

# Sentenza del 05/03/2024 n. 9333 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

## Testo

### Intitolazione:

Penale tributario - IVA - Frode carousel - Dissequestro

### Massima:

In tema di frodi carousel l'adempimento dell'obbligazione tributaria che abbia determinato l'estinzione del reato e l'archiviazione del procedimento penale per la società che ha pagato non produce l'ulteriore vantaggio in favore dell'utilizzatore in termini di detraibilità IVA e il diritto al dissequestro dei beni sequestrati. Infatti, il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di queste attività, purché queste siano a loro volta soggette all'IVA, ma se sia dimostrato che il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e assolta venga invocato in modo fraudolento o abusivo, si deve negare il beneficio di tale diritto. Sebbene sia stato stabilito che, in caso di operazioni inesistenti, se non vi è la frode fiscale, è possibile la rettifica e la detraibilità dell'IVA per l'utilizzatore, laddove l'emittente abbia in tempo utile versato l'IVA, detto principio non trova applicazione nel caso di specie, in quanto l'adempimento dell'obbligazione tributaria ha comportato il vantaggio diretto e immediato dell'estinzione del reato e dell'archiviazione del procedimento penale per la cartiera che ha pagato, ma non ha prodotto l'ulteriore vantaggio in favore dell'utilizzatrice in termini di detraibilità dell'IVA e quindi di diritto al dissequestro. D'altra parte, non si configura una duplicazione di sanzioni, perché la cartiera emittente, che ha pagato, ha salvaguardato il suo patrimonio, mentre la capogruppo utilizzatrice semplicemente non gode di un beneficio fiscale, mancando i relativi presupposti.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

### Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza in data 22 maggio 2023 il Tribunale di Roma ha rigettato l'appello proposto da A.A. avverso l'ordinanza in data 13 febbraio 2023 del GIP del Tribunale di Velletri che aveva respinto l'istanza di parziale dissequestro delle somme di denaro, nella misura di Euro 395.214,00, già oggetto di sequestro preventivo nell'ambito di un procedimento per violazione

dell' art. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 a carico suo, come legale rappresentante della Gruppo SD Srl fino al 2021, del padre B.B., come amministratore di fatto della stessa società, e di altri.

2. La ricorrente eccepisce la violazione di legge perché il giudice penale non aveva considerato che la cartiera Job Service aveva regolarmente versato l'IVA, le sanzioni e gli interessi, ottenendo l'archiviazione del procedimento a suo carico per estinzione del reato, per cui, in virtù del principio di neutralità, la Gruppo SD, che aveva eterodiretto la cartiera e si era avvantaggiata delle fatture dalla stessa emesse per operazioni soggettivamente e in minima parte anche oggettivamente inesistenti relative alla intermediazione illegale di manodopera, aveva diritto alla corrispondente detrazione IVA con conseguente parziale dissequestro.

Richiama in suo favore la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, nonché la giurisprudenza della Corte di cassazione, civile e penale. Invoca, infine, l'applicazione del principio di proporzionalità, ai fini della corretta individuazione del profitto di reato.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è manifestamente infondato.

4. La ricorrente non contesta il fumus commissi delicti dell' art. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 , già oggetto di una predusione cautelare; contesta invece il mancato dissequestro parziale dei beni nella misura corrispondente all'IVA versata dalla cartiera emittente le fatture, e cita, a sostegno della sua tesi, la sentenza CGUE, Sez. I, 8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17 , che, in linea con la precedente sentenza 31 gennaio 2013 , Stroy Trans, C-642/11, ha affermato che il diritto nazionale, in ossequio al principio di neutralità dell'IVA, deve prevedere la possibilità di rettifica dell'IVA qualora l'emittente in mala fede della fattura relativa a un'operazione inesistente abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale e, in ossequio al principio di proporzionalità, non può punire la detrazione illegale di IVA con una sanzione pari all'importo della detrazione. Cita, nello stesso senso, Casso civ. n. 26515 del 2021 , Rv. 662280-01 e Casso civ. n. 10766 del 2023 , non mass., secondo cui la detraibilità dell'IVA non sarebbe collegata alla buona fede del contribuente, bensì all'eliminazione del rischio per le perdite fiscali e alla soddisfazione della pretesa dell'Erario, e contesta altresì il precedente di questa Sezione, n. 11633 del 02/02/2022 , Casanova, Rv. 28298501, perché, avrebbe mal interpretato la sentenza CGUE EN.SA.

5. La prospettazione difensiva, pur suggestiva, è fallace.

La giurisprudenza euro-unitaria ha sempre interpretato con estremo rigore le norme della direttiva IVA n. 112 del 2006 e, per quanto qui interessa, ha ribadito in plurime occasioni l'indetraibilità dell'IVA in presenza di operazioni inesistenti, in virtù dell' art. 168 della Direttiva 2006/112/CE , secondo cui il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'IVA di cui sono gravati i beni e servizi impiegati ai fini di "sue" operazioni soggette a imposta.

La sentenza EN .SA. ha chiarito che il diritto alla detrazione presuppone, dunque, che "le spese effettuate per l'acquisto di beni e servizi a monte facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle" (cfr. sent. del 6.09.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU

:C: 2012: 557, punto 36), precisando, più in generale, che "quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con le operazioni del soggetto passivo tassato a valle, con la conseguenza che il diritto alla detrazione non può nascere" ( sent. 27.06.2018 , SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, EU:C:2018:501, punto 36).

Anche di recente, la CGUE, nella sentenza 7 settembre 2023 , decidendo su domanda pregiudiziale del Tribunale tributario di Munster, Germania, nel caso Schutte contro Finanzamt Brilon, C-453/22, ha affermato al par. 19 che "Il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Il regime delle detrazioni è inteso infatti a esonerare interamente il soggetto passivo dall'IVA dovuta o assolta - nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, pertanto, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA ( sentenza del 6 febbraio 2014 , Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punti 30 e 31 e giurisprudenza . ivi citata)" e, al par. 24, che, "ove sia dimostrato,, alla luce di elementi oggettivi, che il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e assolta è invocato in modo fraudolento o abusivo, si deve negare il beneficio di tale diritto ( sentenze del 2 luglio 2020 , Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 38, e del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punto 28 e giurisprudenza ivi citata)".

In precedenza, nella sentenza 24 novembre 2022 , decidendo su rinvio pregiudiziale del Tribunale tributario di Norimberga, nel caso A contro Finanzamt M, C-596/21, aveva affermato che addirittura al secondo acquirente del bene doveva essere negata la detrazione se consapevole della frode, anche se si era verificata nella prima cessione, mentre nella sentenza 15 settembre 2022 , decidendo su rinvio pregiudiziale della Corte amministrativa suprema di Lituania, nel caso UAB HA-EN. contro Valstybine, C-227/21, aveva escluso la frode, nell'ipotesi in cui l'acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore era in difficoltà economiche o versava in stato d'insolvenza per cui non avrebbe potuto versare l'IVA.

6. Nella normativa nazionale, l'indetraibilità dell'IVA in presenza di operazioni inesistenti emerge con nettezza dalla lettura combinata degli art. 17 , 19 , 21 D.P.R. n. 633 del 1972 .

Per questo motivo, nel caso EN.SA., in cui vi erano state plurime e circolari cessioni infragruppo di energia elettrica che non avevano avuto uno scopo elusivo, ma solo la funzione di creare l'apparenza di un volume d'affari imponente per ottenere maggiori finanziamenti, la Commissione tributaria della Lombardia ha chiesto in via pregiudiziale alla CGUE di chiarire "Se, nell'ipotesi di operazioni ritenute inesistenti che non hanno determinato un danno all'Erario e non hanno arrecato alcun vantaggio fiscale al contribuente, la disciplina interna, risultante dall'applicazione dell'art. 19 (Detrazione) e 21, comma 7, (Fatturazione delle operazioni) del ( DPR n. 633/1972 ) e dell'art. 6, comma 6 , del D.Lgs. 471 del 18.12.1997 (Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni), è conforme ai principi (del diritto dell'Unione) in materia di IVA elaborati dalla (Corte) dal momento che la simultanea applicazione delle norme interne determina: a) la reiterata e ripetuta indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti dal cessionario per ogni transazione .contestata che riguarda il medesimo soggetto e la stessa base imponibile; b) l'applicazione dell'imposta ed il pagamento

del tributo per il cedente (e la preclusione della ripetizione dell'indebito) per le corrispondenti e speculari operazioni di vendita ritenute ugualmente inesistenti; c) l'applicazione di una sanzione pari all'ammontare dell'imposta sugli acquisti ritenuta indetraibile".

La CGUE, quindi, in un caso davvero peculiare in cui già il giudice nazionale aveva escluso la frode fiscale, ha affermato nel par. 36 che la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale che esclude la detrazione dell'IVA relativa a operazioni fittizie, imponendo al contempo ai soggetti che indicano l'IVA in una fattura di assolvere tale imposta, anche per un'operazione inesistente, purché il diritto nazionale consenta di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente di detta fattura, che non era in buona fede, abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, con l'ulteriore conseguenza che, per il principio di proporzionalità, non può applicarsi una norma di diritto nazionale che punisce la detrazione illegale dell'IVA con una sanzione pari all'importo della detrazione effettuata.

In altri termini, la CGUE ha stabilito che, in caso di operazioni inesistenti, se non c'è la frode fiscale, è possibile la rettifica e quindi la detraibilità dell'IVA per l'utilizzatore, laddove l'emittente abbia in tempo utile versato l'IVA.

7. La ricorrente invoca l'applicazione del medesimo principio al suo caso, ritenendo errata l'interpretazione contenuta nel precedente di questa Sezione, n. 11633 del 02/02/2022 , Casanova, Rv. 282985-01.

Tuttavia, non coglie un profilo decisivo della sentenza EN.SA., e cioè che la neutralizzazione del pericolo di perdita del gettito fiscale opera al di fuori della frode fiscale, mentre, nel caso in esame, non è contestato il *fumus commissi delicti* dell' art. 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 .

L'adempimento dell'obbligazione tributaria ha comportato il vantaggio diretto e immediato dell'estinzione del reato e dell'archiviazione del procedimento penale per la cartiera che ha pagato, ma non ha prodotto l'ulteriore vantaggio in favore dell'utilizzatrice in termini di detraibilità dell'IVA e quindi di diritto al dissequestro. La regola della indetraibilità in conseguenza della frode fiscale non è derogata. Né può invocarsi una violazione del principio di proporzionalità, perché, premesso che vi sono numerosi altri casi nell'ordinamento tributario in cui è negato al contribuente il beneficio della detrazione IVA o ne è ammessa una parziale, la scelta del legislatore nazionale di non consentire la detrazione ai soggetti che utilizzano le fatture recanti operazioni inesistenti è coerente con il meccanismo di funzionamento dell'IVA e con l'esigenza di approntare delle misure antielusive. E, d'altra parte, non si configura una duplicazione di sanzioni, perché la cartiera emittente, che ha pagato, ha salvaguardato il suo patrimonio, mentre la capogruppo utilizzatrice semplicemente non gode di un beneficio fiscale, mancando i relativi presupposti.

Non coglie nel segno l'argomento relativo alla riduzione della confisca in caso di pagamento, perché tale beneficio è riconosciuto a chi adempie formalmente, in. questo caso alla cartiera, e non si estende automaticamente alla capogruppo.

8. La ricorrente, peraltro, non si confronta con un altro argomento enunciato nell'ordinanza impugnata, e cioè che il PM aveva espresso parere negativo sull'istanza di dissequestro, perché la provvista con cui la cartiera aveva assolto il debito tributario proveniva dalla capogruppo che l'aveva acquisita in modo fraudolento, ottenendo l'erogazione di due mutui sul falso presupposto che fosse una piccola impresa e non una società con 900 dipendenti.

Tale circostanza, se provata nel giudizio di merito, è foriera di ulteriori negative conseguenze. Nelle operazioni infragruppo, in caso di crisi o insolvenza della capogruppo, aumentano i rischi di esposizione ad azioni creditorie, risarcitorie e revocatorie di eventuali pagamenti preferenziali, così mettendo in discussione anche la stabilità del risultato conseguito dalla cartiera sul piano tributario.

Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che il ricorso debba essere dichiarato inammissibile, con conseguente onere per la ricorrente, ai sensi dell' art. 616 cod. proc. pen. , di sostenere le spese del procedimento. Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13 giugno 2000, n. 186 , e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che la ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2023.

Depositata in Cancelleria il 5 marzo 2024.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza