Di conseguenza, pur deducendo formalmente plurime violazioni di legge, le doglianze dell'Agencia mirano, in realtà, a





rivalutare il merito della motivazione della CTR che ha, invece, applicato correttamente i principi sull'onere probatorio.

La ricorrente propone, infatti, un riesame dell'apprezzamento dei fatti operato dal giudice di merito in ordine agli accertamenti compiuti nei confronti delle società fornitrici e alla loro rilevanza in relazione alla posizione della contribuente.

3. Con il terzo motivo, deduce, sempre con riferimento alle riprese a tassazione fondate sul PVC della Guardia di Finanza (operazioni effettuate con le società Globo, Trade e Vesta), la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di motivare sulla conferma dell'annullamento della ripresa a tassazione dei costi ai fini dell'IRES e dell'IRAP, atteso che la mancanza di certezza e determinabilità dei costi, rappresentati in fatture emesse dal soggetto diverso dal reale cedente, è una circostanza oggettiva, potendo l'eventuale buona fede della contribuente rilevare solo ai fini della detrazione dell'IVA scontata per rivalsa sulle fatture emesse dalle suindicate società.

3.1 Il motivo è infondato.

3.2 Come è stato più volte affermato da questa Corte, *"la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture"* (Cass., Sez. U. 3.11.2016, n. 22232).

3.3 Ciò posto, non può ritenersi che la motivazione della Commissione regionale sia mancante, con riferimento al punto





relativo alla deducibilità dei costi, ai fini delle imposte dirette, in quanto conferma, sia pure in modo implicito, la loro inerenza e determinabilità (già accertate dal primo giudice), quando affronta il merito della pretesa, affermando l'effettiva sussistenza delle operazioni contestate, anche alla luce della successiva vendita delle merci acquistate dalla Fly dalle presunte cartiere.

4. Con il quarto motivo, deduce, con riferimento alle riprese a tassazione fondate sul PVC della Direzione Regionale del Veneto (frode carosello), la violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che oggetto della prova fosse l'inesistenza oggettiva delle cessioni di pelli e la non operatività delle società intervenute nelle successive cessioni, mentre l'Ufficio aveva posto al centro della ripresa l'esistenza di una frode carosello, consistita nella circolazione nel territorio comunitario della medesima merce, con origine e destinazione finale presso il medesimo soggetto (la Fly), al solo scopo di generare IVA detraibile nella cessione interna fatta alla Fly dall'ultimo cessionario (Socope); la mancanza di buona fede della contribuente era dimostrata dal mancato versamento dell'IVA a debito da parte della Socope, dal breve periodo temporale in cui si erano svolte tutte le operazioni (alcuni giorni), dall'identità delle merce ceduta, dalla mancanza di ricarichi significativi.

4.1 Anche questo motivo è inammissibile, alla luce di quanto già esposto con riferimento ai primi due motivi di ricorso, in quanto la ricorrente si limita a proporre un nuovo apprezzamento dei fatti e degli elementi di prova, operato dal giudice di merito in ordine agli accertamenti compiuti dall'Agenzia.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese liquidate come da dispositivo.





P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenda ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi € 22.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, agli esborsi liquidati in € 200,00 e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 9 febbraio 2023

Il Presidente
Enrico Manzon

Il Consigliere est.
Tania Hmeljak

