



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto: tributi
- accertamento
- IVA

Biagio Virgilio	Presidente -	
Giovanni La Rocca	Consigliere -	R.G.N. 23882/2014
Giuseppe Fuochi Tinarelli	Consigliere -	Cron.
Angelina Maria Perrino	Consigliere -	CC 17/05/2022
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23882/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– *ricorrente* –

contro

(omissis) **SRL** (C.F. (omissis)), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) in virtù di procura speciale in calce al controricorso e dall'Avv. (omissis) in virtù di procura speciale in data 22 marzo 2022, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv.

(omissis) in (omissis)



– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, n. 318/03/14 depositata in data 25 febbraio 2014

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 17 maggio 2022.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente (omissis) SRL, esercente l'attività di costruzione di edifici, ha separatamente impugnato due avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta 2005 e 2006, con i quali – a seguito di PVC del 4 maggio 2009 – venivano disconosciuti – per quanto qui ancora rileva – acquisti relativi a operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti, con recupero di IRES, IRAP e IVA, oltre sanzioni. Per quanto qui rileva, l'Ufficio disconosceva (per il solo anno 2005) inerenza e la certezza dei costi relativi a fatture di acquisto dall'impresa individuale (omissis), stante l'assenza di documentazione fiscale e di operatività dell'emittente, nonché i costi per fatture di fornitura di mobili provenienti dalle società (omissis) SRL e da (omissis) SCARL in quanto società non operative.

2. La società contribuente ha dedotto l'insussistenza di elementi dotati di pregnanza presuntiva, ritenendo – quanto all'avviso di accertamento relativo al 2005 – di essere estranea alle frodi perpetrate dai propri fornitori e, quanto all'accertamento relativo al 2006, deducendo che le operazioni contestate fossero effettivamente esistenti.

3. La CTP di Cosenza, con separate sentenze, ha rigettato i ricorsi della società contribuente in relazione ai menzionati rilievi.

4. La CTR della Calabria, con sentenza in data 25 febbraio 2014, previa riunione degli appelli della società contribuente, li ha accolti in relazione alle menzionate fatture di acquisto. In particolare, il giudice



di appello ha ritenuto che non fosse rilevante l'assenza di documentazione fiscale dei soggetti emittenti, né fossero rilevanti la mancata contabilizzazione delle operazioni e l'assenza di svolgimento di attività presso l'indirizzo di sede dichiarato dagli emittenti, in quanto non vi era stato accertamento circa l'esistenza delle operazioni imprenditoriali sottostanti.

5. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a un unico motivo, cui resiste la società contribuente con controricorso e memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 54, secondo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 2697 cod. civ., nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto non provata da parte dell'Ufficio l'inesistenza delle operazioni sottostanti l'emissione delle fatture di acquisto delle menzionate imprese fornitrici. Il ricorrente deduce che l'Ufficio può limitarsi ad addurre un quadro indiziario dotato di pregnanza presuntiva ai fini della prova dell'inesistenza delle operazioni sottostanti, a fronte del quale insorge l'onere del contribuente di provare l'esistenza delle operazioni sottostanti, onere che non può ridursi alla prova del pagamento delle prestazioni sottostanti. Deduce, nello specifico, il ricorrente che l'impresa individuale (omissis) fosse priva di organizzazione e non avesse mai presentato le dichiarazioni dei redditi, per cui le fatture in oggetto si sarebbero dovute ritenere soggettivamente inesistenti. Quanto alle società (omissis) e (omissis), l'Ufficio deduce di avere addotto elementi indiziari circa l'inesistenza di struttura organizzativa delle emittenti al fine di dedurre l'inesistenza oggettiva delle operazioni sottostanti. Deduce, pertanto, l'erroneità della



sentenza impugnata nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto che gli elementi addotti non fossero dotati di pregnanza indiziaria circa l'inesistenza delle operazioni sottostanti.

2. Va preliminarmente rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso, non costituendo il gravame revisione del ragionamento decisorio in fatto ma falsa applicazione delle norme che presidiano la ripartizione dell'onere probatorio in caso di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti.

3. Il ricorso è fondato in relazione ai profili dedotti. Quanto alle operazioni oggettivamente inesistenti, secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, una volta che l'Amministrazione finanziaria dimostri, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA, nonché in relazione alla deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. A tal fine, è sufficiente che l'Amministrazione assolva l'onere della prova che l'emittente è una «cartiera» o una «società fantasma», ciò essendo gravemente indiziario della oggettiva inesistenza delle operazioni, spettando poi al contribuente provare l'effettiva esistenza delle operazioni sottostanti; né tale onere può ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass., Sez. V, 5 luglio 2018, n. 17619; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27554; Cass., Sez. V, 27 novembre 2019, n. 30937; Cass., Sez. V, 18 ottobre 2021, n. 28628; Cass., Sez. V, 15 febbraio 2022, n. 4826; Cass., Sez. VI, 22 marzo 2022, n. 9304; Cass., Sez. V, 12 aprile 2022, n. 11737). Nel qual caso, la derivazione dei costi da una attività che è espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività



dell'impresa, propria delle operazioni oggettivamente inesistenti prive del rapporto sottostante, comporta il venir meno dell'ineffettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale (Cass., Sez. V, 19 dicembre 2019, n. 33915).

4. Parimenti, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass., 20 dicembre 2021, n. 40690; Cass., Sez. V, 17 agosto 2021, n. 22969; Cass., Sez. V, 3 agosto 2021, n. 22107; Cass., Sez. V, 20 luglio 2021, n. 20648; Cass., Sez. V, 8 luglio 2021, n. 19387; Cass., Sez. VI, 11 novembre 2020, n. 25426; Cass., Sez. V, 20 luglio 2020, n. 15369; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2019, n. 5873; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., Sez. V, 24 agosto 2018, n. 21104; Cass., Sez. V, 20 aprile 2018, n. 9851; Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9721; Cass., Sez. U., 12 settembre 2017, n. 21105).

5. Ciò in quanto l'evasione tributaria ai fini IVA si configura anche nel caso in cui un soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi e, in particolare, con il proprio acquisto, a 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 cessione (Corte di Giustizia UE, 18 maggio 2017, Litdana, C624/15, punto 33; Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2014, N. 1272 .G. 6di 11 Est. F. Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 e C-164/13, punti 49 e 50; Corte di Giustizia UE, 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punti da 38 a 40; Corte di Giustizia UE, 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punto 54; Corte di Giustizia UE, 21 giugno 2012, Mahagében e David, C-80/11 e C/142/11, punto 46; Corte di Giustizia UE; 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C- 439/04 e C440/04, punti 45, 46, 56), ragione per cui è esigibile da un accorto operatore commerciale che adotti tutte le misure che gli si possa ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una evasione di imposte (Corte di Giustizia UE, 17 dicembre 2020, n. Bakati Plus, C-656/19, punto 80; Corte di Giustizia UE, Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 28 marzo 2019, Vin, C-275/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, punto 41; Corte di Giustizia UE, Litdana, cit., punto 34).

6. Nella specie, l'Amministrazione finanziaria ha addotto per le fatture di acquisto emesse dagli emittenti (omissis) ed (omissis) un quadro indiziario che dimostrava l'inesistenza di struttura organizzativa e il mancato assolvimento degli obblighi fiscali da parte delle menzionate imprese emittenti, come accertato dalla stessa sentenza impugnata, per cui incombeva alla contribuente provare che le operazioni sottostanti fossero state effettivamente svolte. La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che l'Ufficio non ha addotto elementi circa l'esistenza delle operazioni



sottostanti (il cui onere incombe sul contribuente), non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

7. Parimenti, l'Ufficio ha addotto elementi dai quali risultava – secondo le deduzioni dell'Ufficio – che le fatture dell'impresa (omissis) fossero soggettivamente inesistenti, adducendo un quadro indiziario che mostrava consapevolezza del cessionario della insussistenza soggettiva dell'emittente (insussistenza oggettiva dell'impresa presso la sede, dichiarazioni del titolare, mancato utilizzo della partita iva), per cui era onere del giudice tributario accertare che il contribuente avesse dimostrato di avere adottato ogni opportuna cautela al fine di non partecipare a una frode IVA.

8. Il ricorso va, pertanto, accolto e la sentenza impugnata cassata, con rinvio alla CTR *a quo* per l'esame delle prove contrarie addotte dalla società contribuente, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, a sostegno dell'esistenza delle operazioni sottostanti e, quanto alle operazioni soggettivamente inesistenti, per l'esame della prova contraria circa l'adozione da parte della contribuente delle misure adottate che si rendano esigibili da un accorto operatore commerciale al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una evasione di imposte; al giudice del rinvio è demandata anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Calabria, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 17 maggio 2022

Il Presidente
Biagio Virgilio

