

Civile Ord. Sez. 5 Num. 8231 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ANGIOLELLA ROSITA

Data pubblicazione: 14/03/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
IVA –
operazioni
soggettivamente
inesistenti

Composta da

Federico Sorrentino	Presidente	RG. 25372/15
Roberta Crucitti	Consigliere	c.c. 24/02/22
Rosita D'Angiolella	Consigliere Rel.	
Luigi D'Orazio	Consigliere	
Filippo D'Aquino	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25372/15 R.G., proposto da:

IDEA AUTO PORTUENSE s.r.l., in liquidazione, in persona del liquidatore p.t., rappresentato e difeso dall'avv.to Pilade Frattini e dall'avv.to Roberto Bottacchiari, presso il quale è elettivamente domiciliata in Roma via Oslavia n. 28, giusta mandato in atti.

Ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende *ope legis*

Controricorrente

avverso la sentenza n. 1886/38/15 della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata in data 26/03/2015, non notificata;



udita la relazione svolta dal consigliere Rosita D'Angiolella nella camera di consiglio del 24 febbraio 2022.

RILEVATO CHE:

1. La società Idea Auto Portuense s.r.l., Gruppo Emmeciauto s.p.a., impugnava innanzi alla Commissione provinciale di Roma l'avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2007, con cui l'Agenzia delle entrate rideterminava il reddito d'impresa, ai fini Ires ed Irap, disconoscendo costi per euro 679.268,67 e recuperando l'Iva, ritenuta indebitamente detratta, per euro 133.953,74.

2. L'avviso di accertamento scaturiva da una verifica fiscale e dal conseguente p.v.c. da cui risultava che la società Idea Auto Portuense s.r.l. aveva acquistato veicoli nuovi ed usati da alcuni fornitori (Viti Giovanni, Nunzi Giuseppe, GMG Automobili s.r.l., BM Rent di Bandinelli Mariano e Queen's Car di Cittadini Giuseppe) tutti fornitori "cartolari" ovvero interposti al solo fine di creare un'imposta detraibile anche rispetto ad operazioni effettivamente avvenute; secondo l'ipotesi dei verificatori, dunque, si erano realizzate delle operazioni soggettivamente inesistenti.

3. La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 51 del 2013, respingeva il ricorso.

4. La società contribuente proponeva appello innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito, CTR) sostenendo l'erroneità della sentenza dei giudici di primo grado che non avevano tenuto conto della buona fede della carenza di consapevolezza dell'interposizione fittizia e, quindi, della sua estraneità alle frodi contestate. La Commissione regionale adita respingeva l'appello con la sentenza di cui in epigrafe.

5. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società contribuente affidandosi quattro motivi.

6. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.



CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di ricorso la società ricorrente denuncia, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione di legge e, segnatamente, degli artt. 2697, 2729 cod. civ., 51 e 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto i giudici di appello non hanno tenuto conto della configurazione comunitaria dell'Iva, come declinata dalla direttiva 77/388/CE del 17/05/1977 e dalla direttiva 2006/112/CE del 28/11/2006, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sull'Iva, nonché dalla giurisprudenza comunitaria, per le quali il diritto del contribuente alla detrazione dell'Iva non è suscettibile di limitazioni, il che, rispetto ai principi che regolano l'onere probatorio, avrebbe dovuto far considerare ai secondi giudici che per le frodi cd. carosello, come quella contestata dall'Agenzia delle entrate, occorre dimostrare non solo gli elementi di fatto caratterizzanti la frode, ma anche la consapevolezza di essi da parte del cessionario e quindi la sua convenienza alla frode anche attraverso presunzioni semplici dotate dei requisiti di gravità precisione e concordanza.

1.2. Col secondo motivo di ricorso denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e del procedimento per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti riguardante le difese svolte dal contribuente sull'erronea applicazione del comma 2, in luogo del successivo comma 3, dell'articolo 54 del d.P.R. n. 633 del 1972.

1.3. Col terzo motivo di ricorso, la ricorrente censura la sentenza di appello per la violazione e falsa applicazione di norme di diritto, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., laddove la CTR non ha tenuto conto dello *ius superveniens* di cui all'articolo 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 applicabile, anche *ex officio*, e nonostante la società contribuente avesse dedotto la



sussistenza dei requisiti di deducibilità previsti dalle disposizioni in parola e l'Agenzia delle entrate nulla avesse opposto sul punto.

1.4. Col quarto motivo di ricorso deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di un punto decisivo per il giudizio e discusso tra le parti, riguardante l'applicabilità dell'articolo 14, comma 4-*bis*, della legge n. 537 del 1993.

2. Il ricorso è fondato e va accolto nei limiti di seguito esposti.

2.1. Va premesso che, come risulta dalla sentenza impugnata e come è pacifico tra le parti, l'ipotesi in esame si inquadra nell'ambito delle operazioni cd. soggettivamente inesistenti.

2.2. In materia di operazioni soggettivamente inesistenti questa Corte, con sequenza giurisprudenziale univoca (da Cass., 18/06/2014 n. 13800; Cass., 18/06/2014 n. 13803; Cass., 17/12/2014 n. 26461; Cass. 09/09/2016 n. 17818, sino alle più recenti Cass., 22/05/2018 n. 16469 e 06/07/2018 n. 17788, conf. da Cass. 30/10/2018 n. 27566), consolidata dalle Sezioni Unite di questa Corte con riferimento al simile regime del margine (cfr. Sez. U. 12/09/2017 n. 21105), ha affermato che «qualora sia contestata l'inesistenza soggettiva dell'operazione, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche in via presuntiva, ex art. 2727 cod. civ., la interposizione fittizia del cedente ovvero la frode fiscale realizzata a monte dell'operazione, eventualmente da altri soggetti, nonché la conoscenza o conoscibilità da parte del cessionario della frode commessa; spetta, invece, al contribuente che intende esercitare il diritto alla detrazione o al rimborso, provare la corrispondenza anche soggettiva della operazione di cui alla fattura con quella in concreto realizzata ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale, ingenerato dalla condotta del cedente.» (così, Sez. 5, 18/06/2014, n. 13803).



2.3. E' stato soggiunto che, costituendo il diritto del contribuente alla relativa detrazione principio fondamentale del sistema comune europeo - come ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (sentenze 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04, 6 dicembre 2012, in C-285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11) - esso non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni, sicché l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato, mentre nelle ipotesi più complesse (come la c.d. "frode carousel", caratterizzata da una catena di passaggi, con fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, nonché interposizioni strumentali di società c.d. "filtro"), deve dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente, in quelle più semplici (operazioni soggettivamente inesistenti di tipo triangolare), detto onere può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione, trattandosi di elemento sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente, stante l'immediatezza dei rapporti (cfr., Cass. 30/10/2013 n. 24426, richiamata da Cass. n. 25778 del 05/12/2014), ovvero che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, dell'evasione o frode posta in essere dal cedente, in quanto disponeva di elementi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto; spetta, invece, al contribuente che intende esercitare il diritto alla detrazione o al rimborso, provare la corrispondenza anche soggettiva della operazione di cui alla fattura con quella in concreto realizzata ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale, ingenerato dalla condotta del cedente (v. Cass., 18/06/2014, n. 13803; Sez. 5, 21/04/2017, n. 10120; Sez. 5, 20/04/2018, n. 9851).



2.4. Sull'onere della prova e sulla consapevolezza del destinatario dell'operazione, è stato precisato che: «In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno 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» (cfr. Cass., 30/10/2018, n. 27566).

3. Ciò posto, la Commissione regionale è incorsa in plurime violazioni di legge là dove pur riscontrando, in virtù degli elementi indiziari offerti dall'Ufficio, l'esistenza di una frode cd. carosello (v. sentenza pag. 4), non ha poi rettammente applicato i principi sull'onere probatorio delle parti innanzi esposti. Emblematica a tal proposito è la statuizione conclusiva della sentenza in cui è affermato: «(...) la società contribuente non espone alcun motivato giudizio di insufficienza degli indizi offerti dall'amministrazione limitandosi ad affermazioni estremamente generiche che non rivelano la natura specifica dei singoli indizi esaminati né le ragioni della ritenuta insufficienza; inoltre, erronee, in quanto si riferiscono ad un carattere di "univocità" che la



legge non pretende, omettendo la valenza indiziaria di fatti noti dei quali il giudice possa risalire ai fatti da dimostrare, come la contestata abusività della detrazione d'imposta, secondo un criterio non necessariamente ricercatezza ma di ragionevole probabilità. Si deve, quindi, affermare che quando l'atto impositivo sia fondato su adeguati indizi desunti dei dati e notizie legittimamente acquisiti, idonei - salvo prova contraria a carico del contribuente - a far comprendere l'esistenza di una frode cui parteciperebbe o da cui comunque trarrebbe consapevole vantaggio con danno all'erario, il medesimo contribuente, la regolarità dei dati contabili bancari non è, logicamente, circostanza idonea contrastare la pretesa fiscale, che non si basa sulla tenuta scorretta o difettosa della contabilità bensì sulla presunzione di partecipazione alla frode carosello o di utilizzazione consapevole dei proventi di questa; caso in cui tutte le scritture e le fatture e le operazioni bancarie possono risultare anche perfettamente regolari sotto il profilo formale senza che dal puro e semplice riscontro di tale regolarità formale possa desumersi la prova di un'intenzione diversa da quella fraudolenta intenzione realizzata attraverso un meccanismo di detrazione indebita di imposta».

3.1. Nella fattispecie in esame, il Giudice di appello, una volta riscontrata l'interposizione fittizia dei soggetti fornitori delle auto compravendute e qualificata l'operazione come "frode carosello" (v. sentenza par. 5.2.), avrebbe dovuto verificare la sussistenza degli elementi di fatto caratterizzanti la frode e che l'Amministrazione avesse assolto l'onere di dimostrare la consapevolezza di tali elementi da parte del contribuente, ovvero che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, dell'evasione o frode posta in essere dal cedente; nel contempo, nel verificare la controprova a carico del contribuente, avrebbe dovuto accertare se quest'ultimo avesse



dimostrato la corrispondenza anche soggettiva della operazione di cui alla fattura con quella in concreto realizzata ovvero l'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale, ingenerato dalla condotta del cedente.

3.2. Viceversa, nonostante tre pagine di motivazione sul valore indiziario forte degli elementi posti a base dell'accertamento, i giudici di appello non fanno alcun riferimento agli elementi circostanziali caratterizzanti la interposizione fittizia ed alla conoscibilità che abbia avuto la contribuente.

4. Il secondo motivo di ricorso è inammissibile censurandosi con esso non l'omesso l'esame di un "fatto", in senso storico naturalistico, ma l'omessa motivazione su una deduzione difensiva della ricorrente riguardante l'applicabilità del terzo comma, anziché del secondo comma, dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972.

5. Anche il terzo motivo di ricorso è fondato. E' principio pacifico che, in tema di IRPEG ed IRAP, ai sensi dell'art. 14, comma 4-*bis*, della l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8, comma 1, del d.l. 02/03/2012, n. 16, conv., con modif., in l. del 26/04/2012 n. 44, con efficacia retroattiva *in bonam partem* (v. Sez. 6 -5, 06/07/2018, n. 17788), i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti - siano o meno inseriti in una cd. frode carosello - sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (v. Sez. 5, 12/12/2019, n. 32587; Sez. 6-5, 07/12/2016, n. 25249).

6. Il quarto motivo è inammissibile per gli stessi motivi per cui è stato ritenuto inammissibile il secondo motivo (v. paragrafo n. 4).



7. In conclusione, accolti il primo ed il terzo motivo di ricorso, dichiarati inammissibili i motivi secondo e quarto, la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame della controversia alla luce dei principi sopra esposti. Il giudice di merito è tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il primo ed il terzo motivo di ricorso; dichiara inammissibili il secondo ed il quarto motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso, nella camera di consiglio della Quinta Sezione Civile, in data 24 febbraio 2022.

Il Presidente
Federico Sorrentino

