

RILEVATO CHE:

1. l' Agenzia delle Entrate ricorre con due motivi contro la D.M.P. s.r.l. per la cassazione della sentenza n.39/21/10 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, depositata in data 8/3/2010 e non notificata, che, in controversia concernente l'impugnativa degli avvisi di accertamento per Iva, Irpeg ed Irap 2003 e 2004, con cui l'Ufficio aveva rettificato il reddito di impresa e ritenuto l'indeducibilità ai fini Iva di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti relative all'acquisto di autovetture e veicoli industriali, ha parzialmente accolto il ricorso della società contribuente, limitatamente alla deduzione dei costi (euro 814.580,00 per l'anno 2003 ed euro 980.520,00 per l'anno 2004);

con la sentenza impugnata la C.T.R. del Veneto ha ritenuto che sussistessero elementi gravi, precisi e concordanti sulla consapevolezza della società di partecipare ad un'operazione inserita nell'ambito di una cd. "frode carosello", concludendo nel senso che era stato legittimamente emesso l'avviso di accertamento relativamente al recupero dell'IVA;

il giudice di appello ha, invece, ritenuto la deducibilità dei costi indicati "nella ricostruzione della contabilità" della società contribuente, che risultava aver effettivamente acquistato le autovetture, "ovviamente con l'eliminazione del passaggio intermedio della transazione";

2. a seguito del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, notificato in data 26/4/2001 e ricevuto dalla destinataria in data 3/5/2011, la società è rimasta intimata;

3. il ricorso è stato fissato per l'adunanza in camera di consiglio del 27/6/2018 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;

CONSIDERATO CHE:

1.1. con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 75 Tuir, 14, commi 4 e 4 bis, L. n.

537/93, 2 D.Lgs. n. 74/00 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n.3, c.p.c.;

secondo la ricorrente il giudice di appello ha erroneamente riconosciuto la deducibilità dei costi di acquisto dei beni, con riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti, prescindendo completamente dallo stato soggettivo dell'utilizzatore delle fatture, complice di un illecito ;

la consapevolezza da parte della società contribuente (riconosciuta dal giudice di appello ai fini dell'indetraibilità dell'Iva) di utilizzare fatture false, a fronte della diversità del soggetto effettivamente cedente, non consentirebbe di ritenere legittima la deduzione di un costo derivante da un'operazione posta in essere mediante un comportamento illecito;

1.2. il motivo è infondato;

1.3. invero, "in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in legge 26 aprile 2012 n. 44), che opera, in ragione del precedente comma 3, 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 si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. (Nella specie la S.C. ha stabilito che, in relazione ai costi sostenuti per l'acquisto di molluschi, utilizzati non per commettere reati, bensì per essere commercializzati, doveva accertarsi in sede di merito se fossero stati effettivi e correttamente imputati al conto economico dell'esercizio di competenza, ai fini della loro deducibilità, a prescindere dall'eventuale falsità ideologica delle relative fatture)" (Cass. sent. n. 26641/2014);

sul punto questa Corte ha già avuto occasione di rilevare (Cass. sent. n.21633/2016) che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, i beni acquistati - di regola (e salvo il caso, ad esempio, in cui il "costo" sia

consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento) - non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati;

secondo la normativa in materia (14, commi 4 e 4 bis, L. n. 537/93 ed art. 6 Tuir), non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perché non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi a dette operazioni;

ai sensi della normativa citata, il presupposto di fatto della non deducibilità dei costi è quello di beni o servizi "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'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale";

con riferimento al caso di specie, non risulta un accertamento di fatto nei sensi indicati dalla previsione normativa, per cui non ricorre, in via astratta, il presupposto della non deducibilità dei costi;

2.1. con il secondo motivo, la ricorrente denuncia l'insufficiente motivazione su di un fatto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.;

in particolare, l'Agenzia ricorrente lamenta il mancato esame di circostanze, dedotte e provate dall'Ufficio, sull'artificioso aumento dei costi, dovuto ai passaggi intermedi della merce, da valutarsi congiuntamente alle risultanze bancarie, che evidenziavano una restituzione in nero di somme dalle società cartiere alla società contribuente;

2.2. il motivo è fondato e va accolto;

2.3. invero, una volta ritenuta insussistente l'indeducibilità dei costi per il solo collegamento ad operazioni soggettivamente inesistenti, resta, comunque, ferma la necessità della verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza,

competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass. 18 giugno 2014, n. 13800; 30 ottobre 2013, n. 24426; 20 giugno 2012, n. 10167);

la motivazione della sentenza impugnata sul punto appare carente, perché, a fronte delle circostanziate contestazioni dell'Agenzia delle Entrate, il giudice di appello non chiarisce sulla base di quali elementi ha ritenuto di poter ammettere la deducibilità dei costi, secondo gli importi indicati nelle scritture contabili della società, senza tenere in alcun conto gli specifici rilievi dell'Amministrazione (l'artificioso aumento dei costi, dovuto ai passaggi intermedi della merce, e le risultanze bancarie, che evidenziavano una restituzione in nero di somme dalle società cartiere alla società contribuente), che riguardano la loro entità (quindi l'effettività, certezza, determinatezza o determinabilità);

in accoglimento del secondo motivo di ricorso la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.T.R. del Veneto, sez. staccata di Verona, in diversa composizione, che provvederà alla determinazione degli eventuali costi deducibili, adeguatamente motivando in ordine al loro importo, tenendo conto delle specifiche contestazioni dell'Agenzia delle entrate, decidendo anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

La Corte, rigettato il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche sulle spese del giudizio di legittimità, alla C.T.R. del Veneto, sez. staccata di Verona, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il giorno 27 giugno 2018.

Il Presidente