# Sentenza del 12/12/2018 n. 32092 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Con sentenza del 2 luglio 2012 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha respinto l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza n. 413/47/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva accolto il ricorso proposto dalla D. S.r.l. in liquidazione avverso avviso di accertamento relativo a maggiori imposte IRES IRAP ed IVA per il periodo di imposta 2006.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a due motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, " violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e della L. n. 212 del 2000, art. 7 ".

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, " insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio".

La società contribuente si è costituita con controricorso, deducendo l'inammissibilità ed infondatezza del ricorso principale.

L'Agenzia ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si denuncia violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42; si lamenta che la CTR abbia erroneamente annullato l'avviso di accertamento perchè non risultava riprodotto ed allegato il p.v.c..

1.2. Il motivo è fondato, atteso che si legge nell'avviso di accertamento, così come riportato nel ricorso, quanto segue: "Visto il p.v.c. del 14 aprile 2010 redatto dalla Guardia di Finanza Primo Gruppo Roma nei confronti della DIMAX SRL..., anno d'imposta 2006, in pari data consegnato al sig. F.G.... nella qualità di amministratore unico e socio unico, da intendersi qui integralmente riportato e trascritto".

1.3. Invero, in base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, se la motivazione dell'avviso di accertamento fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale; non ricorre quindi la violazione di tale norma ove copia del p.v.c, richiamato dall'avviso di

accertamento, sia stata sottoscritta e consegnata al rappresentante legale della società contribuente, come nel caso di specie.

1.4. Tale interpretazione della norma è coerente allo Statuto dei Diritti del Contribuente.

1.5. Come affermato da questa Corte, in tema di motivazione per relationem degli atti d'imposizione tributaria, la L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non intende certo riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione; infatti, un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli (cfr. Cass. nn. 29002/2017, 407/2015, 18073/2008).

2.1. Con il secondo motivo si lamenta che la CTR abbia erroneamente annullato l'atto impositivo anche sul presupposto dell'estraneità e della buona fede della contribuente rispetto alle operazioni soggettivamente inesistenti, di cui l'Agenzia riteneva, invece, fosse stata parte.

2.2. Nella specie, l'Agenzia delle Entrate aveva effettuato una verifica fiscale nei confronti della società contribuente con riguardo ai rapporti intercorsi tra la medesima con le società F.C. S.r.L. e A. Group S.r.l., che si assumevano collegate alla D. S.r.l. sotto il profilo della proprietà delle quote, e con la società francese M. S.r.l.; l'Ufficio, all'esito, aveva contestato il coinvolgimento della D. in un articolato meccanismo di frode intracomunitaria, rilevante sia ai fini IVA che delle imposte dirette, mediante acquisti e rivendite, solo cartolari, di merci, ovvero con operazioni soggettivamente inesistenti e relativa detrazione di IVA a debito e dei relativi costi.

2.3. Occorre evidenziare che, ove l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo l'inesistenza del fornitore, ma anche, sulla base di elementi oggettivi e specifici, che il cessionario sapeva (o avrebbe potuto sapere), con l'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta; incombe sul contribuente, invece, la prova contraria di aver agito in assenza di detta consapevolezza e di aver adoperato 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, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (cfr. Cass. n. 21104/2018).

2.4. In caso di operazioni soggettivamente inesistenti, che costituiscono l'oggetto del presente giudizio, l'Amministrazione è tenuta a provare due circostanze costitutive dell'evasione fiscale: a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, e quindi che il soggetto formale emittente non è quello reale ma ha natura di interposto o "cartiera"; b) che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione Iva, senza che sia necessaria la prova della partecipazione all'evasione.

2.5. Quanto all'elemento sub b), secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia, la circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva, non comporta automaticamente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, ma, per una esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, l'Amministrazione tributaria è tenuta a provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, "a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (cfr. Corte di Giustizia 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C-277/14, par. 50).

2.5. Quanto al "tipo" di prova, essa può ritenersi raggiunta se l'Amministrazione fornisca attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice e, dunque, non occorre la prova "certa" e incontrovertibile di ogni operazione e di ogni dettaglio di esse; l'Amministrazione può quindi assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, come prevede per l'Iva il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2 (analogamente per le imposte dirette: v. D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e mediante elementi indiziari (cfr. Cass. n. 14237 del 07/06/2017; Cass. n. 20059 del 24/09/2014; Cass. n. 25778 del 05/12/2014; Cass. n. 10414 del 12/05/2011; nello stesso senso Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahagèben e David, C-80/11 e C142/11).

2.6. Quanto alla prova dell'elemento soggettivo del cessionario/committente non è invece ipotizzabile un automatismo probatorio, ma in aderenza ai principi affermati dalla Corte di Giustizia (22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14), sarà necessario tenere conto della concreta vicenda e delle circostanze di volta in volta presenti, spettando all'Amministrazione dimostrare, ed al giudice verificare, "alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'Iva".

2.7. Questa Corte ha così ritenuto che in alcuni casi "l'onere probatorio dell'amministrazione finisce con l'appesantirsi, in quanto, di norma, non è possibile esigere che il cessionario/committente, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità 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" (cfr. Cass. n. 24490/2015; successivamente anche Cass. nn. 17290/2017), rimarcando, tuttavia, che continua a prospettarsi un obbligo di verifica in capo al cessionario a fronte di indizi che gli consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione.

2.8. Escluso ogni automatismo e l'utilizzo di criteri generali predeterminati, l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario va dunque ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in una evasione all'Iva e che tale conoscibilità era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza

ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione; come già sottolineato da Cass. n. 24490 del 2015, se al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione, 4".

la cui rilevanza è tanto più significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore di mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo.

2.9. L'onere probatorio incombente sul destinatario può invece investire sia l'asserito carattere di anomalia degli elementi posti in evidenza dal Fisco, sia l'attività conoscitiva preventiva eventualmente posta in essere da cui emergeva, in ordine all'effettività ed operatività dell'impresa interposta, un esito tranquillizzante, o che non potessero essere esperibili, nè tantomeno esigibili, accertamenti più incisivi.

2.10. Priva di rilievo è invece sia la prova sulla regolarità formale delle scritture e sull'effettività dei pagamenti, sia quella sull'inesistenza di un dimostrato vantaggio perchè i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato, trattandosi le prime di circostanze già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perchè riferita ad un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica ed inidoneo di per sè a dimostrare l'estraneità alla frode (cfr. Cass. nn. 290027/2017;

2.11. Tanto premesso, va dunque data continuità ai seguenti principi di diritto: in tema di Iva, l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente, incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, 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, nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

2.12. Nella specie, la CTR, a fondamento della sua decisione, ha posto la circostanza che "nel procedimento penale, relativo alle attività commerciali della D. S.r.l., il Procuratore della

Repubblica di Brindisi...(aveva)... chiesto l'archiviazione del procedimento in capo a tutti gli indagati per non aver commesso il fatto o perchè il fatto non sussiste".

2.13. Il Giudice d'appello, dunque, pur senza volere tener conto della genericità di tali affermazioni, non dando atto dell'esito del procedimento penale e del suo specifico oggetto, non si è comunque attenuto ai principi sopra esposti poichè ha ritenuto come elemento integrante la condotta, rilevante ai fini della prova della consapevolezza della natura fraudolenta dell'operazione, la mancata prova della partecipazione o organizzazione della frode carosello e non sufficiente, invece, che la contribuente, anche in relazione alla qualità professionale ricoperta e alle concrete modalità di scelta e realizzazione dell'operazione commerciale, "sapeva o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza" che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta; circostanza questa, che se dimostrata dall'Ufficio, tenendo conto degli elementi fattuali dalla stessa posti in rilievo nell'atto impositivo (mancato pagamento del fornitore delle merci, identità delle fatture di acquisto, per tipologia, qualità e quantità dei beni ceduti, alle fatture di rivendita, mancata consegna delle merci acquistate, che rimanevano depositate presso società ritenuta "logistica di fiducia del sodalizio") è idonea a determinare un'inversione dell'onere della prova contraria in capo al contribuente.

2.14. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente, in diversa composizione, che provvederà al riesame tenuto conto dei principi dianzi illustrati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 13 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza