# Ordinanza del 28/06/2018 n. 17161 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

## Testo

**Testo:**

RILEVATO

che:

- Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale delle Marche (in seguito, CTR) veniva rigettato l'appello proposto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE e, per l'effetto, confermata la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata (in seguito, CTP) n. 4/03/2010, avente ad oggetto l'impugnazione di tre avvisi di accertamento IVA, IRES e IRAP con cui venivano rettificate le dichiarazioni relative agli anni di imposta 2003, 2004 e 2005, per indebite detrazioni in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti e partecipazione ad una frode carosello; infine, veniva contestata l'indetraibililta' di determinati costi ai sensi della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4 bis;

- In particolare, gli avvisi di accertamento traevano origine da due processi verbali di constatazione del 2006 e 2007, contro cui la (XXXXX) S.R.L. (in seguito, la contribuente) proponeva un unico ricorso avanti alla CTP, deducendo l'effettiva esistenza degli importatori e delle operazioni di compravendita delle autovetture dall'estero e, comunque, invocando la propria buona fede; resisteva l'Agenzia;

- Il ricorso veniva accolto dalla CTP, avendo i giudici di primo grado ritenuto che le operazioni di compravendita intercorse tra la contribuente e le sue danti causa fossero effettive, mancasse la consapevolezza da parte della contribuente della qualita' di cartiere in capo alle stesse, oltre che la detraibilita' dei costi in contestazione;

Quiest'ultima ripresa veniva abbandonata dall'Agenzia a seguito del proscioglimento da parte del Tribunale di Camerino del legale rappresentante della societa' dal procedimento penale originato dai medesimi fatti, mentre sui restanti capi di soccombenza veniva proposto appello, rigettato dalla CTR per ritenuta assenza di prova della partecipazione della contribuente alla frode carosello;

- Avverso la sentenza propone ricorso per Cassazione l'Agenzia affidato a due motivi, cui replica la contribuente con controricorso e depositando memoria.

RITENUTO

che:

- Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilta' sollevata dalla contribuente, non essendo rinvenibile nel ricorso alcuna strumentale richiesta di rivalutazione del merito preclusa in sede di legittimita', ma una corretta articolazione delle doglianze in motivi ex articolo 360 c.p.c., miranti a colpire la sentenza per specifiche violazione di legge e vizi motivazionali, con le precisazioni che seguono;

- Con il primo motivo di ricorso, si censura, ai fini dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19, comma 1 e articolo 54, comma 2, articolo 2729 c.c., nonche' dei principi indicati nelle sentenze della Corte di Giustizia 12 gennaio 2006 rese nelle cause C-354/03, C-355/03 e C-484/03, e 6 luglio 2006 rese nelle cause C-439/04, C-440/04, per aver la CTR richiesto all'Amministrazione, tra l'altro, la prova di un "comportamento consapevole da parte della societa' (XXXXX) S.r.l. che possa considerarsi partecipativo con le obiettive attivita' antigiuridiche", oltre che aver aver indebitamente richiamato della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4 bis, in assenza di appello sul capo della sentenza di primo grado sull'indeducibilita' dei costi-reato;GG

- Premesso che e' pacifico il mancato appello dell'Agenzia circa la statuizione della CTP sull'indeducibilita' dei costi-reato e osservato che, conseguentemente, la statuizione della CTR ha indebitamente richiamato della L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4 bis, la Corte rammenta che, ove l'Amministrazione, come nel caso di specie,contesti l'insorgenza del diritto di detrazione, al cospetto dell'esistenza delle condizioni formali di esercizio, essenzialmente fatture regolarmente redatte emesse da societa' iscritta nel registro delle imprese e dotata di numero d'identificazione fiscale quale soggetto passivo (Corte giust. 14 marzo 2013, causa C527/11, Valsts ienemumu dienests c. Ablessio SIA, § 29), e' onerata della prova del fatto che almeno uno dei presupposti sostanziali, di norma quello concernente la soggettivita' passiva del cedente, non sussista;

- A questo proposito, la Corte di Giustizia non ha ritenuto sufficiente, al fine di escludere la qualita' di soggetto passivo, la presenza di un compendio di circostanze che inducevano ad affermarne l'inesistenza in base al diritto nazionale applicabile, tra cui: le condizioni fatiscenti dell'immobile ove era posta la sede sociale, l'impossibilita' di stabilire un contatto, la mancanza delle autorizzazioni necessarie all'esercizio della specifica attivita' d'impresa, l'omissione delle dichiarazioni fiscali ed il mancato pagamento dell'iva. La Corte, in quel caso, ha ravvisato la realizzazione effettiva dell'operazione imponibile, facendo leva, sul piano sostanziale, sul fatto che la cessionaria "ha effettivamente ricevuto e pagato i beni in questione, ossia il carburante, indicati nelle fatture emesse dalla (XXXXX) e che essa ha utilizzato tali beni a valle ai fini delle sue operazioni gravate da imposta";

- Inoltre, su di un piano formale, la Corte del Lussemburgo ha fatto aggio sulla circostanza che le fatture di cui era in possesso il cessionario fossero rispondenti alle prescrizioni dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b) della 6 direttiva, in quanto "indicavano, conformemente a detta disposizione, segnatamente la natura dei beni ceduti e l'importo dell'IVA dovuta, nonche' il nome della (XXXXX), il suo numero d'identificazione fiscale e l'indirizzo della sua sede sociale" (Corte giust. 22 ottobre 2015, in causa C-277/14, §§ 30 e 42). Conseguentemente, la Corte di Giustizia

ha affermato il principio secondo il quale "le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura e' stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che e' impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare";

- Orbene, l'esercizio "fraudolento" del diritto di detrazione e' nondimeno riscontrabile qualora, pur sussistendo tutti i presupposti sostanziali del diritto di detrazione ed al cospetto delle condizioni formali per il suo esercizio, si configuri l'evasione fiscale di colui che invochi il diritto di detrazione, oppure del suo fornitore diretto, oppure ancora di uno dei fornitori nella catena delle cessioni o delle prestazioni; infatti, il soggetto che emette fattura e', quanto meno formalmente, il fornitore effettivo, ma l'operazione si iscrive - per quanto riguarda quel trasferimento o per quanto concerne i passaggi precedenti - in una combinazione negoziale fraudolenta di cui l'acquirente era o partecipe o consapevole e che contempla l'avvalimento in vario modo da parte dei cessionari successivi del non versamento dell'IVA da parte di un cedente. In questi casi, l'onere probatorio dell'amministrazione finisce con l'appesantirsi, in quanto, di norma, non e' possibile esigere che il cessionario, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarita' o evasioni nella catena delle cessioni, verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi ne disponesse e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o che disponga dei relativi documenti (Corte giust. in causa C- 277/14, § 52);

- Siffatto obbligo di verifica, tuttavia, si prospetta in capo al cessionario a fronte di determinati indizi che gli consentano di sospettare l'esistenza appunto di irregolarita' o di evasione, allegati e provati dall'amministrazione in base ad elementi oggettivi, anche presuntivi (Cass. 24 settembre 2014, n. 20059; 2 luglio 2014, n. 15044). Al riguardo, per orientare il giudizio, questa Corte valorizza, con orientamento consolidato (Cass. 5 dicembre 2014, n. 25778; Cass. 30 ottobre 2013, n. 24426; Cass. 13 marzo 2013, n. 6229), l'immediatezza dei rapporti tra cedente e cessionario come utile elemento sintomatico capace di consentire al secondo di rendersi conto o, almeno, di sospettare l'esistenza di irregolarita' o di evasione. Si tratta di un tipico accertamento di fatto demandato al giudice di merito, come rimarcato dalla stessa Corte di giustizia nella causa C-277/14;

- E' sotto questo profilo che la cesura e' fondata, in quanto la CTR ha recisamente ritenuti "indimostrati i rapporti ed i comportamenti consapevolmente collusivi" come si legge a pag. 2 della sentenza, ma non ha verificato se la cessionaria fosse in condizioni di rendersi conto dell'esistenza del meccanismo allestito dalle cedenti delle autovetture importate da Stato

comunitario; nel dettaglio numerose sono le circostanze indiziarie del fatto che i cedenti fossero mere cartiere, evincibili dall'avviso di accertamento riportato in ricorso a sostegno dell'autosufficienza, il quale si riporta a sua volta alle risultanze del processo verbale di constatazione mai specificamente contestate: le societa' interposte non solo non avevano presentato la prescritta dichiarazione IVA, versato l'imposta, e presentato dichiarazione dei redditi per anni, ma mancavano anche di struttura operativa presso la sede, non avevano dipendenti, la documentazione contabile era introvabile; tali elementi dovevano essere presi in considerazione dal giudice di appello, considerato che la falsa indicazione di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativa alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti: da ultimo, Cass. 7 ottobre 2015, n. 20060;

- La fattispecie cosi' ricostruita, si armonizza con la piu' recente giurisprudenza di questa Corte, secondo cui in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, pure nell'ambito di una frode carosello quali sono quelle in contestazione, in cui le operazioni sono sempre effettive, l'Amministrazione ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ossia la sua non operativita', oltre che la consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, anche in via presuntiva in quanto avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalita', essendo irrilevante la regolare contabilita', la regolarita' dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. 20 aprile 2018 n. 9851; Cass. 21 aprile 2017 n. 10120);

- La censura va in conseguenza accolta, col conseguente assorbimento del secondo motivo di ricorso, col quale la ricorrente si duole, in via subordinata ed eventuale, del vizio motivazionale in relazione alla medesima ratio decidendi;

- In conclusione, in accoglimento del primo motivo, assorbito il secondo, la sentenza dev'essere cassata con rinvio alla CTR, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo accolto, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

la Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, in diversa composizione, in ordine al profilo accolto, ed anche per il regolamento delle spese di lite.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza