

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 19 aprile 2018, n. 9721

Rilevato che

1. con sentenza n. 20/08/10 del 01/03/2010 la CTR del Friuli Venezia Giulia confermava la sentenza della CTP di Pordenone n. 56/01/07 che aveva accolto l'impugnazione della I. s.r.l. avverso due avvisi di accertamento concernenti, per quanto ancora interessa in questa sede, l'illegittima detrazione dell'IVA in relazione a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti relativamente agli anni d'imposta 2002 e 2003;

1.1. evidenziava la CTR che «il materiale probatorio offerto dall'Ufficio non conforta affatto la tesi propugnata in forza della quale la società I. non poteva non sapere delle frodi sottostanti l'acquisto delle autovetture usate da parte dei fornitori sottoposti ad indagine», atteso che «nessun elemento portato all'attenzione di questo Collegio, infatti, può condurre a ritenere fondata tale presunzione di conoscenza»;

1.2. in particolare, si sottolineava, da un lato, che «nessuna contestazione è stata avanzata circa l'effettivo assolvimento delle reciproche obbligazioni da parte dei contraenti» e, dall'altro, che le asserzioni dell'Ufficio «circa i prezzi di acquisto delle autovetture, in linea o meno con vari listini, non è sufficiente di per sé a provare la scientia fraudis»;

1.3. infine, si dava atto dell'esistenza di una sentenza penale che aveva assolto l'amministratore della società con riferimento agli stessi fatti, sicché della stessa non poteva non tenersi conto, pur non facendo stato nel procedimento tributario, con la conseguenza che l'assenza di consapevolezza in capo all'amministratore «manda assolta anche la società dalle contestazioni di natura tributaria avanzate in questa sede»;

1.4. la CTR concludeva, pertanto, che doveva negarsi la possibilità di procedere al recupero delle imposte nei confronti di I. s.r.l. «per il mancato assolvimento dell'onere probatorio in capo all'ufficio»;

2. con tempestivo ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR, dando atto che con riferimento ai rilievi relativi alle imposte dirette e alla deduzione dei costi per operazioni inesistenti era intervenuto provvedimento che aveva annullato parzialmente, in autotutela, l'avviso di accertamento con riferimento alle maggiori imposte IRPEG ed IRAP 2003, anche in ragione dell'assoluzione del legale rappresentante della I. s.r.l.;

3. la I. s.r.l. resisteva con controricorso e depositava memoria con costituzione di nuovo difensore.

Considerato che

1. va pregiudizialmente esaminata l'eccezione di difetto di interesse ad agire proposta dalla controricorrente, fondata sulle risultanze di un processo verbale di constatazione del 24/04/2008, depositato agli atti del giudizio di secondo grado, nel quale la Guardia di finanza avrebbe escluso qualsiasi responsabilità nella "frode carosello" in capo alla I. s.r.l., riconoscendo che la stessa avrebbe agito in maniera più che diligente;

1.1. sostiene la controricorrente che la fonte da cui traggono origine gli avvisi di accertamento, a seguito di tale processo verbale di constatazione, non sussisterebbe più;

2. l'eccezione è infondata;



2.1. basterà evidenziare che gli avvisi di accertamento non sono stati oggetto di annullamento in autotutela da parte dell'Agenzia delle entrate, che evidentemente ha fondato il proprio convincimento sugli elementi legittimamente tratti da altro processo verbale di constatazione, sicché deve ritenersi persistente l'interesse all'impugnazione, rientrando semmai il processo verbale di constatazione cui si riferisce parte controricorrente tra le fonti di prova;

3. con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate contesta un error in procedendo ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. per disapplicazione degli artt. 654 cod. proc. pen., 116 cod. proc. civ., 1, comma 2, 7, comma 4, e 36, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;

3.1. in buona sostanza, si ritiene che il giudice d'appello abbia fondato la propria decisione esclusivamente sull'accertamento contenuto nella sentenza penale di assoluzione, senza valutare autonomamente la condotta delle parti in riferimento alle altre prove raccolte, con particolare riguardo a quelle fornite dall'Ufficio;

4. con il secondo motivo di ricorso si lamenta ancora una volta un error in procedendo ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. per violazione degli artt. 1 e 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, in combinato disposto con gli artt. 654 cod. proc. pen. e 116 cod. proc. civ., evidenziando che la sentenza di appello avrebbe dedotto l'inconsapevolezza della frode da parte della I. s.r.l. unicamente dalla sentenza penale di assoluzione, valutata come unico elemento indiziante, e non già dal quadro probatorio complessivo, trascurando gli argomenti di prova forniti dall'Ufficio;

5. i due motivi possono essere congiuntamente esaminati in quanto attengono alla medesima questione e sono infondati;

5.1. dalla ricostruzione di parte ricorrente emerge con evidenza che l'errore in cui sarebbe incorsa la CTR è quello di avere considerato la sentenza penale di assoluzione dell'amministratore della I. s.r.l. come unico indizio in base al quale escludere, in capo alla società, la consapevolezza della frode, come se la stessa avesse valenza di giudicato nell'ambito del processo tributario;

5.2. tale ricostruzione non può, peraltro, essere condivisa, in quanto la CTR ha considerato la sentenza penale di assoluzione solo come uno degli elementi indiziari che hanno condotto al giudizio di inconsapevolezza della frode in capo alla I. s.r.l., leggendola unitamente al quadro probatorio complessivamente acquisito agli atti del procedimento;

si è affermato, infatti, da parte della CTR che nessun elemento portato all'attenzione del Collegio è in grado di far ritenere fondata la presunzione di conoscenza della frode: non il mancato assolvimento delle obbligazioni reciproche, essendo queste ultime state puntualmente assolte; e nemmeno le considerazioni circa le condizioni favorevoli di acquisto, di per sé non indicative della scientia fraudis;

5.3. deve, dunque, negarsi che la CTR abbia voluto applicare una regola di diritto che dia esclusiva rilevanza all'accertamento dei fatti contenuti in una sentenza penale di assoluzione e che non inserisca piuttosto gli elementi ricavabili da tale sentenza nel complessivo quadro indiziario ricavabile dagli atti processuali;

6. con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione degli artt. 1189, 2697 e 2729 cod. civ., 654 cod. proc. pen., 19, 21 e 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché del principio di effettività e di supremazia del diritto comunitario ex art. 17 della direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che grava sull'agenzia fornire gli elementi



indiziari secondo i quali il contribuente doveva conoscere la frode carosello, mentre grava sul contribuente la prova dell'inconsapevolezza della frode, non potendo essere valorizzata la semplice sentenza penale di assoluzione;

7. il motivo è fondato;

7.1. va premesso, in via generale, che nel caso in cui l'Amministrazione contesti che la fatturazione attenga ad operazioni (solo) soggettivamente inesistenti, cioè che la fattura sia stata emessa da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione in essa rappresentata (e della quale il cessionario o il committente è stato realmente destinatario), l'IVA, in linea di principio non è detraibile; l'imposta è stata, infatti, versata ad un soggetto non legittimato alla rivalsa, né assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta: non entrano cioè nel conteggio del dare ed avere ai fini IVA le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, in quanto tali fatture riguardano operazioni, per quanto lo riguarda, inesistenti, ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la "copertura" di prestazioni acquisite da altri soggetti (tra le altre, Cass. n. 5719 del 12/03/2007; Cass. n. 29467 del 17/12/2008; Cass. n. 23987 del 13/11/2009; Cass. n. 735 del 19/01/2010; Cass. n. 8132 del 11/04/2011; Cass. n. 7672 del 16/05/2012);

7.2. in relazione al tema delle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, sorge, tuttavia, l'esigenza della tutela della buona fede del contribuente, anche in applicazione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea. In particolare, il giudice comunitario ha ripetutamente affermato i seguenti principi (cfr. Cass. n. 24426 del 30/10/2013):

a) il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni;

b) il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA;

c) è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario;

d) peraltro, dalla formulazione dell'art. 168, lett. a), della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 emerge che, per poter beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o servizi invocati a base di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni o servizi siano forniti da un altro soggetto passivo;

e) la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla menzionata direttiva; i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione, e pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente;

f) un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione,



indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle;

g) ne consegue che è possibile negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni;

h) non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA; infatti, l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario;

i) l'amministrazione tributaria non può, d'altra parte, esigere in maniera generale che il soggetto passivo che intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato - al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte - verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo;

l) di conseguenza, dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni (cfr. CGUE 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04; CGUE 21 giugno 2012, Mahagében e Dóvid, C-80/11 e C-142/11; CGUE 6 settembre 2012, Tóth, C- 324/11; CGUE 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11; CGUE 31 gennaio 2013, Stroy Trans, C-642/11);

7.3. in applicazione della citata giurisprudenza, questa Corte ha avuto occasione di affermare che spetta, in primo luogo, all'Amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, provare, in base ad elementi oggettivi, 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, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione abbia assolto a tale onere probatorio, passa poi al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. n. 23560 del 20/12/2012; Cass. n. 25775 del 05/12/2014);



7.4. circa il contenuto di tale onere, deve darsi conto che recentemente CGUE 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14 è nuovamente intervenuta in materia, precisando che «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 è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che è 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»;

7.5. in buona sostanza, l'onere probatorio che si richiede all'Amministrazione finanziaria, è quello di provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, gli elementi oggettivi dai quali emerge 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, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale "inesistenza" del contraente;

7.6. nel caso di specie, la sentenza della CTR non ha fatto corretta applicazione della regola di diritto relativa alla ripartizione dell'onere della prova: invero, a fronte di tutta una serie di elementi oggettivi forniti dall'Amministrazione finanziaria (le ditte qualificate come cartiere non svolgevano attività di impresa e non versavano l'IVA, le cessioni dei beni avvenivano ad un prezzo inferiore a quello di acquisto, le autovetture venivano immesse sul mercato ad un prezzo addirittura inferiore a quello praticato dal fornitore UE), gravava sulla contribuente (e non già sull'Ufficio) la prova che la I. s.r.l. non potesse essere a conoscenza della frode utilizzando la normale diligenza richiesta ad un professionista del settore, non avendo alcuna rilevanza in proposito la circostanza che il legale rappresentante della società fosse stato assolto per difetto dell'elemento soggettivo (è evidente, infatti, che la circostanza che il legale rappresentante della società contribuente non fosse a conoscenza della frode non significa che egli non poteva non rendersi conto della stessa usando l'ordinaria diligenza);

8. con il quarto motivo di ricorso la ricorrente lamenta insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. sostenendo che l'assolvimento o meno delle obbligazioni da parte delle società cartiere non condizionavano in alcun modo l'anomalia dei prezzi delle merci scambiate, rendendo pertanto insufficiente la motivazione con riguardo alla scientia fraudis, intesa come fatto controverso;

9. il motivo è assorbito in relazione all'accoglimento del terzo motivo;

10. in conclusione, il ricorso va accolto limitatamente al terzo motivo, rigettati i primi due e assorbito il quarto; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo



accolto, con rinvio alla CTR del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta i primi due e dichiara assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria provinciale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

