

Svolgimento del processo

L'avviso di rettifica emesso dalla Direzione provinciale di Roma dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di Aree Sviluppo Urbano s.r.l. ed avente ad oggetto le maggiori imposte dovute dalla società a titolo IVA, IRES ed IRAP per l'anno 2005, in relazione ai maggiori redditi accertati con metodo induttivo, veniva dichiarato legittimo dalla CTP di Roma.

Il ricorso in appello proposto dalla società era "parzialmente" accolto dalla Commissione tributaria della regione Lazio, con sentenza 25.10.2011 n. 656.

I Giudici territoriali, premesso che la questione relativa alla indeducibilità dei costi, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, in quanto "riferibili" a fattispecie di reato - pur se oggetto della motivazione dell'atto impositivo - non aveva costituito la "ratio decidendi" della decisione di prime cure, incentrata esclusivamente, invece, sulla legittimità del metodo di accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39 e sulla indetraibilità dell'IVA ed indeducibilità dei costi per difetto delle condizioni legale di cui all'art. 109 TUIR, rilevavano che la società contribuente aveva fornito adeguata prova della effettività dei costi inerenti sostenuti in tre operazioni di compravendita, avendo prodotto in giudizio gli atti notarili di compravendita, le fatture, nonché copia dei conti correnti da cui risultavano i bonifici a saldo dei corrispettivi dovuti, non essendo contestato inoltre l'avvenuto trasferimento della proprietà dei beni e l'integrale versamento dei corrispettivi da parte della società contribuente. Quanto al rilievo fiscale che ipotizzava una "inesistenza" commerciale della società, la CTR rilevava che la operatività della contribuente risultava per inferenza deduttiva dalla stessa notifica dell'atto impositivo, dato che l'Ufficio non avrebbe avuto ragione di avanzare pretese nei confronti di un soggetto "inesistente".

La sentenza di appello, notificata il 14.2.2012, è stata impugnata per cassazione dalla Agenzia delle Entrate con tre motivi concernenti vizi di violazione di norme di diritto e vizio di motivazione.

Resiste la società con controricorso e ricorso incidentale, affidato ad un'unica censura per vizio di motivazione. La società ha depositato anche memoria illustrativa.

Motivi della decisione

La Agenzia fiscale si duole della violazione dell'art. 2332 c.c., comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (primo motivo); della violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, dell'art. 109 TUIR e del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 4 e 5, in

relazione all'art. 360co1 n. 3 c.p.c. (secondo motivo); del vizio di insufficiente motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (terzo motivo).

Sostiene la parte ricorrente che la CTR:

- avrebbe confuso la inesistenza giuridica della società con la fittizietà economica delle operazioni svolte, avendo contestato l'Ufficio nell'avviso che la società contribuente aveva agito come soggetto fittiziamente interposto;

- non avrebbe considerato che la indeducibilità dei costi dal reddito d'impresa imponibile, non era fondata sulla insussistenza dei presupposti di cui all'art. 109 TUIR, ma sulla circostanza che le operazioni di compravendita immobiliare svolte dalla società si inserivano in un più ampio schema illecito, qualificabile come reato, essendo tutte le società coinvolte riconducibili al controllo gestionale della medesima persona fisica che era stata sottoposta a procedimento penale;

- non avrebbe correttamente valutato il complesso indiziario fornito dall'Ufficio, che portava ad emersione caratteristiche sintomatiche tali da comprovare la natura fittizia della società contribuente (dal PVC in data 10.7.2008 risultava, infatti, che la società: 1-era priva di sede, di mezzi e di struttura aziendale, 2-non disponeva di dipendenti, 3-non teneva una regolare contabilità, 4-non aveva presentato bilanci, 5-aveva omesso la presentazione di dichiarazioni fiscali fino alla verifica fiscale, 6-non aveva versato imposte), venendo essa ad inserirsi nella serie delle cessioni a catena svolgendo una funzione di mero "filtro" ovvero di società "cartiera" (la contribuente sarebbe venuta ad interporrsi fittiziamente tra il soggetto cedente l'immobile e la società di leasing acquirente, acquistando e rivendendo lo stesso immobile nello stesso giorno od a distanza di brevissimo tempo, fatturando la vendita ad un prezzo maggiore di quello di acquisto, versando all'originario alienante il differenziale di prezzo tra le due operazioni, soltanto dopo aver ricevuto il pagamento di tale importo dalla società di leasing importo che veniva, peraltro, dirottato in parte a favore della persona fisica, l'avv. Lombardi Stronati, che deteneva il controllo delle società intervenute nella operazione-, mentre il residuo a saldo, del prezzo dovuto all'originario alienante, veniva versato direttamente dal terzo utilizzatore finale dell'immobile cui la società di leasing aveva concesso il bene in leasing -per una somma corrispondente alla maxi rata del canone che l'utilizzatore avrebbe dovuto essere versata alla società di leasing-: la complessa operazione si concludeva in modo circolare in quanto il terzo utilizzatore stipulava un contratto di locazione del medesimo bene immobile con l'originario soggetto alienante -che in tal modo continuava a mantenere di fatto la disponibilità dell'immobile-).

La sentenza di appello della CTR:

ha accolto la eccezione pregiudiziale dell'Ufficio finanziario secondo cui il motivo di gravame proposto dalla società appellante con il quale si impugnava la decisione di primo grado in punto di violazione della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis (cfr.

controricorso pag. 12-13) doveva ritenersi inammissibile: la CTR ha, infatti, statuito che "la controversia si incentra essenzialmente sull'applicabilità al caso di specie del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e art. 109 TUIR", intendendo, pertanto, aderire alla eccezione dell'Ufficio appellato secondo cui la CTP non aveva posto a fondamento della decisione di indeducibilità dei costi la norma predetta (che ricollegava la indeducibilità dei costi alla loro "riferibilità" ad una fattispecie illecita penale), ma il difetto dei presupposti di certezza e quantificazione di cui all'art. 109 TUIR: la CTR ha ritenuto, in tal modo, implicitamente inammissibile il motivo di appello, in quanto inconferente rispetto alla "ratio decidendi" della sentenza di prime cure aveva ritenuto sussistenti i presupposti di precisione e certezza dell'art. 109 TUIR, avendo comprovato la società con gli atti notarili, le fatture ed i bonifici bancari la reale effettuazione delle operazioni, e non essendo contestato dall'Ufficio che gli atti di compravendita avessero realizzato l'effetto traslativo della proprietà dei beni ha escluso che la società fosse da ritenersi giuridicamente "inesistente", in base all'argomento logico per cui le pretese tributarie formulate dall'Ufficio finanziario con l'avviso di accertamento, potevano essere rivolte esclusivamente nei confronti di un soggetto economico realmente operativo sul mercato.

Dalla lettura della motivazione dell'avviso di accertamento (trascritto alle pag. 4-9 del ricorso principale), per vero non certo limpida nella esposizione degli argomenti svolti, risulta che la pretesa fiscale trovava fondamento nella simulazione assoluta dei contratti di compravendita ovvero -alternativamente- nella fittizia interposizione della società contribuente nelle operazioni di compravendita condotte tra gli originari soggetti alienanti e le società di leasing-acquirenti: la cessione intermedia degli immobili alla società contribuente, cui seguiva lo stesso giorno la rivendita del bene alla società di leasing, era funzionale esclusivamente a realizzare la costituzione di una provvista finanziaria (costituita dal differenziale tra il prezzo di acquisto e di rivendita), mediante emissione di fatture per operazioni "soggettivamente" inesistenti in quanto intercorse con un soggetto (la società contribuente) fittiziamente interposto.

Sul presupposto della natura fittizia della operazione l'Ufficio contestava alla società la indetraibilità dell'IVA e la indeducibilità (ai fini IRES ed IRAP) dei costi indicati nelle fatture passive, nonchè, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 1, la debenza della imposta liquidata nelle fatture attive (rivendita degli immobili alle società di leasing).

Orbene il primo motivo del ricorso principale è manifestamente inconferente e dunque inammissibile, non essendo dato comprendere neppure in astratta ipotesi e con un estremo sforzo immaginativo, come la CTR, affermando che la notifica dell'atto impositivo implicava la reale operatività della società contribuente, possa aver violato le disposizioni denunciate in rubrica

(relative: a) alle ipotesi di nullità del contratto istitutivo della società -difetto di forma ad essentiam; illiceità dell'oggetto sociale; mancanza degli elementi essenziali del contenuto del contratto-; b) alla disciplina delle modalità ed ai metodi dell'accertamento tributario in materia di imposte dirette) difettando nella critica qualsiasi, pur minimo, collegamento logico-relazionale con la statuizione impugnata.

Venendo all'esame del secondo motivo, osserva il Collegio che l'Agenzia ricorrente intende reintrodurre, in sede di legittimità, la medesima questione (indeducibilità dei costi ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis) che la CTR aveva, invece, ritenuto esclusa dal "thema controversum", accogliendo la eccezione pregiudiziale - proposta dallo stesso Ufficio finanziario appellato- di inammissibilità del motivo di gravame dedotto dalla società appellante.

La censura si palesa inammissibile in quanto, la condotta processuale tenuta dall'Ufficio finanziario nel giudizio di appello, volta ad espungere dal "thema decidendum" ogni questione concernente la riferibilità a fatti reato della indeducibilità dei costi, ai sensi della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, integra un comportamento concludente, al quale va riconosciuto il significato obiettivo di volere escludere dai fatti costitutivi della pretesa, individuati nell'avviso di accertamento ed oggetto di controversia, i fatti materiali (riconducibilità del costo deducibile, ad un reato) sussumibili nella indicata fattispecie normativa: risulta evidente, pertanto, come l'Agenzia fiscale non possa quindi venire a censurare per cassazione la sentenza di appello, per avere accolto la eccezione pregiudiziale proposta, nel giudizio di merito in grado di appello, dallo stesso Ufficio finanziario, difettando all'evidenza il presupposto della soccombenza e quindi dell'interesse ad impugnare ex art. 100 c.p.c..

Fondato è, invece, il terzo motivo.

La CTR ha ritenuto vere e reali le operazioni di compravendita della contribuente in quanto il trasferimento del diritto di proprietà era provato dagli atti pubblici di vendita e il pagamento del prezzo risultava documentato dai conti correnti bancari della società, la quale doveva ritenersi impresa effettivamente operante sul mercato per il fatto stesso di essere destinataria delle pretese di pagamento della maggiore imposta formulate con l'avviso di accertamento.

Osserva il Collegio che appare del tutto illogica -in quanto anapodittica e comunque viziata nella sequenza relazionale ipotizzata tra fatto certo e fatto ignorato- l'applicazione del procedimento deduttivo da parte della CTR in ordine alla dimostrazione della realtà operativa ed aziendale di SAU s.r.l.: è appena il caso di rilevare, infatti, come lo stesso avviso di accertamento fondi la pretesa anche sulla indeducibilità dei costi ed indetraibilità dell'IVA, relativi all'acquisito a monte, proprio sulla base della inesistenza oggettiva o soggettiva della operazione, desunte per l'appunta

dalla inidoneità organizzativa ed aziendale della società contribuente, e del pari fondi la pretesa di debenza IVA relativa alla rivendita a valle, sul D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 che - secondo la interpretazione della norma fornita dalla giurisprudenza prevalente- concerne anche le operazioni "oggettivamente" inesistenti di soggetti passivi privi di idonee dotazioni aziendali.

Quanto alle prove documentali della effettività delle operazioni, il Giudice di appello, limitandosi ad una mera ricognizione dei predetti elementi di fatto, non ha tenuto conto che la emissione di fatture per operazioni "soggettivamente" inesistenti implica, ed anzi richiede necessariamente, la effettiva materiale esecuzione delle prestazioni del rapporto negoziale.

Occorre osservare al riguardo che nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione finanziaria ritenga relative ad "operazioni inesistenti" (in tale nozione dovendo essere ricondotte non soltanto le ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di inesistenza soggettiva, nella quale, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture che ha regolarmente versato il corrispettivo, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato dalla fattura siano falsi: cfr. Corte cass. 5 sez. n. 6378 del 22/03/2006; id. 5 sez. n. 29467 del 17/12/2008; id. 5 sez. n. 7672 del 16/05/2012; id. 5 sez. n. 23074 del 14/12/2012), non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere (cfr. Corte cass. 5 sez. 12.12.2005 n. 27341; id. 5 sez. n. 12802 del 10/06/2011; id. 5 sez. 11.9.2013 n. 20786). Tale prova può ritenersi raggiunta se l'Amministrazione fornisca validi elementi -alla stregua del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2 -, che possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice (art. 2727 c.c.), per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni (anche solo parzialmente) fittizie, ovvero che, ai sensi dell'art. 54, comma 3, del medesimo decreto, dimostrino "in modo certo e diretto" la "inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione" (prova che può essere data anche attraverso "i verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti"). In tal caso passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (cfr.

Corte cass. 5 sez. 19.10.2007 n. 21953; id. 5 sez. 11.6.2008 n. 15395; id. 5 sez. 7.2.2008 n. 2847).

Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma solo per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova

contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli articoli 2727 e ss. e 2697 c.c., comma 2, (cfr. Corte cass. 5 sez. 23.4.2010 n. 9784; id. 5 sez. n. 4306 del 23/02/2010).

Con specifico riferimento alle cd. "frodi carosello" (caratterizzate dal fatto che la merce acquistata dal contribuente, che esercita il diritto alla detrazione IVA, proviene in realtà da soggetto diverso da quello interposto o cd. "fantasma" - cd. missing rader - che ha emesso la fattura incassando l'IVA ed omettendo poi di versarla all'Erario), la giurisprudenza di questa Corte ha stabilito che, una volta fornita dalla Amministrazione finanziaria la prova della interposizione fittizia della società "cartiera o fantasma" nella operazione commerciale che è stata effettivamente posta in essere dal cessionario/committente con un diverso soggetto - cedente/prestatore - il quale non figura nella fatturazione (l'Amministrazione finanziaria "è tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli elementi di fatto della frode, attinenti il cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente, però, con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purchè dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente": cfr. Corte cass. 5 sez. Sentenza n. 10414 del 12/05/2011; id. 5 sez. Sentenza n. 23560 del 20/12/2012), spetta al contribuente (cessionario/committente), che ha portato in detrazione l'IVA, fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non è un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che la operazione è stata "realmente" conclusa con esso, non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarità della documentazione contabile esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo, "trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perchè relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sè a dimostrare l'estraneità alla frode" (cfr.

Corte cass. 5 sez. 24.7.2009 n. 17377; id. 20.1.2010 n. 867; id.

11.3.2010 n. 5912; id. 5 sez. n. 12802 del 10/06/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 20059 del 24/09/2014; id. Sez. 5, Sentenza n. 428 del 14/01/2015. Giurisprudenza costante: Corte cass. 5 sez. 3.12.2001 n. 15228, id. 6.2.2003 n. 1779, id. 23.12.2005 n. 28695, id. 23.3.2007 n. 7146).

Nel caso di specie la pretesa tributaria è fatta valere non nei confronti del cessionario "reale" (per indebita detrazione IVA o indeducibilità dei costi risultanti dalla fattura emessa dalla società "fantasma"), ma direttamente nei confronti della società "cartiera o fantasma" che ha fittiziamente acquistato (ricevendo fattura e portando indebitamente in detrazione l'IVA) e rivenduto (emettendo fattura, senza versare all'Erario l'IVA) il medesimo immobile, venendo a contestare l'Ufficio finanziario la simulazione assoluta dei contratti stipulati da Sviluppo Aree Urbane s.r.l., ritenendo

che gli elementi sintomatici della carenza di una struttura organizzativa ed aziendale idonea allo svolgimento della attività economica verificata, inducessero a ritenere il coinvolgimento della società nella cd. "frode carosello" con conseguente inattendibilità delle annotazioni contabili e delle movimentazioni bancarie, in quanto non rappresentative della effettiva realtà della operazione negoziale e degli effetti giuridici prodotti.

Orbene la CTR, arrestandosi alla semplice constatazione della regolarità formale dei contratti di compravendita e degli estratti conto bancari, ha del tutto pretermesso di esaminare singolarmente e globalmente, come esplicitamente richiesto dagli artt. 2727 e 2729 c.c., il complesso degli elementi indiziari forniti dall'Ufficio finanziario ai fini della prova della mera "apparenza" del soggetto societario (la società contribuente) che aveva effettuato le operazioni di acquisto e rivendita e che si inseriva quale mero schermo del rapporto negoziale effettivamente intercorso tra l'originario proprietario del bene immobile (cedente) e la società di leasing (acquirente), discostandosi dai principi indicati, ed incorrendo, pertanto, nel vizio di motivazione denunciato dalla ricorrente.

La sentenza di appello deve essere cassata, con rinvio della causa ad altra sezione della medesima Commissione territoriale che dovrà emendare il vizio logico riscontrato, valutando gli indizi indicati ed argomentando il percorso logico secondo cui tali indizi non rilevarebbero ai fini della prova della mera apparenza delle operazioni negoziali condotte dalla contribuente, o risulterebbero efficacemente contrasti da altri elementi di prova ritenuti prevalenti.

L'unico motivo del ricorso incidentale con il quale si censura la sentenza per vizio di contraddittoria motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CM, da un lato, ritenuto fondati tutti i motivi di gravame della società, e, dall'altro, dichiarato illogicamente di accogliere solo "parzialmente" - anziché integralmente - il ricorso in appello, deve essere dichiarato inammissibile per carenza di interesse, in quanto, indipendentemente dalla configurabilità nella specie di un palese errore materiale suscettibile di mera correzione, la società ricorrente incidentale non ha individuato su quale punto della controversia sarebbe rimasta soccombente, in dipendenza dell'evidenziato errore, e dunque insussistendo la condizione di ammissibilità dell'interesse ad impugnare ex art. 100 c.p.c..

In conclusione il ricorso principale deve essere accolto quanto al terzo motivo (inammissibili gli altri); il ricorso incidentale va dichiarato inammissibile; la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata alla CM del Lazio per nuovo esame e liquidazione anche delle spese di lite del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il ricorso principale, quanto al terzo motivo, dichiarando inammissibili il primo e secondo motivo; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria della regione Lazio che provvederà ad emendare i vizi logici riscontrati ed a liquidare anche le spese del giudizio di legittimità.