Sentenza del 19/01/2021 n. 733 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di processi verbali della Guardia di finanza, l'Agenzia delle entrate notificò a S. s.p.a. (hinc anche: «S.» o «S. s.p.a.») un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2005 con il quale: a) recuperò a tassazione l'IVA (pari a euro 9.014,64) relativa ad acquisti intracomunitari (dall'Ungheria) sul rilievo che le 6 fatture concernenti tali acquisti non erano state integrate con l'indicazione dell'ammontare dell'imposta, come previsto dall'art. 46, comma 1, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e non erano state annotate (previa detta integrazione) nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, come stabilito dall'art. 47 del suddetto d.l. n. 331 del 1993, ma solo nel registro degli acq uisti di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 633 del 1972; b) rilevato, tra l'altro, che dall'attività investigativa svolta nei confronti dei fornitori I. A. s.r.l. e M. s.r.l. era emersa la fittizietà di essi: b.1) negò la detraibilità dell'IVA risultante dalla fatture (passive) relative ai beni acquistati dalle dette società, in quanto ritenute relative a operazioni soggettivamente inesistenti; b.2) considerò inattendibili le scritture contabili e, di conseguenza, accertò induttivamente, ai sensi dell'art. 39, secondo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, un reddito d'impresa di euro 160.000,00.

2. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Bari (hinc anche: «CTP»), che rigettò il ricorso della contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, S. s.p.a. propose appello alla Commissione tributaria regionale della Puglia, che lo accolse con la motivazione che «[d]alla documentazione versata in atti, con particolare riferimento al p.v.c. della G.d.F. di Barletta, contrariamente a quanto determinato e deciso dai Giudici di Prime Cure, si osserva che»: a) «la omessa annotazione sul registro-IVA vendite delle fatture relative alla merce acquistata da un operatore ungherese intracomunitario, per un imponibile di Euro 90.146,00, ha determianto soltanto un errore formale senza evasione alcuna, giacché, da un lato, le fatture d'acquisto erano stare registrate come importazione senza alcuna detrazione dell'IVA e dall'altro, al momento della vendita, la società aveva applicato l'IVA al 10%, versandola puntualmente»; b) «così come accertato dagli stessi verificatori, tutta l'attività svolta dalla S. era riconducibile ad operazioni economiche effettive e reali, per cui vi era coincidenza tra la realtà commerciale e la loro espressione documentale, così come regolari dovevano essere considerate le operazioni di acquisto carni con le società I. A. s.r.l. ed M. s.r.I., presuntivamente coinvolte nella c.d. frode carosello con altre società cartiere, di cui però la S.I.C.E. era assolutamente ignara; conseguentemente la natura fittizia di alcuni degli operatori

economici con cui la società appellante aveva intrattenuto rapporti commerciali, nessuna responsabilità diretta faceva ricadere in capo alla stessa che non aveva intrattenuto alcun accordo criminoso comune ai soggetti partecipanti, giacché mai dimostrato a suo carico, risultando incontestato il difetto dell'elemento psicologico dell'illecito. D'altronde non solo non risulta provato il coinvolgimento di S. in eventuali violazioni fiscali commesse dai fornitori, ma neppure una sostanziale differenza dai prezzi di mercato rispetto a quelli praticati dalla società appellante; peraltro tutte le forniture contestate risultano effettivamente pagate, per cui l'ipotesi di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti risulta priva di effettivi riscontri, con la conseguenza che il contribuente, così come statuito dalla Cassazione, Sez. V, con sentenza n. 1364/2011 e n. 8131/2011, ha diritto di detrarre l'imposta se non sapeva o non poteva saper di partecipare a un'operazione iscritta a frode. Tale orientamento, condiviso e statuito dalla Corte di Giustizia Europea, ha trovato ulteriore conferma in una recente sentenza della Cassazione, la n. 23560 del 20.12.2012, con cui la stessa ha precisato che "spetta all'Amministrazione Finanziaria, ... (omissis) provare che il contribuente, al momento in cui acquista il bene o il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente abbia, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode". Le suddette conclusioni vengono fatte proprie e condivise anche da questo Collegio».

4. Avverso tale sentenza della CTR depositata in segreteria il 10 maggio 2013 e non notificata - ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 27 dicembre 2013, a tre motivi.

5. S. s.p.a. resiste con controricorso, notificato 1'11 febbraio 2014.

6. In prossimità dell'udienza, il Procuratore generale ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria.

7. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 3 novembre 2020, nella quale il Procuratore generale, rinviando anche alla suddetta memoria, ha concluso come indicato in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo (riguardante la prima ripresa a tassazione), la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 47 del d.l. n. 331 del 1993 e dell'art. 1 del d.p.r. n. 633 del 1972, per avere la CTR affermato che l'inosservanza dell'obbligo di annotare, previa integrazione a norma dell'art. 46, comma 1, del d.l. n. 331 del 1993, le fatture relative agli acquisti intracomunitari nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 633 del 1972 «ha determinato soltanto un errore formale senza evasione alcuna», atteso che, premesso che «l'imposta a debito resta comunque dovuta, anche se il diritto a detrazione non sia stato esercitato», la contribuente «riconosce di non aver applicato non solo la "detrazione", ma neppure l'IVA all'importazione [..], che le incombeva ex art. 1 D.P.R. n. 633/72 tilt. p., bensì solo quella alla rivendita, cioè al cliente finale: pertanto essa resta debitrice dell'imposta all'importazione, indipentemente dal fatto che non abbia poi detratto quanto versato in quella sede».

1.1. Il motivo non è fondato.

1.2. In base alla disciplina dell'applicazione dell'IVA alle operazioni intracomunitarie dettata dal Capo II del Titolo II (articoli da 37 a 56) del d.l. n. 331 del 1993 - emanato in attuazione della direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE - costituisce operazione imponibile, da tassare in Italia, l'acquisto intracomunitario di beni, a seguito del quale gli stessi sono introdotti nel territorio nazionale, effettuato da soggetti IVA italiani in altri Paesi dell'Unione europea (art. 38) Tali operazioni comportano che l'acquirente dei beni - sul quale incombono gli obblighi fiscali derivanti dall'operazione intracomunitaria (art. 44 del d.l. n. 331 del 1993) - debba: a) anzitutto, numerare la fattura ricevuta e integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta (art. 46, comma 1, del d.l. n. 331 del 1993); b) in secondo luogo, annotare la fattura, così integrata, sia (entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione) nel registro delle fatture emesse (o delle vendite) di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 633 del 1972, sia - ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione - nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 dello stesso decreto (art. 47, comma 1, del d.l. n. 331 del 1993).

In base a tale regime, cosiddetto dell'inversione contabile o reverse charge, il debito d'imposta che scaturisce dall'annotazione nel registro delle vendite risulta "compensato" dal credito che scaturisce dall'annotazione nel registro degli acquisti, di modo che, non permanendo alcun debito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, l'operazione risulta fiscalmente neutrale (ovviamente, in assenza di cause di indetraibilità).

In altre parole, nell'ambito degli acquisti intracomunitari non si verifica alcun versamento dell'IVA tra l'acquirente del bene e il venditore e, poiché l'acquirente del bene è sì debitore, per l'acquisto effettuato, dell'IVA, ma può, al medesimo tempo, in linea di principio, detrarre la stessa imposta, nulla è dovuto - sempre in linea di principio - all'amministrazione finanziaria.

Ciò rammentato, a proposito dell'inversione contabile, la Corte di giustizia ha affermato che «il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi» (Corte di giustizia, 08/05/2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, Ecotrade s.p.a., punto 63).

Richiesta da questa Corte di chiarire la portata della locuzione «obblighi sostanziali», la stessa Corte di giustizia ha precisato che, «[p]er quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di beni imponibili, i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili» (Corte di giustizia, 11/12/2014, causa C-590/13, Il. s.r.I., punto 43).

Alla luce di tale giurisprudenza della Corte di Lussemburgo, questa Corte ha affermato il principio che, «[i] n tema d'IVA, con riferimento agli acquisti intracomunitari, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi formali, se sono soddisfatti tutti gli obblighi

sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa, sicché il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui, pur non avendo l'operatore nazionale applicato la procedura d'inversione contabile ("reverse charge") ed in particolare avendo omesso la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri di cui agli artt. 23 e 25 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, è, comunque, dimostrato, o non controverso, che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili» (Cass., 15/04/2015, n. 7576, 30/07/2020, n. 16367; in senso analogo, Cass., 17/04/2015, n. 7871 e n. 7872).

La giurisprudenza di questa Corte si è pertanto consolidata nel senso che «la violazione degli adempimenti previsti dagli artt. 46 e 47, d.l. n. 331/1993 non preclude il diritto alla detrazione, sempre che sia dimostrata, o incontroversa, la sussistenza dei requisiti sostanziali di tale diritto» (Cass. n. 16367 del 2020), cioè che «gli acquisti siano stati fatti da un soggetto passivo IVA e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili» (Cass., n. 7576 del 2015 e n. 16367 del 2020).

1.3. Nel caso di specie: a) è pacifico che le fatture concernenti le operazioni intracomunitarie non erano state integrate con l'indicazione dell'ammontare dell'imposta (come previsto dall'art. 46, comma 1, del d.l. n. 331 del 1993) e non erano state annotate nel registro delle vendite (come stabilito dall'art. 47, comma 1, dello stesso d.l. n. 331 del 1993), ma solo nel registro degli acquisti; b) la CTR ha accertato in fatto che le fatture erano state annotate (nel registro degli acquisti, come importazioni) «senza alcuna detrazione dell'IVA»; c) non è controverso che gli acquisti siano stati fatti da un soggetto passivo dell'IVA (S. s.p.a.) e che i beni acquistati fossero finalizzati a operazioni imponibili dello stesso.

Quanto a quest'ultimo aspetto della sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto alla detrazione, è opportuno evidenziare che, come già indicato nella parte in fatto (e come risulta dalle pagine da 3 a 7 dell'avviso di accertamento), la contestazione dell'Agenzia delle entrate dell'inesistenza soggettiva delle operazioni è relativa non a quelle intracomunitarie (dall'Ungheria) ma a quelle intercorse con i fornitori nazionali I. A. s.r.l. e M. s.r.l. Nella descritta situazione, del tutto sovrapponibile, sotto i profili appena indicati, alle fattispecie che hanno dato origine alla sentenza di questa Corte n. 16367 del 2020 (v. il punto 4.1) e alle sentenze della Corte di giustizia Ecotrade (v. il punto 19) ed Edexx (v. il punto 16), contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, nonostante l'inadempimento dei menzionati obblighi formali, non si è determinato alcun danno all'erario, atteso che il "risultato finale" - l'assenza sia di un'imposta a debito (in conseguenza della mancata annotazione delle fatture nel registro delle vendite) sia di un'imposta a credito (in conseguenza della mancata detrazione della stessa) - è del tutto identico, sul piano impositivo, a quello che, nel meccanismo dell'inversione contabile, si realizza in conseguenza della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA, per effetto della quale, come si è visto, nulla è dovuto, in linea di principio, all'erario.

2. Con il secondo motivo (riguardante la seconda ripresa a tassazione), la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3) e n. 4), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 19 del d.p.r. n. 633 del 1972 e dell'art. 2700 cod. civ., in quanto: a) l'affermazione della CTR - sulla quale si fonda, tra l'altro, la sentenza

impugnata - secondo cui non era stata provata «una sostanziale differenza dai prezzi di mercato rispetto a quelli praticati dalla società appellante» «è del tutto irrilevante, e dunque inidonea a costituire motivazione», sicché «costituisce motivazione solo apparente»; b) anche se la detta affermazione della CTR «fosse stata riferita ai (diversi) prezzi pagati da controparte, e così non è, le conclusioni non sarebbero mutate», atteso che, premesso che «l'acquisto sottocosto [...] è solo un elemento indiziante in più, ma non necessariamente nelle frodi carosello esso deve riscontrarsi» e che è il mancato versamento dell'IVA da parte della "cartiera" «a qualificare la frode», quest'ultimo fatto «è attestato con valore fide facente dalle dichiarazioni dei verbalizzanti».

3. Con il terzo motivo (anch'esso riguardante la seconda ripresa a tassazione), la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione dell'art. 19 del d.p.r. n. 633 del 1972 e degli artt. 2700 e 2727 «e ss.» cod. civ., in quanto: a) è errata l'affermazione della CTR che l'effettivo pagamento delle forniture valga a escludere l'inesistenza (soggettiva) delle operazioni; b) quanto alla sussistenza dell'elemento soggettivo in capo alla contribuente, premesso che, «dalle attestazioni fidefacenti risultanti dal p.v.c. [...] e che la sentenza ha illegittimamente trascurato» i fornitori «risultava[no] priv[i] di strutture, mezzi e dipendenti e ammimnistrat[i] da un prestanome», «[t]ali dati di fatto non potevano non delineare in favore dell'Ufficio una ineludibile presunzione di consapevolezza della frode, o almeno un incontestabile dover sapere, derivante dalla qualità professionale della società, a fronte del quale spettava senz'altro a questa provare con elementi concreti la propria buona fede, cosa che essa non ha fatto in alcun modo».

4. I due motivi - che, in considerazione della loro connessione, possono essere esaminati congiuntamente - sono fondati nei termini che seguono.

4.1. Essi investono la questione dell'oggetto della prova e del riparto del relativo onere nel caso in cui l'amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione è relativa a operazioni soggettivamente inesistenti, cioè a operazioni che sono state rese al destinatario, che le ha effettivamente ricevute, ma da un soggetto diverso da quello che è indicato nella fattura come cedente del bene o prestatore del servizio.

Posto che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, la detraibilità dell'IVA è, in linea di principio, esclusa - in quanto l'imposta è stata corrisposta a un soggetto che, non avendo effettuato l'operazione, non è né legittimato ad addebitarla a titolo di rivalsa né tenuto a versarla all'erario (Cass., 07/10/2015, n. 20060; 30/10/2018, n. 27555) - è necessario richiamare, sia pure sinteticamente, gli approdi cui è pervenuta la giurisprudenza di questa Corte, anche alla luce delle pronunce della Corte di giustizia, in tema di oggetto della prova e di riparto del relativo onere nel predetto caso.

Al riguardo, è stato statuito che, poiché il diniego della detrazione integra un'eccezione al principio di neutralità dell'IVA, che del diritto alla detrazione costituisce il fondamento, incombe, anzitutto, all'amministrazione finanziaria provare che, pur a fronte della fattura emessa, difettano le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione. Qualora l'amministrazione finanziaria assolva tale onere, grava sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria di avere

svolto le trattative in buona fede, cioè reputando, senza colpa, che il bene o il servizio acquistato era effettivamente fornito dal soggetto che ha emesso la fattura.

Più nel dettaglio, questa Corte ha precisato che la prova che deve essere fornita dall'amministrazione finanziaria si incentra sulle due circostanze dell'oggettiva fittizietà del fornitore e che l'acquirente del bene o del servizio era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.

In ordine a tale onere probatorio, è stato ancora chiarito, con riguardo al "tipo" di prova, che l'amministrazione può assolverlo anche fornendo indizi idonei a integrare una presunzione semplice, come è espressamente previsto, con riguardo alla rettifica delle dichiarazioni IVA, dall'art. 54, comma 2, del d.p.r. n. 633 del 1972 (Cass., 24/09/2014, n. 20059; 20/04/2018, n. 9851).

Quanto alla prova dell'oggettiva fittizietà del fornitore, essa si concretizza con l'accertamento della natura di interposto o di "cartiera" del soggetto che ha emesso la fattura. Tale accertamento può avvenire, come si è detto, anche in via presuntiva, mediante la prova di elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, quali, tra gli altri, la mancanza della sede, l'inesistenza di una struttura operativa adeguata, il mancato versamento dell'IVA (ex plurimis, Cass., 09/09/2016, n. 17818; 18/05/2018, n. 12258).

Quanto alla prova dell'elemento soggettivo dell'acquirente del bene o del servizio, va anzitutto rilevato che non è richiesta la prova della sua partecipazione alla frode, ma è sufficiente (e necessaria) la prova che egli ne era a conoscenza o avrebbe dovuto esserlo.

Sempre a proposito di tale prova, questa Corte, esclusa, alla luce della pronunce della Corte di giustizia, la compatibilità con il diritto dell'Unione europea dell'individuazione astratta e preventiva di circostanze ostative al riconoscimento del diritto alla detrazione, ha affermato che l'onere probatorio dell'amministrazione finanziaria va ancorato al fatto che, in base a elementi obiettivi e specifici (che spetta alla stessa amministrazione contestare), l'acquirente del bene o del servizio sapeva o avrebbe dovuto sapere, usando l'ordinaria diligenza e alla luce della qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una frode dell'IVA, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare e afferenti alla sua sfera d'azione (ex plurimis, Cass., n. 9851 del 2018).

Si è, al riguardo, ancora precisato che, in capo all'acquirente del bene o del servizio, «sorge [..] un obbligo di verifica [..] in presenza di indici personali od operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso [fornitore] effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e ingenerare dubbi di una potenziale evasione» (Cass., n. 9851 del 2018). In via meramente esemplificativa, dato che la valutazione deve essere compiuta con riguardo alla vicenda concreta, possono costituire indici sintomatici: l'acquisto dei beni o dei servizi a un prezzo inferiore a quello di mercato; la limitatezza dell'eventuale ricarico; la presenza di una pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione; la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato; la tempistica e la modalità dei pagamenti (in specie, se incrociati o operati su conti esteri a fronte di fornitori nazionali o

effettuati in contanti); la qualità dell'intermediario con il quale le operazioni commerciali sono state intrattenute; il numero, la qualità e la durata delle transazioni (in specie, a fronte di rapporti e frequentazioni reiterati con i titolari della "cartiera", ovvero di rapporti con una pluralità di soggetti aventi natura di "cartiera").

Può essere inquadrato in questa prospettiva anche l'orientamento di questa Corte secondo cui, nell'ipotesi di operazioni triangolari "semplici", l'«onere probatorio dell'amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sé, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poiché l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente» (Cass., 30/10/2013, n. 24426; nello stesso senso, n. 20059 del 2014 e 21/04/2017, n. 10120). In effetti, pur dovendosi escludere che la sola oggettiva natura di "cartiera" del soggetto interposto possa fare affermare, in virtù di un astratto "automatismo probatorio", l'esistenza dell'elemento soggettivo del destinatario del bene o del servizio, non si può tuttavia escludere che la riscontrata immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti costituisca un indice sintomatico, afferente alla sfera del destinatario, idoneo e sufficiente a fare ritenere assolto l'onere probatorio dell'amministrazione finanziaria (Cass., n. 9851 del 2018).

Qualora l'amministrazione finanziaria assolva il proprio onere probatorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione diretta a 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.

