



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE V CIVILE**

composta dai signori magistrati:

**Dott. Angelina-Maria Perrino**

**Dott. Paolo Catalozzi**

**Dott. Rosaria Maria Castorina**

**Dott. Gian Andrea Chiesi**

**Dott. Grazia Corradini**

ha pronunciato la seguente

**Presidente**

**Consigliere**

**Consigliere**

**Consigliere**

**Consigliere relatore**

Oggetto:

R.G.N. 10192/2013

Cron. 22094

CC-22/01/2021

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al numero 10192 del ruolo generale dell'anno 2013, proposto

**da**

**Agenzia delle Entrate**, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, elettivamente si domicilia

**- ricorrente -**

**contro**

(omissis), rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dall'avvocato (omissis) (omissis), elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. (omissis), in Roma, alla via (omissis)

**- controricorrente -**

546  
/ 2021 per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Basilicata, depositata in data 27 febbraio 2012, n. 27/2012;

sentita la relazione svolta dal consigliere Grazia Corradini nella camera di consiglio del 22 gennaio 2021.

## FATTI DI CAUSA

A seguito di una verifica fiscale eseguita dalla Guardia di Finanza di Matera era scaturito un processo verbale di constatazione, notificato a (omissis) in data 3 luglio 2007, attraverso cui erano emerse violazioni sostanziali in tema di omessa fatturazione ai fini IVA e imposte dirette per gli anni dal 1999 al 2005, l'omessa istituzione e tenuta delle scritture contabili e l'omessa presentazione dei modelli INTRA 2 per gli acquisti intracomunitari da parte del (omissis), il quale, come da indagini svolte e come risultante dalle dichiarazioni rese dagli acquirenti dei veicoli, aveva utilizzato per la commercializzazione di autoveicoli di provenienza comunitaria (Germania), al fine di produrre documenti fiscali falsi, alcune società, che erano risultate essere prive di qualsiasi organizzazione aziendale per l'assenza assoluta di risorse umane, dipendenti e mezzi e di qualsiasi capacità finanziaria e patrimoniale autonoma e non avevano adempiuto ad alcuna incombenza fiscale quali la (omissis), la (omissis), la (omissis), la (omissis) e la (omissis), mentre invece gli acquisti in Germania e le rivendite in Italia erano avvenuti di persona e per conto proprio da parte del (omissis) che si era organizzato per l'esercizio sistematico ed abituale del commercio di auto di provenienza tedesca nel corso di numerosi anni, provvedendo pure, in alcuni casi, a vendere direttamente in proprio le auto senza emissione di alcuna fattura. La Agenzia delle Entrate emise quindi nei confronti del (omissis), per quanto interessa nel presente giudizio, l'avviso di accertamento n. 88901BB00304, relativo ad IVA, IRPEF ed IRAP per l'anno 2003, con cui accertò il reddito imponibile, in relazione alle vendite eseguite, decurtando dai ricavi conseguiti sulla base delle dichiarazioni degli acquirenti il costo ottenuto utilizzando l'incidenza del ricarico medio per lo specifico anno, corrispondente alla media della percentuale - rilevata mediante l'applicativo RADAR - applicata singolarmente dalle ditte del settore del commercio di veicoli nella provincia di Matera, nonché la conseguente IVA evasa.

Il contribuente propose ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Matera deducendo, per quanto ancora interessa, la carenza di motivazione e di prova dell'accertamento perché fondato solo su sommarie informazioni raccolte in sede penale, la cui utilizzazione non era stata autorizzata dal GIP e di non avere comunque mai esercitato attività di impresa, bensì soltanto attività saltuaria di mediatore in sede di compravendita di autoveicoli di provenienza estera, mentre la sua attività principale era quella di lavoratore dipendente per una ditta di impianti idraulici, nonché, in via subordinata, che era illegittima la determinazione dell'imponibile mediante la applicazione di una percentuale di ricarico sul costo del venduto, in assenza di qualsiasi riscontro. Il ricorso fu accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Matera con sentenza n. 54/2/2009 che ritenne l'avviso di accertamento impugnato insufficiente e carente per assenza dei presupposti e di prova per affermare la esistenza di una frode fiscale a carico del ricorrente e per presumere la esistenza in capo allo stesso di una attività imprenditoriale di rivendita di autoveicoli con conseguenti ricavi, poiché l'Ufficio avrebbe avuto l'obbligo di compiere ulteriori atti di indagine, rispetto alle sommarie informazioni raccolte dalla Guardia di

Finanza, quali la verifica di movimenti bancari, bonifici, fatturazioni e documenti di trasporto, mentre il contribuente aveva, per converso, dimostrato di avere svolto attività di lavoro subordinato alle dipendenze di una ditta di impianti idraulici.

Il successivo appello proposto dalla Agenzia delle Entrate - con cui fu dedotto che era stato provato, attraverso le indagini della Guardia di Finanza, non solo che le operazioni si inserivano in un quadro riconducibile ad una frode carosello ricostruita mediante il controllo di altre società, specificamente indicate, che si erano rivelate meramente fittizie e create al solo scopo di interporre un soggetto per potere evadere l'IVA generata dalle operazioni di vendita dei veicoli provenienti dalla Germania, ma anche che il ricorrente era stato individuato, sulla base di numerose ed univoche testimonianze rese dagli acquirenti delle auto alla Guardia di Finanza, come il soggetto che, nell'ambito dell'esercizio di una professione abituale, ancorchè non esclusiva, di una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., ai sensi dell'art. 55 del DPR n. 917 del 1986, aveva offerto in vendita le auto e con il quale gli acquirenti avevano trattato in via esclusiva consegnandogli altresì il corrispettivo della vendita dei veicoli - fu respinto dalla Commissione Tributaria Regionale della Basilicata con sentenza n. 27/1/2012, depositata in data 27 febbraio 2012. La CTR rilevò che l'appello era infondato poiché la sentenza di primo grado non aveva negato la astratta sussumibilità anche della attività di mediazione nella compravendita di veicoli fra le attività imprenditoriali, bensì aveva correttamente affermato che mancava la prova dell'effettivo esercizio, da parte del ricorrente, di una attività imprenditoriale di compravendita di autoveicoli in quanto le dichiarazioni rese dagli acquirenti per il periodo dal 1999 al 2005 non erano state corroborate da indagini sui flussi finanziari collegati alle operazioni in tesi imponibili e le dichiarazioni in atti confermavano che l'attività del Sig. (omissis) era consistita anche, se non soprattutto, in una attività di mediazione ricavabile dai contratti di mandato commerciale in atti e dalla circostanza che per lo stesso periodo il D'Amore aveva svolto attività di lavoro subordinato, limitandosi per il resto a gestire singole operazioni di acquisto, su commissione dei potenziali clienti o su mandato di soggetti terzi, quale soggetto interposto, senza assunzione in proprio del rischio di impresa. La CTR ritenne altresì che la base imponibile fosse stata illegittimamente determinata sulla base di una percentuale di ricarico sul costo del venduto, indicata in misura assai elevata e non provata e che l'accertamento impugnato fosse, nel complesso, privo di adeguata motivazione e da ritenersi perciò illegittimo.

La Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, con atto notificato in data 10-16 aprile 2013, affidato a cinque motivi.

Ha resistito con controricorso il contribuente.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cpc, omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio costituito dalla omessa fatturazione della vendita di sette autoveicoli di provenienza comunitaria cedute, appunto, senza la emissione della relativa fattura da parte del



contribuente, il quale, in base alle dichiarazioni rese da sette informatori alla Guardia di Finanza, allegate al pvc notificato alla parte, per quanto riguardante la annualità in considerazione, aveva provveduto ad acquistare le vetture in Germania e le aveva poi rivendute in Italia ai clienti italiani senza emettere le relative fatture e senza contabilizzare i proventi dell'attività in questione, mai dichiarata al Fisco: il tutto nell'ambito di una frode carosello che, come risultante dal pvc della Guardia di Finanza e dall'atto di accertamento (all. 6 al pvc e pagg. 3-4 dell'accertamento, trascritte nel ricorso per cassazione), si era protratta per numerosi anni di seguito secondo il medesimo "modus operandi" nel cui ambito il sig. (omissis) acquistava all'estero le autovetture senza il pagamento dell'IVA in virtù del regime applicabile agli scambi comunitari e successivamente le rivendeva in Italia ai suoi clienti facendo fatturare la operazione ad una società cartiera (soggetto passiva Iva italiano) senza addebito di Iva, trattandosi di "operazione intracomunitaria" fra soggetti passivi IVA, ovvero, in alcuni casi, direttamente, senza emettere alcuna fattura poiché non possedeva partita IVA e non aveva mai dichiarato la attività di compravendita alla Amministrazione Finanziaria, pur avendo acquistato dal fornitore comunitario e venduto al cliente finale, effettuando tutti i pagamenti ed incassando i corrispettivi, cosicché l'IVA e le altre imposte non venivano versate, posto che la società cartiera non adempiva ad alcun obbligo fiscale ed il sig. (omissis), che effettivamente importava e commercializzava in Italia le vetture, risultava apparentemente estraneo alla operazione.

2. Con il secondo motivo deduce violazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cpc, degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600 del 1973 e 54 del DPR n. 633 del 1972, per avere la sentenza impugnata erroneamente applicato le regole sulla divisione dell'onere probatorio e sulla valenza indiziaria delle dichiarazioni rese ai verificatori da terzi al fine di comprovare la vendita diretta delle autovetture con riferimento alla fattispecie riconducibile alle cd. frodi carosello o alla cessione "in nero" di autovetture senza fattura da parte dell'effettivo cedente, poiché, una volta fornita dalla Amministrazione finanziaria, come nel caso in esame, la prova - anche attraverso presunzioni semplici, purchè dotate dei requisiti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza - della interposizione fittizia della società "cartiera" o "fantasma" nella operazione commerciale effettivamente posta in essere dal cessionario /committente con un diverso soggetto cedente/prestatore o, comunque, dello svolgimento diretto della attività di vendita da parte del sig. (omissis), il quale aveva trattato in via esclusiva con il cliente finale e ricevuto il corrispettivo, spettava al contribuente fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore (e cioè la società cartiera che aveva rilasciato la fattura) non era un mero soggetto fittiziamente interposto, che la operazione era stata realmente conclusa con esso e che il contribuente aveva avuto nelle operazioni un ruolo diverso da quello spettante dai riscontri investigativi; mentre invece la sentenza impugnata aveva erroneamente ritenuto che le dichiarazioni dei terzi acquirenti, acquisite dalla Guardia di Finanza, pur se altamente attendibili ed affidabili considerata la natura confessoria contra se, non fossero sufficienti a dimostrare l'esercizio di una attività di compravendita da parte del contribuente, in assenza di indagini sui conseguenti flussi finanziari che avrebbero dovuto provarle, senza poi considerare che la prova contraria spettante al ricorrente non era stata offerta,

posto che non poteva consistere nel rapporto di lavoro subordinato - che non era incompatibile con l'attività professionale di compravendita di autoveicoli - svolto a favore della propria moglie esclusivamente per gli anni 2004 e 2005.

3. Con il terzo motivo la Agenzia delle Entrate si duole, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cpc, di insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio costituito dalla ritenuta ricostruzione della base imponibile esclusivamente attraverso la individuazione di una percentuale di ricarico, apoditticamente affermata dalla sentenza impugnata per mera adesione alla tesi del contribuente, mentre invece dalla semplice lettura dell'accertamento e dalla difese svolte dall'Ufficio nel giudizio, risultava che il reddito omesso era stata determinato sulla base dei ricavi non dichiarati dal contribuente (ricostruiti attraverso le dichiarazioni rese dagli acquirenti) e della percentuale media del settore ricavata mediante l'applicativo RADAR, che era stato utilizzato quale criterio scientifico - matematico in relazione ai dati presenti nell'archivio informatico della Amministrazione Finanziaria, esclusivamente per ricavare il presunto costo sostenuto per l'acquisto delle autovetture provenienti dalla Germania.

4. Con il quarto motivo si sostiene, sempre in relazione alla contestazione da parte della sentenza impugnata del criterio utilizzato dall'Ufficio per la ricostruzione dei ricavi, omessa pronuncia sulla pretesa tributaria, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cpc ed in violazione dell'art. 112 cpc, per avere la sentenza impugnata, in spregio alla natura di "impugnazione - merito" del processo tributario, annullato l'accertamento per genericità e mancanza di prova sulla percentuale di ricarico utilizzata, ritenuta eccessiva, mentre invece il giudice tributario avrebbe dovuto rimodulare concretamente la pretesa impositiva nei limiti da lui ritenuti più aderenti ai fatti dedotti dalle parti nel giudizio.

5. Infine, con il quinto ed ultimo motivo di ricorso l'Agenzia deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, del cpc, violazione e / o falsa applicazione dell'art. 51 (ora 55) del TUIR n. 917 del 1986 per avere la sentenza impugnata ritenuto che il quadro probatorio si inserisse nella attività di mediazione ricavabile dai contratti di mandato commerciale in atti e dall'aver il (omissis) svolto attività di lavoro subordinato, senza considerare che, a prescindere dal "nomen iuris" dell'attività svolta dal (omissis), sia come mediazione oppure come commercio di vetture (attività quest'ultima emersa in causa), si trattava comunque di una attività portatrice di ricchezza che non era stata dichiarata al fisco in alcun modo e non poteva sfuggire alla tassazione, rientrando certamente nell'art. 2195 del c.c., richiamato dall'art. 55 del TUIR, in virtù del quale si intende per l'esercizio di imprese commerciali l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.

6. Sono fondati il primo, il secondo ed il quinto motivo di ricorso che possono essere esaminati congiuntamente poiché aggrediscono i diversi profili della ratio decidendi della sentenza impugnata in relazione alla qualificazione della attività svolta dal contribuente, quale attività produttiva di ricavi e di conseguenti redditi ed alla valutazione della prova e della divisione del relativo onere.



7. Appare in primo luogo corretta la deduzione, con il secondo ed il quinto motivo, del vizio di violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cpc., poiché, in tema di ricorso per cassazione, tale vizio consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa (v., per tutte, Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 - 01; Sez. L, Sentenza n. 16698 del 16/07/2010 Rv. 614588 - 01), come avvenuto nella specie, considerato che, in particolare, il secondo ed il quinto motivo di ricorso pongono proprio una questione di erronea ricognizione della fattispecie normativa astratta, relativa alle operazioni ritenute tassabili ai fini delle imposte dirette e da assoggettare ad IVA da parte dell'Ufficio ai fini fiscali e della interpretazione della regola che ne disciplina la prova e la divisione dell'onere probatorio, ancor prima ed indipendentemente dalla ricostruzione della fattispecie concreta che spetta esclusivamente al giudice di merito e su cui comunque la Agenzia ricorrente si è soffermata solo ai fini della ricognizione dei fatti della causa strumentali rispetto alle doglianze relative alla erroneità dei principi giuridici applicati dalla sentenza impugnata, in assenza, quindi, della mediazione derivante dalla valutazione delle risultanze di causa.

7.1. A tale stregua, il vizio di violazione di legge è stato quindi correttamente posto dalla Agenzia ricorrente con riguardo, in particolare, alla violazione degli artt. 2727 e 2697 c.c. che si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia erroneamente disconosciuto la prova presuntiva ed attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni (v., da ultimo, Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 26769 del 23/10/2018 Rv. 650892 - 01; Sez. 3 -, Sentenza n. 13395 del 29/05/2018 Rv. 649038 - 01), poiché, trattandosi della prova dell'esercizio, da parte del contribuente, di una attività rientrante fra quelle di cui all'art. 2195 del c.c., richiamato dall'art. 51 del TUIR nel testo vigente *ratione temporis* (ora art. 55 del TUIR), in virtù del quale si intende per l'esercizio di imprese commerciali lo svolgimento per professione abituale, *ancorchè non esclusiva*, di tutte le attività intermedie nella circolazione dei beni: in primo luogo, 1) restava irrilevante, al contrario di quanto ritenuto dalla sentenza impugnata, la qualificazione dell'attività ai fini della sua tassabilità che era collegata alla produzione di nuova ricchezza, così come restava irrilevante il fatto che in alcune successive annualità di imposta (2004 e 2005) il (omissis) avesse svolto anche una attività di lavoro alle dipendenze del proprio coniuge ritraendone un modesto lucro, posto che l'attività imprenditoriale restava tale pur se non esclusiva, mentre la sentenza impugnata aveva erroneamente basato la esclusione della prova della produzione dei redditi accertati e della conseguente IVA sull'esercizio, da parte del (omissis), di una attività di lavoro subordinato come tale idonea a contrastare la sussistenza di ricavi da attività di intermediazione nella circolazione dei beni; ed, in secondo luogo, 2) era stata violata la regola della valenza indiziaria delle dichiarazioni rese ai verificatori da terzi al fine di comprovare la vendita diretta delle autovetture con riferimento alla fattispecie riconducibile alle cd. frodi carosello o alla cessione "in nero" di autovetture senza fattura da parte dell'effettivo cedente, poiché, a fronte della prova della interposizione fittizia di una società "cartiera" o "fantasma" nella



operazione commerciale effettivamente posta in essere o, comunque, dello svolgimento diretto della attività di vendita da parte del contribuente, anche attraverso presunzioni semplici, purchè dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (quali le sommarie informazioni rese dagli acquirenti finali, corroborate dai riscontri investigativi risultanti dal verbale della Guardia di Finanze in ordine alla ricostruzione complessiva della frode che si era protratta per numerosi anni con modalità sempre più sofisticate, dal mancato pagamento dell'IVA e dalla mancata dichiarazione e contabilizzazione dell'attività svolta all'estero ed in Italia dal contribuente), spettava a quest'ultimo fornire la prova contraria che la società cartiera che aveva rilasciato la fattura non era un mero soggetto fittiziamente interposto e che la operazione era stata realmente conclusa con esso, ovvero che il contribuente aveva avuto nelle operazioni un ruolo diverso da quello risultante dai riscontri investigativi, mentre invece la sentenza impugnata aveva erroneamente ritenuto che le dichiarazioni dei terzi acquirenti, acquisite dalla Guardia di Finanza, non fossero sufficienti a dimostrare l'esercizio di una attività di compravendita, da parte del contribuente, in assenza di indagini sui conseguenti flussi finanziari che avrebbero dovuto provarle, pur non essendo una tale prova prevista da alcuna disposizione in aggiunta alla prova derivante da diverse attività investigative.

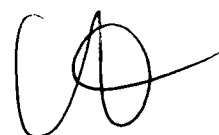
7.2. Come correttamente rilevato dalla Agenzia delle Entrate ricorrente, alla stregua dei criteri indicati dall'art. 39, comma 1, del DPR n. 600 del 1973 e dall'art. 54 comma 2 del DPR n. 633 del 1972, propri della tipologia di accertamento adottato nel caso in esame, che sono quelli presuntivi, incombeva infatti al contribuente, ex art. 2697 c.c., fornire la prova contraria in merito alla inesistenza dei ricavi ricostruiti attraverso le dichiarazioni rese dai sommari informatori ai verificatori, così come allegate e trascritte dal pvc e dal successivo accertamento impugnato nel giudizio, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi. Ed alla luce di tali principi il giudice di merito ha nella sostanza operato una inversione di tale onere laddove ha ritenuto che spettasse all'Ufficio provare - pienamente, addirittura con prova di rango superiore a quella indiziaria, come sopra indicata - la ricostruzione dei flussi finanziari generati dalle operazioni affermate dai sommari informatori, mediante la produzione di bonifici, fatture, contratti e documenti di trasporto (come risultante dalla sentenza di primo grado, trascritta nel ricorso, fatta propria dalla sentenza di appello), nell'ambito addirittura di una sorta di prova vincolata, della quale non vi è traccia nella normativa in esame, per cui in assenza della produzione in causa, da parte dell'Ufficio, della documentazione costituita dai contratti di vendita e di trasporto e dai mezzi di pagamento, mancherebbe la prova dello svolgimento della attività commerciale da parte del contribuente.

7.3. ~~7.3.~~ Questa Corte si è già occupata numerose volte di fattispecie analoghe a quella in esame ritenendo, con indirizzo ormai ampiamente consolidato, che, in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del

destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era 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 onere 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, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (v. Sez. 5 - , Sentenza n. 9851 del 20/04/2018 Rv. 647837 - 01 e successive conformi: Sez. 5 -, Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018 Rv. 651004 - 01; Sez. 5 -, Ordinanza n. 15369 del 20/07/2020 Rv. 658429 - 01).

7.4. Altrettanto consolidato è il principio per cui tale prova può essere data dalla Amministrazione Finanziaria anche mediante presunzioni, dotate di gravità, precisione e concordanza, restando invece priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture, quanto le evidenze contabili dei pagamenti, quanto, infine, l'inesistenza di un dimostrato vantaggio perché i prezzi di vendita erano conformi o superiori alla media di mercato. Si tratta, invero, di circostanze, le prime, già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente (e relative a dati e documenti facilmente falsificabili), e, l'ultima, perché riferita ad un dato di fatto esterno alla fattispecie tipica ed idoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode (v. Cass. n. 20059 del 2014 cit.; Cass. n. 428 del 14/01/2015; Cass. n. 29002 del 05/12/2017; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C277/14, sopra citata, che precisa che «in circostanze del genere il soggetto passivo deve essere considerato ... partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle»).

7.5. In siffatte ipotesi, in tema di IVA, ma analogamente in tema di imposte sui redditi, nelle c.d. "frodi carosello" - fondate sul mancato versamento dell'imposta incassata da società "cartiere" a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti, e successive rivendite anche attraverso l'interposizione di una o più società filtro ("buffers") - il meccanismo dell'operazione e gli scopi che la stessa si propone (acquisizione di materiali a prezzi più contenuti al fine di praticare prezzi di vendita più bassi, con alterazione a proprio favore del libero mercato), fanno infatti presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale, con la conseguenza che, in applicazione del relativo principio sancito dall'art. 17 della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, l'IVA assolta dal medesimo beneficiario nelle operazioni commerciali con la società filtro non è detraibile ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute e le relative fatture, al pari dell'intera documentazione contabile, sembrano perfettamente regolari trattandosi di mezzi normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 867 del 20/01/2010 Rv. 611768 - 01; v. ancora, Cass. Sez. 5 - ,





Sentenza n. 9851 del 20/04/2018 Rv. 647837 – 01; Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 27566 del 30/10/2018 Rv. 651269, e, da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 5339 del 27/02/2020 Rv. 657341 - 01).

7.6. Anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14, già citata) è consolidato il principio per cui, in tema di detrazione dell'IVA correlata ad operazioni inesistenti, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, può essere fornita dall'Amministrazione mediante presunzioni - come espressamente prevede l'art. 54, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione. E pure con la sentenza C-439/04 par. 59 Axel Kittel la Corte di Giustizia ha ritenuto che deve essere negata la detraibilità se l'operatore "sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA".

7.7. Alla luce di tali consolidati principi, cui si ritiene di dare continuità in questa sede, spettava quindi all'Ufficio dimostrare esclusivamente che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta posta in essere con operazioni commerciali preordinate, anche se vere, ad eludere l'imposizione fiscale, sulla base di elementi presuntivi sufficienti ed adeguati a ritenere provato lo scopo fraudolento, quali, ad esempio, il carattere fittizio delle operazioni commerciali effettuate tramite società cartiere (indipendentemente dalla loro effettiva realizzazione) destinate a concludere un piano illecito di sfruttamento di evasione IVA e la mancanza di una effettiva organizzazione aziendale delle società fornitrici; ma la sentenza impugnata non ha tenuto alcun conto di tali principi consolidati, trascurando completamente il contenuto del pvc e dell'accertamento, attraverso il quale era risultato, come peraltro si legge anche nella sentenza impugnata, a pagine 2 e 3 - laddove viene trascritta la tesi dell'Ufficio per la quale la frode carosello era stata dimostrata attraverso il controllo incrociato, operato dalla Guardia di Finanze, fra le dichiarazioni rese da decine di consumatori finali, che avevano acquistato le autovetture dal (omissis) al quale avevano versato il relativo prezzo e le società (omissis) srl, (omissis) e (omissis) che tali società erano risultate essere scatole vuote, create al solo scopo di interporre un soggetto fittizio al fine di evadere l'IVA e le imposte derivanti dalla vendita dei veicoli, alla quale sarebbe apparso in tal modo estraneo il (omissis) che non possedeva una partita IVA e che non aveva mai dichiarato al Fisco alcuna attività connessa al commercio di autovetture ed i relativi proventi.

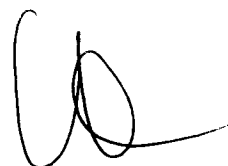
7.8. I suddetti principi sono stati violati dalla sentenza impugnata anche laddove ha concluso la argomentazione che ha portato all'annullamento dell'accertamento impugnato escludendo, in modo tranciante, che gli elementi adottati dall'Ufficio come prova della frode



carosello e della evasione dell'IVA - pacificamente mai versata da alcuno - e delle imposte sui redditi, consistenti nelle molteplici dichiarazioni concordanti dei consumatori, fossero prove sufficienti in mancanza di ulteriori atti di indagini dimostrativi dei flussi finanziari e quindi della produzione, in relazione a ciascuna operazione, dei bonifici e degli altri mezzi di pagamento, oltre che delle fatture e dei documenti di trasporto (in contrasto con i principi giurisprudenziali consolidati per cui documentazione contabile, pur se apparentemente regolare, è irrilevante, trattandosi di mezzi normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia ) e nel contempo ritenendo decisiva la prova contraria all'esercizio dell'attività imprenditoriale che avrebbe prodotto il contribuente alla luce della attività lavorativa subordinata dallo stesso svolta per un certo periodo alle dipendenze di una società gestita dalla moglie, in tal modo, violando, in contrasto con la interpretazione della normativa offerta da questa Corte e dalla Corte di Giustizia, per cui gli elementi indiziari convergenti indicati nel pcv e nell'accertamento e trascritti nella sentenza impugnata erano astrattamente idonei ad assolvere alla prova richiesta all'Ufficio, mentre sarebbe spettato al contribuente dimostrare la buona fede con cui aveva svolto le trattative ed acquistato la merce, ritenendo incolpevolmente che essa fosse realmente fornita dalla società interposta.

7.9. Nella fattispecie in esame, peraltro, il contribuente non ha mai neppure dedotto di avere operato in buona fede tenendo le trattative con le società fittizie, né ha negato di avere ricevuto i corrispettivi senza dichiarare i corrispondenti redditi e senza versare l'IVA, mentre si è limitato a sostenere che l'attività da lui svolta non era commerciale per cui non avrebbe dovuto dichiarare i redditi e l'IVA e che non era provata l'attività commerciale non potendo trarsi alcuna prova dalle mere dichiarazioni degli acquirenti finali dei veicoli e tale tesi è stata accolta dalla sentenza di primo grado, integralmente confermata e recepita per relationem dalla sentenza di appello, la quale ha erroneamente ritenuto - mediante una argomentazione completamente disallineata rispetto ai principi giuridici consolidati, sopra richiamati ed in contrasto con le diverse emergenze processuali risultanti dal p.v.c. redatto dalla G.d.F., riprodotto nel ricorso in parte qua per autosufficienza (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16469 del 21/06/2018 Rv. 649374 - 01; Sez. 5 -, Sentenza n. 9851 del 20/04/2018 Rv. 647837 - 01) - che nell'accertamento impugnato manca *"il relativo supporto probatorio per affermare a carico del ricorrente il compimento di una frode cd. carosello e per presumere l'esistenza in capo al medesimo di un'impresa commerciale di rivendita di autoveicoli foriera di un reddito di impresa...."* poiché la prova non poteva consistere nelle dichiarazioni degli acquirenti finali dei veicoli, occorrendo invece la produzione in causa di tutti i documenti contabili dimostrativi della operazione.

7.10. Sotto tale profilo appare fondato anche il quinto motivo di ricorso laddove si deduce violazione dell'art. 51 (ora art. 55) del TUIR per avere la sentenza impugnata escluso che il ricorrente avesse assunto il rischio di impresa per non essere state le dichiarazioni degli informatori corroborate dalla produzione della documentazione relativa ai flussi finanziari e per avere il sig. (omissis), per converso, dimostrato che aveva svolto attività di lavoro dipendente, poiché la sentenza impugnata ha, da un lato, riconosciuto che anche la attività



di mediazione o intermediazione era attività commerciale rientrante nell'art. 2195 c.c., come tale tassabile, il che appare indubbio poiché l'attività di mediazione è una attività imprenditoriale produttiva di reddito sotto il profilo fiscale, ma ha poi, dall'altro lato, sostenuto, contraddittoriamente, che l'attività di mediazione – dedotta dal contribuente e ritenuta dall'Ufficio - non sarebbe stata però tassabile sulla base di elementi irrilevanti, quali la mancata produzione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dei flussi finanziari e che il contribuente aveva svolto attività di lavoro subordinato; ciò in contrasto con la disposizione legislativa per cui l'attività è commerciale, ai sensi del DPR n. 917 del 1986, anche se la professione non è esclusiva, cosicché il contemporaneo esercizio di altra attività, quale può essere quella di lavoro subordinato, non esclude che si sia in presenza di un imprenditore commerciale.

8. Appare fondato pure il primo motivo di ricorso con cui la Agenzia delle Entrate, al fine di concludere l'esame della ratio decidendi posta dalla sentenza impugnata a sostegno dell'annullamento dell'accertamento impugnato, lamenta - con specifico riguardo alla annualità di imposta 2003, che qui viene in considerazione - omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio costituito dalla omessa fatturazione della vendita di sette autovetture di provenienza comunitaria cedute, appunto, senza la emissione della relativa fattura da parte del contribuente, che, in base alle dichiarazioni rese da due informatori alla Guardia di Finanza, allegate al pvc notificato alla parte, aveva provveduto ad acquistare le vetture in Germania e le aveva poi rivendute in Italia al cliente italiano senza emettere le relative fatture e senza contabilizzare i proventi dell'attività in questione, mai dichiarata al Fisco: il tutto nell'ambito di una frode carosello che, come risultante dal pvc della Guardia di Finanza e dall'atto di accertamento (all. 6 del pvc e pagg. 3-4 dell'accertamento, trascritte nel ricorso per cassazione per autosufficienza), si era protratta per numerosi anni di seguito secondo il medesimo "modus operandi" nel cui ambito il sig. (omissis) acquistava all'estero le autovetture senza il pagamento dell'IVA in virtù del regime applicabile agli scambi comunitari e successivamente le rivendeva in Italia ai suoi clienti facendo fatturare la operazione ad una società cartiera (soggetto passiva Iva italiano) senza addebito di Iva, trattandosi di "operazione intracomunitaria" fra soggetti passivi IVA, ovvero, in alcuni casi, direttamente, senza emettere alcuna fattura poiché il sig. (omissis) non possedeva partita IVA e non aveva mai dichiarato l'attività di compravendita alla Amministrazione Finanziaria, pur avendo acquistato dal fornitore comunitario e venduto al cliente finale, effettuando tutti i pagamenti ed incassando i corrispettivi, cosicché l'IVA e le altre imposte non venivano versate, posto che la società cartiera non adempiva ad alcun obbligo fiscale – tributario ed il sig. D'Amore, che effettivamente importava e commercializzava in Italia le vetture, risultava apparentemente estraneo alla operazione.

8.1. Premesso che, essendo stata la sentenza di appello depositata in data 27.2.2012, viene in considerazione il vizio di motivazione in base al testo previgente dell'art. 360, comma 1, n. 5, cpc, la sentenza impugnata non si è confrontata in alcun modo con i fatti storici dedotti dall'Ufficio, come sopra indicati, ma di cui non ha tenuto alcun conto ai fini della decisione ed in particolare del fatto che le operazioni si inquadravano nell'ambito di



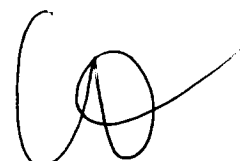
una frode carosello, per cui le società emittenti la fatture erano società "fantasma", essendo inesistenti nella sede dichiarata ed in qualsiasi altra sede ed essendo altresì prive di qualsiasi struttura, organizzazione o dipendenti ed anche fiscalmente, non avendo presentato alcuna dichiarazione fiscale e tanto meno versato alcuna imposta, il che era un fatto rilevante e decisivo per il giudizio ai fini della prova della circostanza che la società emittente era una società "fantasma" e quindi della qualificazione come inesistente della operazione, sulla base della consolidata giurisprudenza di questa Corte sopra richiamata; così come non ha tenuto conto del fatto storico che, con riguardo alla specifica operazione esaminata in relazione all'accertamento per l'anno di imposta in considerazione, era mancata la emissione di qualsiasi fattura da parte del (omissis) che pure aveva trattato direttamente con il venditore tedesco ed aveva poi ricevuto il corrispettivo della vendita dall'acquirente finale in Italia, senza dichiarare il corrispettivo e senza versare l'IVA.

8.2 Si è in presenza quindi della pretermissione da parte della sentenza impugnata di specifici fatti storici risultanti dall'accertamento trascritto nel ricorso per cassazione e dal pvc che era stato recepito dall'accertamento e che risulta ugualmente trascritto nel ricorso per cassazione, ai fini della autosufficienza del motivo, che si traduce nel vizio dedotto in giudizio con il primo motivo di ricorso.

8.3. Sul punto non si tratta, come sostiene il contribuente nel controricorso di un erroneo apprezzamento delle acquisizioni istruttorie con riguardo allo svolgimento, da parte del contribuente, della vendita in proprio ovvero a mezzo delle società intermediarie cui si era rivolto l'acquirente, che integrerebbe un vizio non sindacabile in sede di legittimità, bensì proprio, come correttamente rilevato dalla Agenzia delle Entrate, di omesso esame e di omessa motivazione su precisi fatti storici adottati dalla Agenzia delle Entrate con riguardo alla natura fittizia delle società intermediarie che si erano succedute nel tempo ed alla mancanza, in alcuni casi, di qualsiasi contabilizzazione e fatturazione delle vendite da parte del contribuente che le aveva poste personalmente in essere ricevendo il relativo corrispettivo.

9. Sono fondati anche i motivi 3 e 4, che possono essere ugualmente esaminati congiuntamente poiché attengono, entrambi, alla determinazione in concreto del reddito derivante dalla attività imprenditoriale e lucrativa svolta dal sig. (omissis), che è stato escluso dalla sentenza impugnata poiché basato dall'Ufficio su una percentuale di ricarico ritenuta eccessiva e non provata; il che avrebbe determinato l'illegittimità dell'intero accertamento anche per tale autonomo motivo.

9.1. Premesso che la sentenza impugnata ha riconosciuto che la attività svolta dal (omissis) sarebbe stata imprenditoriale e lucrativa e quindi tassabile, pur se in ipotesi si fosse trattato di attività di mediazione e non di acquisto dei veicoli poi rivenduti agli acquirenti finali di regola tramite società "cartiere", appare carente la motivazione della sentenza impugnata anche su un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituente una autonoma ratio decidendi, laddove si limita a sostenere che "la base imponibile è stata determinata dall'Ufficio sulla scorta di una percentuale di ricarico del 42% sul costo del venuto". Si tratta



infatti di una motivazione meramente apparente, che non si è confrontata con i fatti storici dedotti dall'Ufficio con l'atto di appello, risultanti dal pvc e dall'accertamento trascritti nel ricorso per cassazione ai fini dell'autosufficienza, per cui non esisteva alcuna base imponibile determinata attraverso l'applicazione di una percentuale di ricarico, bensì l'accertamento aveva ricostruito i costi in via presuntiva – in mancanza di qualsiasi documento contabile, mai tenuto dal (omissis) – traendoli dal margine di utile applicato dalla ditte che commerciavano in veicoli nella provincia in cui operava il ricorrente, desunto dall'applicativo RADAR per l'anno in considerazione.

9.2. La sentenza impugnata è poi incorsa anche nella violazione del principio giuridico per cui il giudice tributario, se ritiene eccessivo il giudizio di valutazione dei ricavi e dei costi e quindi la determinazione in concreto della base imponibile, reputata, come nella specie, troppo gravosa, deve decidere nel merito. E' infatti consolidato il principio per cui il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, quale è certamente quello attinente alla eccessiva gravosità dell'accertamento, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa al fine di verificare se essa sia fondata anche solo in misura parziale, così da ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (v., per tutte, da ultimo Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 18777 del 10/09/2020 Rv. 658860 – 01 e precedenti conformi).

10. La sentenza impugnata deve essere quindi annullata e la causa deve essere rimessa alla CTR della Basilicata per il riesame del merito, alla luce dei principi di diritti sopra indicati ed anche per la decisione sul carico delle spese del presente giudizio, *anche alla luce dell'art. 8 dell'art. 11.1512, come conservato*  
P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese a diversa sezione della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata.

Così deciso in camera di consiglio in data 22 gennaio 2021

Il Presidente

Dott. Angelina-Maria Perino

