# Sentenza del 24/08/2022 n. 25192 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. L'Agenzia delle Entrate notificava un avviso di accertamento per le annualità 2003, 2004 e 2005 sul presupposto di indebita deduzione costi, indebita detrazione iva, e soprattutto partecipazione a frodi carosello. In particolare la società M. si sarebbe avvalsa per l'importazione di veicoli di società cartier epartecipando alle relative frodi; risultavano così detrazioni iva e deduzione di costi per operazioni inesistenti pari ad Euro 2.172.465,99 per l'anno 2003 (società caritere AUTOVADESE e VADESE AUTO); Euro 1.503.703,66 per l'anno 2004 (VADESE AUTO, QUEEN CAR E DORA CAR); per l'anno 2005 veniva riscontrata l'indebita deduzione di una sopravvenienza passiva per Euro 58.258,00; di costi per Euro 2429,21; di spese di rappresentanza per Euro 2465,87; oltre a ricavi non dichiarati per Euro 25.247,25 e indebita detrazione iva per Euro 536,99 e soprattutto fatturazioni soggettivamente inesistenti per importazione auto per Euro 1.120.250 oltre iva (società cartiera DORA CAR). La società ricorreva alla CTP allegando la regolarità di fatturazioni ed acquisti; i prezzi d'acquisto dei veicoli non erano di particolare favore; del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-bis, che aveva introdotto la responsabilità solidale del cessionario nel versamento dell'iva, era inapplicabile essendo entrato in vigore il primo gennaio 2005; i costi non potevano essere disconosciuti trattandosi di operazione semmai solo soggettivamente fittizie.

2. La CTP respingeva il ricorso e quindi la contribuente proponeva appello.

3. La CTR accoglieva l'appello, osservando che - pur a fronte di strutture minime in capo alle società con cui erano intervenuti gli acquisti, risultavano elementi che corroboravano la tesi della contribuente e cioè: dichiarazione del gestore di una società che comportavano il riferimento ad operazioni reali; prospetti comparativi dei prezzi che dimostravano la verosimiglianza delle operazioni; modelli di versamento iva effettuati dalle società cedenti, elementi che quindi consentivano di contrastare gli indizi raccolti dall'ufficio.

4. Avverso detta sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

La società M. srl resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia delle Entrate denunzia violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

In particolare si lamenta come la sentenza d'appello abbia concluso per l'assenza di malafede basandosi sulla presenza di F24 e degli altri indizi sopra riportati. A parere dell'Agenzia poichè a carico del contribuente è posto "un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente non formali ma sostanziali" (efficiente struttura operativa e capacità di fornire autonomamente i beni) fondandosi su elementi obiettivi (in negativo assenza di strutture, di clientela qualificata, mancanza di indici di capacità commerciale) (Cass. 12/05/2011, n. 10414) deve escludersi che lo stesso possa appunto limitarsi a produrre dei modelli F24, senza dover dimostrare invece di aver svolto le verifiche richieste dalla diligenza.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 e 2697 c.c. e D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109, in relazione all'art. 360, n. 3.

In particolare la CTR non avrebbe esaminato il disconoscimento della deducibilità dei costi relativi alle fatturazione delle operazioni inesistenti, pur ammettendosi da parte della ricorrente che in realtà si tratterebbe di implicito rigetto del motivo.

3. Col terzo motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

In effetti la CTR, ai fini della verifica dei costi, avrebbe posto a fondamento della decisione una mera dichiarazione di parte imputando invece all'ufficio di non aver svolto alcuna attività di controllo in relazione ad un assegno emesso da Autobusiness srl per Euro 25 mila.

Rilievo invero estensibile al recupero di Euro 2249,21 per costi non deducibili per difetto d'inerenza, contestazione ritenuta dalla CTR generica.

4. Nel proprio controricorso, la difesa della contribuente, sottolineava come intanto e a tutti gli effetti i modelli F24 dovevano considerarsi veri, la relativa falsità non essendo stata affermata dalla CTR, per cui già per tal via era impossibile catalogare come cartiere le società che avevano operato con la controricorrente. D'altronde si sottolinea come non si possa porre a carico del contribuente un'autentica attività investigativa come preteso dalla ricorrente. Sul secondo motivo si afferma come in realtà il disconoscimento dei costi derivi dai rilievi formulati in materia di iva, e quindi dall'aver la CTR ritenuto credibili le operazioni effettuate. Sul terzo motivo si rileva come in realtà l'appellante aveva allegato al doc. 2 la reversale del 18/02/2005 con la quale risultava documentato l'annullamento dell'assegno.

5. il primo motivo è fondato e va accolto. Ritiene il collegio che effettivamente, al fine di ritenere legittimo il diniego del diritto alla detrazione, proprio perchè quest'ultima forma oggetto di un principio fondamentale del sistema unionale (Corte Giust. 6 luglio 2006, in C439/04 e C-440/04, 6 dicembre 2012, in C-285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11) è necessario in capo al cessionario la consapevolezza o la conoscibilità, usando la diligenza mediamente richiedibile ad un operatore del settore, che l'operazione si inserisce in un'operazione consistente in una frode fiscale. Da ciò consegue che è onere dell'Amministrazione fiscale provare, a fronte di fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, anche per mezzo di una praesemptio hominis, che le operazioni stesse nel primo caso non sono state effettuate o, nel secondo

(operazioni soggettivamente inesistenti, che ricorrono nella specie), il contribuente stesso, al momento della cessione, sapeva o avrebbe dovuto sapere dell'evasione operata dal cedente.

In proposito va richiamata la seguente "In tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse 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 incombente 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" (Cass. 20/07/2020, n. 15369).

Ora nella specie emerge la sussistenza quantomeno della prova della conoscibilità della frode, dal momento che le cessioni a partire dal 2003 venivano costantemente poste in essere con società cartiere (nella sentenza della CTP, come riportata da quella della CTR, emerge ad esempio come vi fosse una frequente variazione delle sedi e dei luoghi d'esercizio, e la figura di responsabili prestanome, peraltro a fronte di durevoli rapporti fra la contribuente e tali società).

Il rilievo accordato dalla CTR alla produzione di due modelli F24 non è giustificato, dal momento che gli stessi oltre che parziali vennero prodotti solo in sede di appello, rimanendo così ignoto se tali elementi vennero acquisiti al momento delle cessioni o successivamente (si ricorda che il PVC risale al 2008), laddove come detto gli elementi caratterizzanti lo stato soggettivo del cessionario devono essere riferiti al momento della cessione.

Nessun rilievo assume poi la riscontrata congruità dei prezzi e la regolarità formale delle operazioni, poichè il primo costituisce un elemento neutro ai fini della prova della buona fede, e la seconda è addirittura utilizzata proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. 19/12/2019, n. 33915).

Per l'ultimo indizio poi, costituito dalla dichiarazione dell'amministratore di una sola società, oltre che la parziarietà rilevata dalla stessa commissione e dal non essere stata la stessa raccolta nel contraddittorio, emerge anche la relativa contraddittorietà, posto che nello svolgimento del processo la stessa sentenza dà sì atto di dichiarazioni valorizzate dalla CTP, ma nel senso che "i gestori di una delle società avevano ammesso la loro responsabilità precisando che i cessionari erano a conoscenza del sistema fraudolento e che partecipavano agli acquisti con somme date in anticipo", mentre solo nell'atto di appello si sarebbe invece ritenuto da parte della contribuente che "le dichiarazioni dei gestori, ritenute tanto rilevanti dalla CTP, erano rilasciate dai gestori di una sola società e senza alcuno specifico riferimento alla M. - non si comprende come potessero ritenersi affidabili (...) le dichiarazioni rese da tali soggetti militavano a favore di operazioni reali...". Orbene non solo si tratta di dichiarazioni ritenute inattendibili dalla stessa parte controricorrente e peraltro riportanti la partecipazione della contribuente alla frode, ma il loro "militare" a favore della natura effettiva delle operazioni costituisce una deduzione della difesa della contribuente, che ben si evince dalle difese spese anche in questa sede, laddove si

ritiene infatti come il fatto dell'anticipazione proverebbe l'effettività dell'operazione poichè "se il ruolo delle cedenti fosse stato meramente cartolare e remunerato con un modesto compenso...non ci sarebbe stata alcuna necessità di procedere a pagamenti anticipati" (pag. 17 del controricorso).

Risultando così assolto l'onere probatorio gravante sull'amministrazione e non invece quello, conseguente, del contribuente, il motivo merita accoglimento, non avendo la CTR fatto buon governo delle norme in tema di distribuzione dell'onere probatorio e di fondatezza della presunzione la cui violazione è stata denunziata.

6. Il secondo motivo è inammissibile. Pur non avendo espressamente motivato sul punto, la CTR ha chiaramente inteso accogliere integralmente l'appello come emerge dal dispositivo della decisione.

7. Il terzo motivo è fondato.

Con riferimento all'operazione con Autobusiness s.r.l. la CTR ha osservato che "circa il disconoscimento dei costi l'Ufficio non ha svolto alcuna attività ulteriore di controllo in relazione all'assegno emesso nei confronti della Autobusiness nonostante che il contribuente abbia espressamente dichiarato di averlo annullato".

La decisione è stata dunque assunta sulla base di una asserita dichiarazione, mentre la stessa parte controricorrente allega di avere prodotto (doc. 2 allegato al ricorso) una "reversale": tale documentazione andava esaminata al fine di verificare se essa dimostrasse la restituzione della somma.

Quanto al recupero di Euro 2.249,21 - considerata dalla CTR la relativa motivazione dell'atto impositivo come generica - nello stesso svolgimento del processo si dà atto di come l'Agenzia avesse dedotto precisi indici di non inerenza dei costi suddetti (mazzi di fiori, pranzi ecc.), come tali estranei all'attività di impresa, per cui appunto il giudizio di genericità non trova riscontro.

7. In definitiva il ricorso dev'essere accolto con cassazione della sentenza e rinvio alla medesima commissione in diversa composizione, cui va demandata anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte;

accoglie il ricorso relativamente ai motivi primo e terzo e cassa la sentenza rinviando alla commissione regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2022

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza