

38012/21

AULA 'B'



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE** Oggetto

**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

\*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: **R.G.N. 7643/2012**

GIUSEPPE FUOCHI		Cron. <b>38012</b>
Dott. TINARELLI	- Presidente -	Rep.
Dott. GIANCARLO TRISCARI	- Consigliere -	Ud. 12/02/2021
Dott. ROBERTO SUCCIO	- Consigliere -	CC
Dott. PIERPAOLO GORI	- Consigliere -	
	- Rel.	
Dott. GIUSEPPE D'AURIA	Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 7643-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del  
Direttore pro tempore, elettivamente  
domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12,  
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,  
che la rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

2021

1190

**contro**

(omissis) SRL;

- *intimata* -

avverso la sentenza n. 3/2011 della  
COMM.TRIB.REG.MOLISE, depositata il  
31/01/2011;

udita la relazione della causa svolta nella  
camera di consiglio del 12/02/2021 dal  
Consigliere Dott. GIUSEPPE D'AURIA;

### Fatti di Causa

La vicenda giudiziaria trae origine dall'avviso di accertamento, emesso nei confronti della (omissis) srl, con cui l'agenzia delle entrate recuperava le detrazioni iva indebitamente fruite, ritenendo che quattro fatture ,rientrando nella fattispecie di frodi carosello, dovessero considerarsi soggettivamente inesistenti.

Avverso tale atto di accertamento era proposto ricorso, e la CTP lo accoglieva basandosi sulla regolarità degli atti fiscali (fattura di acquisto, fattura di rivendita e prezzo pagato ).

A seguito di appello proposto dalla Agenzia delle Entrate , la Ctr confermava la sentenza di primo grado .

Propone ricorso in Cassazione l'Agenzia Delle Entrate affidandosi ai seguenti motivi ,così sintetizzabili :

- 1)Violazione e falsa applicazione degli art 19 e 21 dpr 633\1972, degli artt. 2700 e ss cc e dell'art. 2730 cc in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cpc ;
- 2)Violazione dell'art. 36 2 c n. 4 e dell'art. 114 cost -omessa o comunque insufficiente ed illogica motivazione in relazione all'art. 360 n. 4 e\o 5 cpc .
- 3)violazione degli artt 21 , 2 c. e 54 dpr n. 633\1972. E degli artt. 2727 e ss nonché 2730 cc omessa o comunque insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 n. 3 e 5 cpc ).
- 4)violazione dell'art. 19 n. 633\1972 in relazione all'rt. 360 n. 3 cpc .

### Ragioni della decisione

Per una migliore trattazione è opportuno esaminare congiuntamente i primi tre motivi , sia perché strettamente collegati tra loro sia perchè in parte sovrapponibili , considerando la vicenda sotto vari profili connessi.


Con il primo motivo il ricorrente deduce che erroneamente il giudice di secondo grado abbia solo incentrato il proprio esame alla sola circostanza che l'unico responsabile del mancato

versamento dell'iva era il (omissis), da cui faceva scaturire la legittimità della detrazione operata dalla (omissis) , senza vagliare gli elementi dedotti per considerare che le fatture in questione fossero d qualificare soggettivamente inesistenti.

Con il secondo motivo deduce che la buon fede del cessionario non poteva dedursi solo dalla circostanza che le formalità prescritte erano state eseguite, in quanto chi opera in violazione di legge ha interesse a far risultare apparentemente regolare il rapporto commerciale. Con il terzo motivo deduce che la qualità di fornitore apparente si doveva dedurre proprio dalla confessione resa dal (omissis) , e dalle altre circostanze dedotte con l'accertamento.

Tali motivi vanno accolti .

Questa Corte ha più volte affermato che la prova per presunzioni costituisce una prova "completa", e quindi il giudice di merito nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli di individuare le fonti di prova, aveva l'obbligo di verificarne l'attendibilità dei fatti specificati dalla Agenzia , e se avessero i requisiti delle presunzioni . Chiaramente qui non si vuole mettere in discussione il potere del giudice del merito di affermare che i fatti adottati non abbiano i requisiti della precisione e gravità , sempre che egli fornisca del convincimento così attento una giustificazione adeguata e logicamente non contraddittoria . Nel caso il giudice del merito non ha fatto buon governo del potere discrezionale di valutazione delle prove, in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento. Infatti il giudicante si è limitato ad affermare



senza procedere ad una valutazione analitica e neppure complessiva di tutti gli elementi acquisiti , che l'agenzia aveva fatto ricorso a mere congetture . Né ha posto in relazione tra loro i singoli elementi indicati nell'accertamento, per eventualmente escludere che la combinazione di tali elementi fosse in grado di fornire una valida prova presuntiva. A fronte degli elementi di prova presuntiva forniti dall'amministrazione attraverso il richiamo del p.v. , ove considerati congrui dal giudice, viene poi a ricadere, quindi, sul contribuente l'onere di fornire la prova piena in ordine all'esistenza effettiva, delle prestazioni documentate dalle fatture in contestazione, e nel caso il giudice del merito pare aver tratto la prova a favore del contribuente dal solo fatto che fossero state emesse le fatture e che i pagamenti erano tracciabili. In particolare il ~~la~~corrente richiama analiticamente i vari punti del pv. dell'Ufficio di (omissis) (peraltro depositato da entrambi le parte nella fase di merito ) posto a fondamento dell'accertamento, da cui potevano trarsi elementi presuntivi circa la partecipazione della società (omissis) srl al meccanismo della indebita detrazione iva, sotto il profilo della violazione di legge e della motivazione apparente.

Sicuramente la CTR ha dato prevalenza agli aspetti formali del rapporto commerciale , e senza considerare rilevante che la confessione del (omissis) , che evidenziava come i pagamenti avvenivano prima della consegna delle autovetture e che la

vendita avveniva ad un prezzo inferiore a quello di acquisto dal cliente estero , che il suo guadagno derivava proprio dal mancato versamento dell'Iva .

Per quello che qui rileva, per consolidato orientamento giurisprudenziale, secondo cui il ricorso all'accertamento analitico-induttivo è legittimo quando, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, la contabilità dell'impresa possa considerarsi complessivamente inattendibile, perché configgente con i criteri di ragionevolezza, circa comportamento del contribuente. *Pertanto il giudice non poteva solo limitarsi ad affermare che le circostanze dedotte dalla Agenzia erano mere congetture , il che suona come disapplicazione di una legge, ma era obbligato a valutare se i fatti dedotti integrassero presunzioni semplici . In sintesi il giudice di appello , dando prevalenza abnorme al fatto che la contabilità appariva formalmente regolare, nel successivo approccio alla vicenda non ha valorizzato le circostanze che erano state evidenziate dall'Ufficio, ai fini dell'operatività delle presunzioni per l'accertamento, sul piano delle probabilità, del fatto ignoto, con il conseguente onere a carico del contribuente della prova contraria. Per quello che qui interessa, vero è che in ipotesi di fatture che l'Ufficio ritenga relative ad operazioni oggettivamente, o anche solo soggettivamente, inesistenti, l'amministrazione stessa (ordinanza n. 5873\2019 ) ha l'onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non*

*è stata posta in essere, o non lo è stata tra i soggetti che figurano nella fattura, ma non può mettersi in discussione che tale prova possa essere fornita anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'IVA, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, (analoga previsione è contenuta, per le imposte dirette, nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 39, comma 1, lett. d) (cfr. **Cass. 21953/07**, che fa riferimento alla possibilità che l'amministrazione produca elementi anche indiziari a sostegno della pretesa fiscale azionata).*

*Proprio la sussistenza di "indizi", che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni nella sfera dell'emittente delle fatture, deve indurre l'operatore avveduto ad assumere informazioni sul soggetto dal quale intenda acquistare beni o servizi. In difetto, non potrà che essere escluso - per le ragioni suindicate - il diritto del medesimo alla detrazione di imposta (C. Giust. CE, 21.6.12, cit.).*

- Nel caso nell'accertamento si dava atto che il (omissis) aveva confessato il suo ruolo di intermediario fittizio. Inoltre il giudice di appello ha escluso che i pagamenti anticipati dall'acquirente prima della consegna delle autovetture potessero essere considerati sintomatici della frode nonché della consapevolezza della società (omissis) circa il meccanismo fraudolento posto in essere. In via di principio le società interposte nell'acquisto con l'estero svolgono un ruolo ben preciso, in quanto queste ultime si accollano i debiti di imposta, poi non onorandoli, e poiché non*



*possiedono capitali da destinare alla attività di impresa , che è solo apparente , ricevono la provvista per lo svolgimento delle operazioni fraudolente proprio dall'utente finale . Né ha rilevato come le autovetture , siano state sempre consegnate direttamente dal fornitore comunitario alla (omissis) . Non appare normale tale prassi in quanto soprattutto per beni mobili di rilevante importo, in quanto l'imprenditore acquirente ,per una normale condotta diligente , ha interesse a verificare , se i beni consegnati non abbiano difetti e\o se siano conformi a quanto ordinato , proprio per poi procedere ad eventuale denuncia di vizi e difetti nei brevi termini previsti dalla legge in tema di compravendita, onde non rimanere privo di garanzia in caso di contestazione da parte del subacquirente .Il fatto che il pagamento avvenisse anticipatamente denota che (omissis) aveva una stretta cooperazione e fiducia nel (omissis) , che evidentemente "conosceva bene" , e quindi non poteva sfuggire che lo stesso non avesse alcuna sede operativa o struttura organizzativa , come specificato dalla Agenzia . Comunque appare difficile ipotizzare che la (omissis) non era edotto del meccanismo della frode carosello realizzata , in quanto tutti gli anelli della catena devono contribuire con il loro comportamento al raggiungimento del risultato, ed è quindi essenziale acquisire il consenso anticipato di tutti i protagonisti della vicenda . .Le modalità descritte dalla Agenzia si inseriscono in meccanismi frodati definiti come frodi carosello, caratterizzati da una pluralità di scambi e passaggi*




*fittizi ed imperniati sul ruolo delle cd. cartiere, cioè di mere "scatole vuote", il cui scopo è quello di emettere false fatture senza essere preposte ad alcuna reale attività economica, cui si aggiungono, nei meccanismi più complessi, anche le società cd. "filtro", che svolgono invece effettiva attività di scambio o intermediazione, e la cui funzione è solo quella di rendere più difficile l'individuazione degli autori dell'evasione. In via riassuntiva è opportuno premettere i principi di diritto affermati, in maniera oramai consolidata, da questa Corte, peraltro adeguandosi agli indirizzi interpretativi della Corte Europea. Pur essendo il diniego del diritto di detrazione un'eccezione al principio di neutralità dell'IVA, e quindi gravando sull'Amministrazione finanziaria che contesti la frode carosello a struttura triangolare (quella cioè che si sostanzia nella interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente e il cessionario), tale onere probatorio, può essere assolto anche con il ricorso a presunzioni semplici (purchè gravi, precise e concordanti), non solo con riferimento agli elementi di fatto attinenti al cedente ma anche circa la consapevolezza del cessionario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, senza che sia necessaria la prova della sua partecipazione alla condotta evasiva. Ma l'assolvimento di tale onere da parte dell'Amministrazione si può anche compendiare nella allegazione di elementi obiettivi e puntuali - integranti una presunzione semplice - in forza dei quali il contribuente*

*(cessionario dei beni o delle prestazioni) conosceva o avrebbe dovuto conoscere la sostanziale inesistenza del cedente, secondo i criteri della specifica diligenza professionale richiesta all'operatore economico ed avuto riguardo alle concrete modalità e condizioni di tempo e di luogo in cui si sono svolti i rapporti commerciali.*

*Nel caso la Ctr , non ha applicato il principio di diritto che detta prova possa ritenersi raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca attendibili indizi, idonei ad integrare una presunzione semplice, come prevede per l'IVA l'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, escludendo che fosse stato assolto l'onus ad opera dell'Amministrazione.*

*Nel caso, Ai fini della prova contraria da parte del contribuente di aver realmente concluso l'operazione con il cedente o di essere rimasto nell'ignoranza della fittizietà del soggetto cedente pur adoperando la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, <sup>ius cta</sup> non assume rilievo l'effettiva consegna delle merci, la regolarità della documentazione contabile o dei mezzi di pagamento adoperati, trattandosi di circostanze di regola adoperate per far apparire reale un'operazione fittizia, (Cass. 20/04/2018, n. 9851; Cass. 19/04/2018, n. 9721).*



*In altri termini , avendo l'Amministrazione finanziaria indicato i presupposti di fatto e le "ragioni giuridiche" che sorreggevano la pretesa , essendo stati puntualizzati gli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, ed essendo stati*

*nella fase contenziosa, mai contestati tali fatti stessi come del resto indicato in sentenza , in cui si esprimevano solo dubbi circa la conoscenza da parte della (omissis) , sebbene fosse il soggetto che poteva completare la frode .*

*In sostanza, in caso di emissione di fattura per operazioni inesistenti, l'IVA versata (come previsto dall'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972) alla non genuina controparte, va considerata (proprio per le finalità del complessivo sistema IVA) come "fuori conto", e quindi esclusa dal meccanismo di compensazione tra IVA "a valle" ed IVA "a monte" che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. n. 6229 del 2013). Pertanto i motivi 1,2 e 3 vanno accolti, rimanendo assorbito il quarto , in quanto la sentenza impugnata, ha sia obliterato i principi di diritto ma anche ha omesso di valutare analiticamente e poi complessivamente gli indizi adottati dall'ufficio con l'atto impositivo . Per effetto di tale accoglimento la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR di Campobasso , che provvederà anche alle spese del grado di legittimità*

P. Q.M

La Corte accoglie il ricorso e per l'effetto cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Ctr <sup>DEL 2015</sup> ~~di~~ CAMPOBASSO , in diversa composizione che provvederà anche per le spese di questo giudizio di legittimità .

Roma 12 02 2021

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
02 DIC 2021  
oggi, IL CANCELLIERE ESPERTO  
Margherita Occhipinti



*Handwritten signature or mark on the right margin.*