

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 31789 Anno 2019**

**Presidente: CIRILLO ETTORE**

**Relatore: CATALDI MICHELE**

**Data pubblicazione: 05/12/2019**

**SENTENZA**

sul ricorso 7606-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

**- ricorrenti -**

**contro**

SOCIETA' COOPERATIVA EUROPEA , MISTA GIOVANNI;

**- intimati -**

avverso la sentenza n. 99/2012 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 07/09/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

2019

2063

udienza del 08/10/2019 dal Consigliere Dott. MICHELE  
CATALDI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. LUISA DE RENZIS che ha concluso per  
l'accoglimento del 1° e 2°motivo, assorbimento del 3°  
motivo.

udito per il ricorrente l'Avvocato DI CAVE che ha  
chiesto un rinvio, deposita una cartolina A/R  
dell'Agenzia, e si riporta al ricorso e chiede  
l'accoglimento.

## FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate ha emesso nei confronti della Società Cooperativa Europea a r.l. avviso di accertamento induttivo, relativo all'anno d'imposta 2007, in materia di Ires, Irap ed Iva, ai sensi degli artt. 39 e 40 del d.P.R. n. 600 del 1973, e 54 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, fondato sulla richiesta di rinvio a giudizio, emessa dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, nell'ambito di un'indagine su un traffico internazionale di sostanze stupefacenti a carico di terzi ed anche di Donato Donadio, amministratore *pro tempore* della predetta Società Cooperativa Europea, perché, per quanto qui interessa, in concorso tra loro, con più azioni esecutive ed in esecuzione del medesimo disegno criminoso, al fine di consentire l'evasione delle imposte sui redditi e dell'Iva, e comunque anche in relazione agli scopi di cui al reato di associazione finalizzata al traffico illecito di sostanze stupefacenti o psicotrope ex art. 74, commi 1, 2 e 3, del d.P.R. n. 309 del 1990, avevano utilizzato ed annotato nelle scritture contabili fatture emesse da quattro società ritenute inesistenti; e perché Donato Donadio aveva effettuato prelevamenti in contanti da un conto corrente intestato alla predetta società.

L'Amministrazione ha quindi ritenuto inattendibili, nel loro complesso, le scritture contabili della società contribuente ed ha considerato come ricavi non contabilizzati i prelevamenti in contanti, riprendendoli a tassazione unitamente a componenti negativi indeducibili relativi ad operazioni inesistenti e derivanti da reato, determinando quindi le maggiori imposte dovute, oltre agli interessi ed alle relative sanzioni.

2. Avverso l'avviso d'accertamento hanno proposto ricorso, presso la Commissione tributaria provinciale di Milano, sia la società, in persona del suo legale rappresentante *pro tempore*, che Giovanni Mista, precedente legale rappresentante, cui l'avviso d'accertamento era stato notificato.



La CTP adita, con due distinte sentenze, ha accolto parzialmente ciascuno dei ricorsi, annullando l'accertamento nella parte in cui aveva ripreso a tassazione costi indeducibili per euro 635.606,00, e confermandolo per il resto.

3. Entrambe le sentenze sono state appellate dall'Ufficio ed entrambi gli appellati hanno proposto appelli incidentali.

Riunti i due giudizi di secondo grado, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 99/45/12, depositata il 7 settembre 2012, ha accolto gli appelli incidentali, relativamente al motivo, ritenuto assorbente, della pretesa «mancanza di prova legittimante l'accertamento operato dall'ufficio».

4. Con ricorso, affidato a tre motivi, l'Agenzia propone ricorso per la cassazione della predetta sentenza della CTR.

5. Le parti private sono rimaste intimare.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., l'Ufficio ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. e dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986.

2. Con il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., l'Ufficio ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 14 della legge del 27 dicembre 1993, n. 537 e dell'art. 6 del d.P.R. n. 917 del 1986, anche in combinato disposto con l'art. 2697 cod. civ.

3. Con il terzo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., l'Ufficio ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972.

4. Tutti i tre motivi censurano, nella sostanza, la decisione impugnata perché il giudice *a quo*, dopo aver premesso che la richiesta di rinvio a giudizio emessa dalla Procura della Repubblica presso il

Tribunale di Milano era idonea a motivare l'avviso d'accertamento, ha tuttavia annullato l'atto impositivo impugnato per non avere l'Amministrazione fornito la prova delle violazioni in esso contestate alla contribuente.

In questo modo, sostiene la ricorrente, la CTR ha violato le diverse norme *ante* richiamate, dalle quali deriva piuttosto l'imputazione alla contribuente dell'onere di provare l'effettività dei componenti negativi sconosciuti dall'Ufficio.

5. I tre motivi, per tale loro connessione, vanno quindi trattati congiuntamente ed accolti, essendo fondati.

Infatti, come deduce la ricorrente, secondo un consolidato orientamento di questa Corte, in tema di determinazione dei redditi di impresa, ai sensi dell'art. 75 (ora 109), comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, i ricavi, i costi e gli altri oneri sono imputabili nell'esercizio di competenza in cui si è formato il titolo giuridico che ne costituisce la fonte, purché l'esistenza o l'ammontare degli stessi sia determinabile in modo oggettivo, circostanze, queste ultime, che rientrano, per i componenti positivi, nell'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria e per quelli negativi in quello del contribuente (Cass., 09/11/2018, n. 28671, *ex plurimis*).

In particolare, poi, con riferimento alle fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – fattispecie rilevante nel caso *sub iudice* – in tema di IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo

scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass., 05/07/2018, n. 17619. Conforme Cass., 19/10/2018, n. 26453, *ex plurimis* ).

Eguale, in tema d'imposte sui redditi, è stato chiarito che è legittimo il ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa ex art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anche in presenza di una contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente, per il cui assolvimento, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, da cui il fisco ha dedotto l'inesistenza delle passività dichiarate, non è sufficiente né la regolare annotazione delle fatture nelle scritture contabili né l'effettività delle spese, le quali difettano del requisito dell'inerenza all'attività imprenditoriale, in quanto, derivando da un illecito penale, sono espressive di finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'impresa (Cass., 05/11/2014, n. 23550).

La rilevanza indiziaria, al fine di motivare l'accertamento induttivo praticato, della richiesta di rinvio a giudizio *de qua*, è riconosciuta dalla stessa CTR (a pag. 4, ultimo cpv.) e prescinde dalle considerazioni, ulteriormente esposte nella stessa motivazione, in ordine alla rilevanza o meno, a tal fine, dell'esistenza di un'eventuale ed ipotetica conseguente pronuncia definitiva ed irrevocabile del giudice penale sui capi d'imputazione, che dagli atti non risulta sia intervenuta.

Peraltro, questa Corte ha già ritenuto che l'inesistenza di operazioni oggetto di indebite detrazioni possa emergere anche da dichiarazioni rese da terzi in sede penale, delle quali il giudice tributario valuti, indipendentemente da eventuali riscontri penalistici, la natura di presunzioni gravi, precise e concordanti (Cass., 24/01/2007, n. 1569).



Pertanto, in base ai principi esposti, spettava al contribuente l'onere di provare, ai fini della detrazione dell'Iva e della deduzione dei relativi costi, l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; mentre il giudice *a quo* ha annullato l'accertamento imputando erroneamente all'Amministrazione il mancato assolvimento dell'onere di provarne l'inesistenza.

5.1. Inoltre, come sostiene la ricorrente, deve applicarsi nel caso di specie l'art. 14, comma 4-*bis*, della legge del 27 dicembre 1993, n. 537, così come novellato dall'art. 8, commi 1 e 3, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito nella legge 26 aprile 2012, n. 44, costituente *jus superveniens* astrattamente più favorevole al contribuente e quindi avente efficacia retroattiva (*ex multis*, cfr. Cass., 17/12/2014, n. 26461; Cass., 06/07/2018, n. 17788; Cass., 04/04/2019, n. 9419, in motivazione. Sull'applicabilità, anche in tema di Iva, del principio, posto dalla disposizione dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, secondo il quale i proventi provenienti da attività illecite sono assoggettabili ad imposizione, cfr. Cass. 26/07/2017, n. 18495).

Dispone il predetto art. 14, comma 4-*bis* che: «Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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'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.».

Il dato letterale conferma pertanto che l'esercizio dell'azione penale, da parte del pubblico ministero, con la richiesta di rinvio a giudizio *de*

*qua*, è sufficiente ad escludere che siano 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.

Ha quindi errato il giudice *a quo* quando ( senza negare che i costi e le spese in questione fossero in relazione di diretta utilizzazione per il compimento di atti o attività qualificati come delitto non colposo dall'autorità giudiziaria inquirente) ha annullato l'atto impositivo perché «l'Agenzia non ha offerto nessun elemento che confermi quanto esposto dal Pubblico Ministero col provvedimento di rinvio a giudizio e, di conseguenza, l'avviso di accertamento deve essere annullato in ogni sua parte per mancanza di prova degli illeciti ascritti al contribuente», giacché ha imputato all'Ufficio l'onere, non previsto dalla norma richiamata, di dare prova della sussistenza dei reati per i quali l'autorità giudiziaria inquirente ha esercitato l'azione penale.

La sentenza impugnata va quindi cassata con rinvio alla CTR della Lombardia affinché, in diversa composizione, compia tutti gli accertamenti di fatto necessari ai fini della decisione, applicando i principi già esposti e provvedendo altresì sugli ulteriori motivi d'impugnazione rimasti assorbiti.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma l'8 ottobre 2019

Il Consigliere estensore