

37889/22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi - IVA -
operazioni soggettivamente
inesistenti - giudicato esterno
- buona fede - presupposti

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Presidente -

Giacomo Maria Nonno

Consigliere -

R.G.N. 30002/2017

Filippo D'Aquino

Consigliere rel. -

R.G.N. 2112/2020

Giancarlo Triscari

Consigliere -

CC 06/12/2022

Andrea Antonio Salemme

Consigliere -

Cec. 37889

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30002/2017 R.G. proposto da:

ROMA S.r.l. in liquidazione

|
a
.
|
o

;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.

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

3975
2022

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio,
n. 2592/02/17 depositata in data 9 maggio 2017

nonché sul ricorso iscritto al n. 2112/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. _____) 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

ROMA S.r.l. in liquidazione (C.F. _____)

;

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio,
n. 6593/03/18 depositata in data 2 ottobre 2018

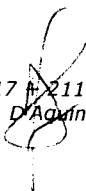
Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera
di consiglio del 6 dicembre 2022.

RILEVATO CHE

1. La società contribuente _____ ROMA S.r.l., dichiarata
fallita dal Tribunale di Roma, ha impugnato due avvisi di accertamento,
relativi ai periodi di imposta 2006 e 2007, con i quali – a seguito di PVC
- veniva recuperata IVA relativa all'utilizzo da parte della società
contribuente di fatture attinenti a operazioni soggettivamente
inesistenti in quanto emesse da società prive di organizzazione o da
soggetti interposti, con conseguente irrogazione delle relative sanzioni.

2. La CTP di Roma ha dichiarato inammissibile il ricorso.

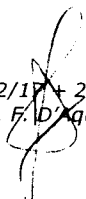
2 di 11



3. La CTR del Lazio, con sentenza in data 9 maggio 2017, ha rigettato nel merito il ricorso della società contribuente. Il giudice di appello ha ritenuto fondato l'accertamento dell'Ufficio, in costanza della inesistenza organizzativa degli emittenti, privi di sede statutaria e di beni strumentali, oltre che sconosciuti all'erario. Ha osservato il giudice di appello che la società contribuente non ha provato «l'effettività soggettiva» degli emittenti, non essendo sufficiente in proposito la prova del transito delle merci e del pagamento delle relative fatture. Ha, poi, rilevato il giudice di appello che l'Ufficio avrebbe offerto prova di «*incongruenze della gestione dei rapporti commerciali*», quali la comunicazione di sconto di fatture da parte degli istituti di credito in relazione a fatture mai emesse, l'esistenza di note di credito con indicazioni generiche, la non identificabilità degli effettivi beneficiari dei pagamenti, circostanze che non potevano sfuggire al controllo contabile della società contribuente. Ha, infine, ritenuto il giudice di appello che ai fini della buona fede in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, il contribuente deve fornire la prova della propria estraneità all'operazione fraudolenta, non essendo sufficiente in proposito la prova dell'effettività delle operazioni sottostanti, desunta dal transito delle merci e del pagamento delle fatture, trattandosi di circostanze inidonee a comprovare l'estraneità alla frode.

4. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, iscritto al n. 30002/2017 R.G., affidato a due motivi, cui resiste con controricorso l'ente impositore.

5. Dagli atti del fascicolo n. 2112/2020 R.G. emerge che la medesima società contribuente ROMA S.r.l. ha impugnato per revocazione la sentenza della CTR Lazio n. 2592/02/2017, oggetto del menzionato giudizio, deducendo l'erroneità della decisione impugnata per avere omesso di considerare l'avvenuta formazione di un giudicato esterno in relazione alle sentenze



532/10/15 e 279/35/13 della medesima CTR, relative ad altri e precedenti periodi di imposta.

6. La CTR del Lazio, con sentenza in data 2 ottobre 2018, ha accolto il giudizio di revocazione e ha conseguentemente accolto l'appello della società contribuente.

7. Propone, in questo caso, ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a un unico motivo, cui resiste la società contribuente con controricorso.

CONSIDERATO CHE

1.1. Con il primo motivo del ricorso n. 30002/2017 R.G. la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione o motivazione apparente a termini dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. e conseguente *error in procedendo* ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. Il ricorrente si duole, sul punto, del contrasto tra la pronuncia impugnata e altre precedenti decisioni assunte dalla CTR Lazio, passate in cosa giudicata e fondate sui medesimi presupposti impositivi, il cui omesso esame comporterebbe nullità della sentenza.

1.2. Con il secondo motivo del medesimo ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione e/o errata e falsa applicazione dell'art. 19 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la società contribuente non avrebbe provato la sua estraneità alla frode IVA. Deduce parte ricorrente che in caso di operazioni soggettivamente inesistenti oggetto della prova incombente sul contribuente è quello della diligenza dell'operatore commerciale, che consiste nell'avere adottato tutte le misure che si possano ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi l'estraneità alla frode IVA. Osserva, in particolare, il ricorrente che le operazioni commerciali sottostanti sarebbero comunque oggettivamente state effettivamente poste in essere e che

il ricorrente avrebbe adottato tutte le cautele necessarie richieste dalla prassi commerciale; deduce, inoltre, che non vi sarebbe prova di alcuna connivenza con gli autori della frode e che i prezzi di acquisizione non sarebbero stati inferiori a quelli di transazioni commerciali consimili.

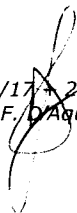
1.3. Con l'unico motivo del ricorso n. 2112/2020 R.G. l'Ufficio deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 395, n. 5, cod. proc. civ. e dell'art. 64 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere il giudice di appello rilevato in sede di revocazione la formazione del giudicato in relazione ai precedenti periodi di imposta, stante il principio dell'autonomia dei periodi di imposta. Il ricorrente si richiama alla giurisprudenza dell'Unione Europea, secondo cui il giudicato non può tradursi in una violazione dell'effettività dell'accertamento e della riscossione di tributi armonizzati. Osserva, in particolare, il ricorrente che i giudicati esterni formati in relazione ai precedenti periodi di imposta attenevano a rapporti con fornitori del tutto differenti rispetto a quelli oggetto della sentenza revocata.

2. Deve preliminarmente procedersi alla riunione dei due procedimenti – riunendosi il proc. n. 2112/2020 R.G. al proc. n. 30002/2017 R.G. - in conformità alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, secondo cui i ricorsi per cassazione contro la decisione di appello e contro quella che decide l'impugnazione per revocazione avverso la prima vanno riuniti in caso di contemporanea pendenza degli stessi in sede di legittimità; si ritiene in proposito che, nonostante si tratti di due gravami aventi ad oggetto distinti provvedimenti, la connessione esistente tra le due pronunce giustifica l'applicazione analogica dell'art. 335 cod. proc. civ., potendo risultare determinante sul ricorso per cassazione contro la sentenza di appello l'esito di quello riguardante la sentenza di revocazione (Cass., Sez. Lav., 6 luglio 2022, n. 21315; Cass., Sez. V, 27 dicembre 2018, n. 33415; Cass., Sez. V,

9 febbraio 2018, n. 3177; Cass, Sez. V, 5 agosto 2016, n. 16435), benché i due procedimenti mantengano reciproca autonomia (Cass., Sez. V, 27 giugno 2019, n. 17236).

3. L'esame del ricorso n. 2112/2020 R.G. risulta, pertanto, pregiudiziale al ricorso n. 30002/2017 R.G.; i due ricorsi vanno, peraltro, trattati congiuntamente, in quanto il primo motivo del ricorso n. 30002/2017 R.G. è speculare al ricorso successivo, mentre il secondo motivo del ricorso n. 3002/2017 R.G. impinge nel merito delle questioni del secondo ricorso. Va ricordato, in via generale, che secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'effetto vincolante del giudicato esterno in materia tributaria in relazione a imposte periodiche è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale (Cass. Sez. V, 4 marzo 2021, n. 5939), stante il principio della autonomia dei periodi di imposta (Cass., Sez. U., 25 marzo 2021, n. 8500).

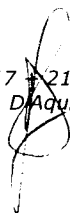
4. Tale principio è più marcato nelle controversie in materia di Iva, soggette al diritto dell'Unione, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale previsto dall'art. 2909 cod. civ. e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto; l'abuso del diritto è, difatti, considerato dalla giurisprudenza dell'Unione uno strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema di accertamento di imposta (CGUE, 16 luglio 2020, Cabinet de Avocat, C-424/19, punti 31 – 33; CGUE, 3 settembre 2009, Fallimento Olimpclub, C-2/08; Cass., Sez. V, 18 dicembre 2019, n. 33596; Cass., Sez. V, 14 giugno 2019, n. 16010; Cass., Sez. V, 20 luglio 2020, n. 15374). Osta, pertanto, al diritto dell'Unione l'applicazione del principio dell'autorità di cosa giudicata ove tale giudicato comporti una violazione del diritto dell'Unione; di tal che il principio del giudicato può



essere rimesso in discussione in sede di controllo giurisdizionale di un'altra decisione dell'autorità tributaria competente riguardante lo stesso contribuente o soggetto passivo, ma riguardante un esercizio di imposta distinto.

5. Sotto quest'ultimo profilo, deve ulteriormente osservarsi che il diritto dell'Unione osta sin anche a che, nell'ambito di una controversia relativa all'imposta sul valore aggiunto, un giudice nazionale applichi il principio dell'autorità di cosa giudicata non solo qualora tale controversia verta su un periodo d'imposta diverso da quello in cui si è formato il giudicato esterno, ma anche ove le due controversie non abbiano il medesimo oggetto (CGUE, C-424/19, cit.). Il che appare significativo ove venga in esame il tema della specificità della prova contraria che dovrebbe dare il contribuente ai fini dell'assolvimento dell'onere di provare la propria estraneità alla frode IVA commessa da altri membri della catena distributiva. L'onere della prova contraria del contribuente è, difatti, fondato sulla sussistenza di indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di un'evasione secondo le circostanze del caso di specie, in base alle quali un accorto operatore sarebbe obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità (CGUE, 1° dicembre 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, punto 49; CGUE, 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, punto 60).

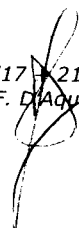
6. Tale è il caso del giudizio relativo a operazioni soggettivamente inesistenti oggetto del secondo motivo del ricorso n. 30002/2017 R.G., ove si verta in tema di corretto esercizio della detrazione in relazione a fatture di acquisto emesse da società prive di organizzazione o da soggetti interposti. Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga a operazioni soggettivamente inesistenti, incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la



consapevolezza del destinatario che l'operazione si inserisse 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 al proprio onere della prova, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima (come, del resto, deduce la stessa società contribuente) che sarebbe esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass., Sez. V, 13 luglio 2022, n. 22190; Cass., Sez. V, 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).

7. Da tali principi vanno tratte le seguenti conclusioni. In primo luogo, deve dedursi che la prova contraria del contribuente non può attenere a circostanze meramente soggettive, ma deve investire l'adozione di tutte le cautele necessarie a evitare di essere coinvolto in una frode IVA. Il giudizio di buona fede è, pertanto, un giudizio di buona fede oggettiva, che va commisurato allo standard di diligenza di un operatore professionale che si trovi ad operare in analoghe condizioni di mercato.

8. In secondo luogo, questo standard di diligenza deve essere aderente alle circostanze del caso concreto, dovendo trarsi il giudizio



di consapevolezza del contribuente della frode IVA commessa a monte in base a circostanze oggettive dalle quali dedurre che un analogo operatore commerciale si sarebbe potuto avvedere della frode IVA commessa nella catena distributiva a monte. Rileva, in proposito, non solo la qualità soggettiva dell'emittente - per cui appare evidente che il giudizio di buona fede non possa essere esteso a operazioni di acquisto in cui il fornitore sia diverso - ma soprattutto la condizione operativa in cui si siano trovati ad operare sia il committente, sia l'emittente. E', difatti, in relazione a tali circostanze di fatto che il giudizio di buona fede oggettiva può essere correttamente tratto, per cui (in tesi) anche operazioni effettuate con lo stesso fornitore possono sortire effetti diversi ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova, ove le condizioni in cui le transazioni commerciali sono in concreto avvenute si rivelino differenti.

9. Appare, pertanto, evidente che il giudizio di buona fede che deve essere assolto dal contribuente non può - come correttamente evidenzia il patrono erariale - che essere commisurato alle condizioni in cui le parti della transazione commerciale si siano trovate a operare nell'ambito di quella specifica operazione. Ne consegue che, in tema di operazioni soggettivamente inesistenti, non solo non può invocarsi il giudicato esterno verificatosi in un diverso periodo di imposta, ma neanche il giudicato esterno formatosi in relazione ad operazioni di acquisto correnti con i medesimi fornitori, se non si provi che le condizioni di fatto in cui erano maturati gli acquisti fossero ^{diversi} differenti e fossero in grado di incidere negli esatti termini sul giudizio di buona fede oggettiva.

10. Da tali elementi emerge la fondatezza del ricorso n. 2112/2020 R.G. dell'Agenzia e l'infondatezza del primo motivo del ricorso n. 30002/2017 R.G., non potendo, in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, essere invocato un giudicato verificatosi

in un diverso e precedente periodo di imposta, in quanto avente un oggetto diverso da quello del periodo di imposta successivo. Il ricorso n. 2112/2020 R.G. va, pertanto accolto e la sentenza emessa nel giudizio di revocazione va cassata senza rinvio.

11. Parimenti infondato è il secondo motivo del ricorso n. 30002/2017 R.G., non potendo la prova contraria della buona fede esaurirsi nella prova che i prezzi di cessione fossero in linea con i prezzi di mercato, a fronte dell'accertamento in fatto, compiuto dalla sentenza impugnata - e qui non censurabile con il vizio di violazione di legge - secondo cui l'Ufficio avrebbe provato numerose incongruenze di gestione, quali le richieste agli istituti di credito di sconto di fatture in realtà mai emesse, l'indicazione di beneficiari dei pagamenti non identificabili, la genericità della descrizione delle note di credito, circostanze che non potevano sfuggire - come puntualmente evidenziato dalla sentenza impugnata - al controllo amministrativo e contabile di un accorto operatore commerciale quale la società contribuente, il cui omesso rilievo comporta il mancato assolvimento dell'onere della prova contraria. Il ricorso n. 30002/2017 R.G. va, pertanto, rigettato anche in relazione al secondo motivo.

12. Le spese di entrambi i giudizi, i quali come evidenziatosi *supra* 2 mantengono la propria reciproca autonomia, seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo. Sussistono i presupposti, in relazione al giudizio n. 30002/2017 R.G., per il raddoppio del contributo unificato.

P. Q. M.

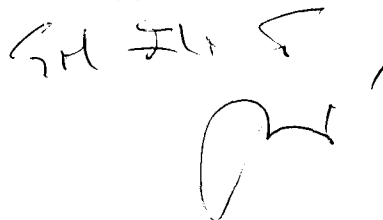
La Corte dispone la riunione del ricorso n. 2112/2020 R.G. al ricorso n. 30002/2017 R.G.; accoglie il ricorso n. 2112/2020 R.G. e cassa la sentenza della CTR Lazio n. 6593/03/2018 depositata in data 2 ottobre 2018 senza rinvio; rigetta il ricorso n. 30002/2017 R.G.; condanna il ricorrente del giudizio n. 30002/2017 R.G. al pagamento delle spese



processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi 10.000,00, oltre spese prenotate a debito; condanna il controricorrente del giudizio n. 2112/2020 R.G. al pagamento delle spese processuali in favore del ricorrente, che liquida in complessivi € 13.300,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente nel ricorso n. 30002/2017 R.G., ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il suddetto ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 6 dicembre 2022

Il Presidente
Giuseppe Fuochi Tinarelli



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 28 DIC 2022

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante

