

Civile Ord. Sez. 5 Num. 34723 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 30/12/2019

2019

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9732/2013 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in
Roma, Via dei Portoghesi n. 12

- *ricorrente* -

contro

M.G.Cardiffusion s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,

- *intimata* -

1
Cons. Est. Luigi D'Orazio



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 164/32/2012, emessa depositata il 17 ottobre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 novembre 2019 del Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso presentato dalla M.G. Cardiffusion s.r.l. contro gli avvisi di accertamento emessi dalla Agenzia delle entrate nei confronti della contribuente, in relazione agli anni 2005, 2006 e 2007, per emissione di fatture da parte della fornitrice Eurogan per operazioni soggettivamente inesistenti, nell'ambito di una "frode carosello", con conseguente indetraibilità dell'Iva e indeducibilità dei costi. Il giudice di appello evidenziava, richiamando una sentenza di legittimità, che il meccanismo della frode carosello faceva presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale, che, però, i verificatori non avevano rilevato discordanze tra la contabilità della contribuente e quella della società fittiziamente venditrice, che nei confronti del legale rappresentante della contribuente era stato emesso decreto di archiviazione.
2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.
3. Resta intimata la società.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "nullità della sentenza – Violazione dell'art. 36 d.lgs. 546/1992. Vizio di motivazione apparente, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.", in quanto la motivazione resa dal giudice di appello è meramente apparente, non indicando la stessa i concreti elementi sui quali si fonda.

1.1. Il primo motivo è infondato.

Invero, la sentenza della Commissione tributaria regionale è stata depositata l'8-11-2012, con applicazione, quindi, della disciplina del vizio di motivazione di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., come modificato dal d.l. 83/2012, in vigore per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11-9-2012.

Per questa Corte, in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non è più deducibile quale vizio di legittimità il semplice difetto di sufficienza della motivazione, ma i provvedimenti giudiziari non si sottraggono all'obbligo di motivazione previsto in via generale dall'art. 111, sesto comma, Cost. e, nel processo civile, dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c.. Tale obbligo è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perché perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.. (Cass., n. 22598/18).

Si è chiarito, infatti, che il vizio motivazionale previsto dall'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., nella formulazione introdotta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, convertito in l. n. 134/2012, applicabile "ratione temporis", presuppone che il giudice di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, e si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa e obiettivamente incomprensibile", mentre resta irrilevante il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., n. 20721/18).

Nella specie, la motivazione, pur nella sua assoluta stringatezza, peraltro non priva di errori giuridici, è comunque presente nella sua forma minima, sicchè

non risulta meramente apparente. In motivazione, infatti, si evidenzia che la società contribuente ha fornito la prova della sua mancata partecipazione all'accordo simulatorio, desunta dalla regolarità della contabilità, corrispondente a quella della impresa fornitrice, con riferimento all'importo delle fatture ed alle modalità di pagamento delle stesse, oltre che dal provvedimento di archiviazione emesso nei confronti del rappresentante legale della società.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19 del d.p.r. 633/1972 e dell'art. 41 del d.l. 331/93, anche in combinato con l'art. 2697 c.c., nonché degli artt. 109 Tuir e 39 d.p.r. 600/73 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.", in quanto la concordanza della contabilità e l'assenza di responsabilità penale del legale rappresentante della società contribuente sono stati erroneamente ritenuti elementi idonei a comportare l'annullamento dell'avviso di accertamento. È stata, quindi, violata la disciplina del riparto dell'onere della prova in tema di frodi carosello, dovendo il contribuente provare non solo di non essere consapevole della frode ("non sapeva"), ma anche di avere adottato tutte le misure necessarie ad evitare di restare coinvolto nella stessa ("non lo possa sapere").

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta "l'omessa ovvero insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.", in quanto il giudice di appello ha dato rilevanza alla documentazione contabile, di cui la Corte di cassazione ha sempre affermato l'irrilevanza ai fini del decidere, in quanto nelle frodi carosello è verosimile che almeno apparentemente la documentazione sia regolare. Il decreto di archiviazione, poi, non vincola il giudice penale stante l'autonomia dei due processi e l'utilizzo in sede tributaria anche degli elementi presuntivi. Tale motivo, per la ricorrente, ove si ritenga che l'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., come modificato dal d.l. 83/2012, si applichi anche al processo tributario, può valere come "omesso esame circa un fatto decisivo per il

giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti e tale fatto è costituito dalla verifica della conoscenza o conoscibilità della frode da parte della società”.

3.1. I motivi secondo e terzo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

3.2. Invero, per questa Corte, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere (in tal senso anche Corte di Giustizia UE 22 ottobre 2015, causa C-277/14 PPUK; anche 15 luglio 2015, causa C-159/14 Koela -N; 15 luglio 2015, causa C-123/14 Itales; 13 febbraio 2014,, in causa C-18/13 Maks Pen Eood; 21 giugno 2012, in causa C-80/11 e C-142/11, Mahageben et David;), con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode. La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode (Cass., 28 febbraio 2019, n. 5873).

Pertanto, 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 (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27566; Cass., 24 agosto 2018, n. 21104; Cass., 14 marzo 2018, n. 6291; Cass., 28 marzo 2018, n. 7613).

L'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a dimostrare l'inidoneità operativa del cedente, ma deve dimostrare altresì che il cessionario quantomeno fosse in grado di percepire ("avrebbe dovuto") tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale operatore medio del settore (Cass., 6864/2016). Più in generale l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare (in base ad elementi oggettivi, anche presuntivi; Cass., n. 155044 e n. 20059 del 2014) che il cessionario o committente si trovasse di fronte a circostanze indizianti dell'esistenza di irregolarità nell'operazione.

3.3. Per questa Corte, poi, in tema di IVA, il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo - come ripetutamente affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenze 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04, 6 dicembre 2012, in C-285/11, 31 gennaio 2013, in C-642/11) - e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, nella seconda ipotesi, 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 l'operazione invocata a fondamento del diritto a



detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, fermo restando che, nelle ipotesi più semplici (operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare), detto onere può esaurirsi, attesa l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale, mentre in quelle più complesse di "frode carosello" (contraddistinta da una catena di passaggi, in cui sono riscontrabili fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, con strumentali interposizioni anche di società "filtro") occorre dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente (Cass., 30 ottobre 2013, n. 24426; in tema di frodi carosello vedi Cass., 26464/2018, che richiama Cass., 9721/2018 e Cass., 9851/2018).

3.4. Nella specie, secondo il giudice di appello, il meccanismo della frode carosello fa presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio da parte del beneficiario finale. Tuttavia, in tal modo, la Commissione regionale non ha fatto corretta applicazione del riparto dell'onere della prova in materia. Inoltre, in motivazione si è ritenuto che la società contribuente aveva fornito la prova della sua estraneità all'accordo simulatorio solo con il riferimento all'intervenuto provvedimento di archiviazione del procedimento penale a carico del legale rappresentante della società e sulla base della circostanza che i verificatori non avevano rinvenuto discordanze tra la contabilità della società e quella della società ritenuta fittiziamente venditrice, oltre che in base a "sufficienti prove atte a dimostrare la sua estraneità dai fatti ...ascritti".

In realtà, l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto indicare elementi indiziari idonei a dimostrare la conoscenza o conoscibilità della condotta illecita posta in essere dalla contribuente; mentre questa avrebbe dovuto fornire la prova contraria per dimostrare che, non solo non aveva consapevolezza dell'accordo simulatorio, ma anche che aveva adottato tutte le opportune cautele per informarsi sulla effettiva operatività della società fornitrice dei beni.

Il decreto di archiviazione è, poi, solo un mero indizio, mentre la contabilità

regolare costituisce proprio la modalità che gli imprenditori utilizzano per compiere le operazioni carosello e detrarre l'Iva oltre che dedurre le spese. Invero, per questa Corte il decreto di impugnabilità dell'azione penale (adottato ai sensi dell'art. 408 e segg. cod. proc. pen.) non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice civile (nella specie, del giudice tributario), poiché, a differenza della sentenza, la quale presuppone un processo, il provvedimento di archiviazione ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo a preclusioni di alcun genere (Cass., 13 aprile 2007, n. 8888; Cass., 18 aprile 2014, n. 8999). Nessun ostacolo all'accertamento dei fatti per cui è causa, dunque, può giungere da un provvedimento di archiviazione del procedimento penale, incardinato nei confronti della contribuente, in quanto tale atto non impedisce che sia valutato dal giudice civile.

Tra l'altro, nel giudizio tributario il materiale probatorio acquisito nel corso delle indagini preliminari con strumenti propri del procedimento penale è utilizzabile ai fini della prova della pretesa fiscale, in quanto l'atto legittimamente assunto in sede penale, poi trasmesso all'Amministrazione finanziaria, rientra tra gli elementi che il giudice deve valutare ai sensi dell'art. 63 del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass., 5 aprile 2019, n. 9493).

4. La sentenza deve, quindi, essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il secondo ed il terzo motivo; rigetta il primo motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 22 novembre 2019