Tale prova può investire sia anomalie degli indici addotti dal Fisco (ad esempio, a fronte della contestata carenza di una sede sociale compatibile con l'attività, che questa era svolta in luoghi diversi dalla sede), sia l'attività conoscitiva preventiva eventualmente posta in essere dalla quale era emerso un esito tranquillizzante circa l'effettività e l'operatività del soggetto interposto.

Questa Corte ha d'altro canto ripetutamente asserito la mancanza di rilievo della prova sia della regolarità formale della contabilità e dei pagamenti, sia delle effettive consegna della merce e pagamento della fattura (compresa VIVA), sia dell'assenza di un vantaggio derivante dalla rivendita delle merci o dei servizi. Ciò in quanto le prime due circostanze sono insite nella nozione stessa di operazione soggettivamente inesistente (oltre che relative a dati e a documenti facilmente falsificabili), le seconde due circostanze sono pienamente compatibili con tale fattispecie di frode fiscale e l'ultima circostanza è relativa a un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica e inidoneo a dimostrare l'estraneità alla frode (ex plurimis, Cass. 18/06/2014, n. 13803; 02/07/2014, n. 15044; n. 20059 del 2014; 14/01/2015, n. 428; 13/02/2018, n. 3474; n. 27555 del 2018; 30/10/2018, n. 27566).

4.2. La sentenza impugnata non si è attenuta ai principi ora esposti.

Quanto alla prova dell'oggettiva fittizietà del fornitore, al fine di escludere, in un passaggio della stessa sentenza, tale fittizietà («l'ipotesi di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti risulta priva di effettivi riscontri»), la CTR ha attribuito rilievo all'effettivo pagamento delle fatture («tutte

le forniture contestate risultano effettivamente pagate»), cioè a una circostanza che, come si è appena visto, in quanto insita nella nozione stessa di operazione soggettivamente inesistente (oltre che relativa a un elemento facilmente falsificabile), non ne ha.

Quanto alla prova dell'elemento soggettivo dell'acquirente del bene o del servizio, la CTR mostra di ritenere che sia richiesta la prova che egli fosse a conoscenza della frode («la S. era assolutamente ignara») o, addirittura, che vi partecipasse («la società appellante [..] non aveva intrattenuto alcun accordo criminoso comune ai soggetti partecipanti»; «non risulta provato il coinvolgimento della S. in eventuali violazioni fiscali commesse dai fornitori»), mentre, come si è precisato, è sufficiente la prova che l'acquirente del bene o del servizio avrebbe dovuto essere a conoscenza della frode (e, quindi, dell'inesistenza del contraente) usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta.

Inoltre, per escludere lo stesso elemento soggettivo, la CTR ha attribuito rilievo alla circostanza che i prezzi praticati da SICE non erano inferiori a quelli di mercato, cioè a un dato di fatto che è esterno alla fattispecie tipica e perciò inidoneo a dimostrare la carenza del suddetto elemento.

Gli indicati vizi della sentenza impugnata hanno altresì comportato che la CTR non abbia complessivamente valutato - come è invece necessario fare nella prova per presunzioni (Cass., 02/03/2017, n. 5374; 15/12/2017, n. 30148; 27/06/2019, n. 17258) tutti gli indici sintomatici sia dell'oggettiva fittizietà dei fornitori sia dell'elemento soggettivo del cessionario risultanti dall'avviso di accertamento e dai processi verbali cui lo stesso fa riferimento.

È infine opportuno precisare che, contrariamente a quanto ritenuto da S. (v. le ultime tre pagine del controricorso), l'amministrazione finanziaria non ha negato la deducibilità dei costi relativi alle fatture ritenute soggettivamente inesistenti (v. le pagg. 11 e 12 dell'avviso di accertamento, deve sono esposti i recuperi a tassazione effettuati).

5. In conclusione, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione agli accolti secondo e terzo motivo di ricorso, rigettato il primo, e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, affinché riesamini la vicenda processuale e provveda altresì a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso, rigettato il primo, Commissione tributaria regionale della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 03/11/2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza