



25575/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto:
iva- operazioni soggettivamente
inesistenti – reverse charge -

Composta da:

Angelina-Maria Perrino	- Presidente -	R.G. n. 26303/2014
Tania Hmeljah	- Consigliere -	Cron. 25525
Francesco Federici	- Consigliere -	
Filippo D'Aquino	- Consigliere -	
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	CC – 13/07/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26303 del ruolo generale dell'anno 2014
proposto da:

(omissis) , in persona del legale rappresentante, rappresentata e
difesa dagli Avv.ti (omissis) per
procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliata in
(omissis) 6, presso lo studio dell'Avv. (omissis)
;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso
i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

26303
/2022

94

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 4058/52/2014, depositata in data 28 aprile 2014;

udita la relazione svolta in camera di consiglio del 13 luglio 2022 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

considerato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società] (omissis) un avviso di accertamento, relativo all'anno 2006, con il quale aveva contestato l'illegittima deduzione dei costi e l'indebita detrazione Iva sulle operazioni di acquisto di rottami e materiali di recupero in quanto soggettivamente inesistenti; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli; avverso la sentenza del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: le operazioni di acquisto di rottami e di materiali di recupero, compiute mediante inversione contabile, erano da considerarsi fraudolente, avendo la società acquistato da una società cartiera a prezzi più contenuti al fine di praticare prezzi di vendita più bassi e tale comportamento presupponeva la conoscenza della frode; la negazione del diritto alla detrazione era legittima anche nel caso di specie in cui era stato applicato il regime dell'inversione contabile;

la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso;

ritenuto che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa

applicazione degli artt. 112 e 115, cod. proc. civ., in quanto, pur essendo stato contestato, con l'avviso di accertamento, che le operazioni erano soggettivamente inesistenti, il giudice del gravame ha erroneamente applicato la disciplina relativa alle operazioni oggettivamente inesistenti, in particolare, ai fini della illegittima detrazione e dell'onere della prova, principi non conferenti;

il motivo è infondato;

la pronuncia censurata ha evidenziato, in primo luogo, che la pretesa dell'amministrazione finanziaria aveva riguardo ad operazioni soggettivamente inesistenti e che la società aveva *"aderito ad un meccanismo fraudolento, quale beneficiaria finale di acquisti da una società cartiera di materiali a prezzi più contenuti al fine di praticare prezzi di vendita più bassi, con alterazione, a proprio favore, del libero mercato"*;

la premessa di fondo, quindi, dal quale si è poi sviluppato il ragionamento logico giuridico seguito, si basa sulla natura soggettivamente inesistente dell'operazione, in piena corrispondenza con quanto riportato nell'avviso di accertamento a fondamento della pretesa;

procedendo sulla base di tale premessa, il giudice del gravame ha, quindi, ragionato in ordine alla consapevolezza della frode e di partecipazione all'accordo fraudolento e, conseguentemente, sulla inesistenza, anche in tale ipotesi, del diritto alla detrazione dell'iva, avendo la contribuente violato la disciplina sostanziale dell'inversione contabile registrando fittiziamente l'iva nel registro degli acquisti e delle vendite, posto che l'acquisto non proveniva dal reale fornitore, presupposto necessario ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione;

la decisione del giudice del gravame, dunque, è del tutto coerente con le ragioni della pretesa, sicchè non può ragionarsi in termini di errata valutazione del fatto costitutivo della pretesa, come invece dedotta dalla ricorrente;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione o per non avere applicato la previsione di cui all'art. 8, d.l. n. 16/2012 in materia di deducibilità dei costi;

in particolare, evidenzia parte ricorrente che erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto che, pur essendo l'operazione soggettivamente inesistente, i costi erano indeducibili per le medesime ragioni per le quali non poteva essere riconosciuta la detraibilità dell'iva, violando, in tal modo, la disciplina di cui all'art. 8, comma 1, d.l. n. 16/2012;

il motivo è fondato;

con riferimento alla questione della deducibilità dei costi in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, questa Corte ha già avuto occasione di rilevare, tenuto conto della previsione contenuta nell'art. 8, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, che, poichè nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati, di regola (e salvo il caso, ad esempio, in cui il "costo" sia consistito nel "compenso" versato all'emittente il falso documento), non sono stati utilizzati direttamente per commettere il reato ma, nella maggior parte dei casi, per essere commercializzati, non è più sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perchè non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi a dette operazioni, essendo necessaria solo la verifica della concreta deducibilità dei costi stessi in relazione ai requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità (Cass. civ., 20 giugno 2012, n. 10167; Cass. civ., 30 ottobre 2013, n. 24426; Cass. civ., 17 dicembre 2014, n. 26461; Cass. civ., 7 dicembre 2016, n. 25249; Cass. civ., 21 febbraio 2020, n. 4645);

il giudice del gravame non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi, avendo negato il diritto alla deduzione dei costi comunque sostenuti per operazioni soggettivamente inesistenti, dovendo,

invece, solo verificare la competenza, l'inerenza, la certezza, la determinatezza o la determinabilità, indipendentemente dalla acclarata sussistenza dell'elemento soggettivo;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 74, commi 7 e 8, d.P.R. n. 633/1972, e dell'art. 2697, cod. civ.;

in particolare, parte ricorrente censura la sentenza per avere ritenuto che il diritto alla detrazione dell'iva non poteva essere riconosciuto in quanto l'operazione era oggettivamente inesistente, mentre l'avviso di accertamento aveva qualificato la suddetta operazione come soggettivamente inesistente;

sotto tale profilo, evidenzia parte ricorrente che la disciplina dell'inversione contabile può essere ritenuta illegittimamente applicata solo in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, in cui, cioè, le operazioni non sono state mai eseguite, mentre la contestazione dell'amministrazione finanziaria era relativa al fatto che le operazioni fossero soggettivamente inesistenti;

evidenzia, inoltre, che il giudice del gravame non ha compiuto alcuna indagine in ordine alla prova della consapevole partecipazione ad una condotta evasiva, alterando, in tal modo, l'onere della prova gravante sull'amministrazione finanziaria;

il motivo è infondato;

si è già chiarito, in sede di esame del primo motivo di ricorso, che l'impostazione di fondo seguita dal giudice del gravame sia aderente alla prospettazione dell'amministrazione finanziaria, configurata nell'atto impositivo, relativa al fatto che la contribuente avesse compiuto acquisti per operazioni soggettivamente inesistenti;

non può, in tale contesto, ritenersi che vi sia stata una violazione delle regole di riparto dell'onere della prova: il giudice del gravame, dopo avere precisato che è onere dell'amministrazione finanziaria fornire validi elementi di prova presuntiva circa l'inesistenza delle operazioni, evidenzia che, anche nelle operazioni soggettivamente

inesistenti, una volta che l'amministrazione finanziaria fornisce validi elementi presuntivi in ordine alla inesistenza delle operazioni, è il contribuente che deve fornire la prova contraria;

in fatto, con riferimento alla ragione di censura prospettata con il presente motivo in ordine alla prova della consapevolezza, il giudice del gravame ha accertato che: *"sussiste la frode, nella fattispecie qui scrutinata, atteso che la (omissis) ha aderito ad un meccanismo fraudolento, quale beneficiaria finale di acquisti da una società cartiera di materiali a prezzi più contenuti, al fine di praticare prezzi di vendita più bassi, con alterazione – a proprio favore – del libero mercato. Tale comportamento presuppone la conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio"*;

in sostanza, il giudice del gravame ha ritenuto di potere desumere l'esistenza dell'elemento soggettivo della mancanza di buona fede della contribuente da specifici elementi fattuali (natura di società cartiera dell'emittente, vantaggi economici conseguenti all'acquisto a prezzi più contenuti);

ciò in linea con quanto precisato da questa Corte (Cass. civ., 20 aprile 2018, n. 9851) secondo cui, in via meramente esemplificativa, poichè la valutazione va in ogni caso ancorata alla concreta vicenda, può costituire elemento di rilevanza sintomatica, ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova in caso di contestazione soggettivamente inesistenti, anche l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore di mercato e che refluisce in questa stessa considerazione anche l'ipotesi di operazione triangolare "semplice", rispetto alla quale la sentenza n. 24426 del 2013 (cui hanno dato seguito Cass. n. 10120 del 21/04/2017, Cass. n. 3474 del 13/02/2018) aveva ritenuto che *"l'onere probatorio dell'amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (è, cioè, una cartiera), costituendo ciò, di per sè, elemento idoneamente sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, poichè l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti*

nella frode induce ragionevolmente ad escludere l'ignoranza incolpevole del contribuente";

infondato è anche il profilo di censura che si basa sulla considerazione che, qualora l'operazione sia stata eseguita mediante il meccanismo dell'inversione contabile, la negazione del diritto alla detrazione iva può dirsi legittima solo nel caso in cui l'operazione sia oggettivamente inesistente, mentre sarebbe da escludere in caso di operazione soggettivamente inesistente;

questa Corte (Cass. civ., 10 febbraio 2022, n. 4252), facendo richiamo alla pronuncia della Corte di giustizia (CGUE 11 novembre 2021, in causa C281/20, Ferimet SL), ha enunciato il seguente principio di diritto: *"In tema di IVA, e con riguardo al regime del reverse charge o inversione contabile, in applicazione dei principi di diritto enunciati dalla Corte di giustizia della UE, il diritto di detrazione dell'imposta relativa ad un'operazione di cessione di beni non può essere riconosciuto al cessionario che, sulla fattura emessa per tale operazione in applicazione del suddetto regime, abbia indicato un fornitore fittizio allorquando, alternativamente, il medesimo cessionario: a) abbia egli stesso commesso un'evasione dell'IVA ovvero sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione s'iscriveva in una simile evasione; b) sia semplicemente consapevole della indicazione in fattura di un fornitore fittizio e non abbia fornito la prova che il vero fornitore sia un soggetto passivo IVA";*

nella fattispecie, come detto, il giudice del gravame ha accertato che l'operazione invocata a fondamento del diritto alla detrazione si iscriveva in un meccanismo di evasione iva, con conseguente legittimità della pretesa e che la contribuente era consapevole dell'accordo fraudolento, dunque, in sostanza, era a conoscenza della fittizia indicazione in fattura del fornitore;

non sussiste, dunque, alcuna violazione di legge, diversamente da quanto postulato dalla ricorrente;

in conclusione, è fondato il secondo motivo, infondati i restanti, con conseguente accoglimento del ricorso e cassazione della sentenza con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio;

P.Q.M.

La Corte:

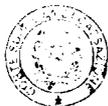
accoglie il secondo motivo, infondati i restanti, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il giorno 13 luglio 2022.

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
31 AGO 2022



oggi, _____
IL CANCELLIERE ESPEDITO
Vincenzo Pro Massimiliano Giambattisti