

*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.*

#### **RILEVATO CHE**

- con sentenza n. 522/67/15, depositata in data 16 febbraio 2015, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, accoglieva parzialmente l'appello proposto da M.E. s.r.l. unipersonale, in persona del legale rappresentante pro tempore, da B.R. e da P.L.T., quali soci, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 142/02/14 della Commissione tributaria provinciale di Bergamo che, previa riunione, aveva rigettato i ricorsi proposti dalla suddetta società e dai soci avverso gli avvisi di accertamento, con i quali l'Ufficio di Bergamo, previo p.v.c. dei funzionari dello stesso, aveva contestato: 1) nei confronti della società costi indebitamente dedotti, ai fini Ires, Irap, e detratti ai fini Iva, per il 2006- 2007, in relazione a fatture emesse da fornitori asseritamente fittizi afferenti ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti; 2) nei confronti dei soci maggiori redditi, in corrispondenza dei maggiori utili della società, avendo quest'ultima optato per il regime di c.d. trasparenza fiscale;

- in punto di diritto, la CTR - nell'accogliere l'appello limitatamente alle riprese relative alle imposte dirette - per quanto ancora di interesse, ha osservato che: 1) andava rigettata l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dall'azione accertatrice sollevata in relazione all'annualità 2006, stante - ancorché l'emissione delle fatture da parte dei fornitori asseritamente fittizi non risultasse essere stata oggetto di esercizio dell'azione penale - la "indubbia configurabilità astratta dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000", con conseguente applicazione dell'istituto del raddoppio del termine; 2) la ripresa ai fini Iva era legittima essendo necessaria la "prova rigorosa, ad opera dell'annotante le fatture, del non avere saputo né avere potuto sapere, con l'ordinaria diligenza commerciale, della disinvoltura fiscale dei danti causa";

- avverso la sentenza della CTR, la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi cui resiste, con controricorso, l'Agenzia;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1 - bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

#### **CONSIDERATO CHE**

- con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art.360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 57, comma 3, del d.P.R. n. 633/72, 22 del d.P.R. n. 600/73 e 53 Cost., per avere la CTR rigettato erroneamente l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere accertativo, per l'anno 2006, ancorché l'Ufficio avesse emesso l'avviso oltre i termini ordinari del comma 1 dell'art. 57 cit., usufruendo indebitamente del prolungamento del termine previsto dal comma 3, per essere stata la notizia di reato inoltrata alla Procura della Repubblica il 13/4/2012, oltre il termine ordinario che, per il 2006, scadeva il 31/12/2011 e, per di più, una volta intervenuta la prescrizione dell'eventuale reato; ad avviso del ricorrente, la prosecuzione del termine mediante raddoppio, ai sensi del comma 3 dell'art. 57 cit., nella formulazione vigente ratione temporis, non opererebbe qualora la denuncia penale sia presentata o trasmessa oltre la scadenza del termine ordinario per gli accertamenti, ai sensi del comma 1 dell'art. 57 cit.;

- il motivo è infondato;

- in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili “ratione temporis”, presuppone unicamente l’obbligo di denuncia penale, ai sensi dell’art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (Cass. Sez. 5, Ord. n. 13481 del 02/07/2020; Sez. 6 - 5, Ord. n. 17586 del 28/06/2019); in particolare, in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l’IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l’IVA consegue, nell’assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l’obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall’effettiva presentazione della stessa, dall’inizio dell’azione penale e dall’accertamento del reato nel processo (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 22337 del 13/09/2018). In riferimento, poi, alla specifica questione relativa all’eventuale prescrizione del reato, questa Corte ne ha affermato l’irrelevanza statuendo che, ai fini del solo raddoppio dei termini per l’esercizio dell’azione accertatrice, rileva l’astratta configurabilità di un’ipotesi di reato e l’intervenuta prescrizione del reato non è di per se stessa d’impedimento all’applicazione del termine raddoppiato per l’accertamento, proprio perché non rileva né l’esercizio dell’azione penale da parte del p.m., ai sensi dell’articolo 405 c.p.p., mediante la formulazione dell’imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, atteso anche il regime di «doppio binario» tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (Cass. n.20043/2015);

- nella sentenza impugnata, la CTR si è attenuta ai suddetti principi, avendo disatteso l’eccezione di decadenza dell’Amministrazione dal potere accertativo, per l’anno 2006, ritenendo operante il raddoppio dei termini, stante - come accertato, in punto di fatto, con una valutazione insindacabile in sede di legittimità - la “indubbia configurabilità astratta dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000” e, dunque, la sussistenza di un obbligo di denuncia di illecito penale, anche se l’emissione/annotazione delle fatture non risultasse essere stata oggetto di esercizio dell’azione penale;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all’art.360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 19, comma 1, e 54 del d.P.R. n. 633/72, 2697 c.c. e 2729 c.c., per avere la CTR- a fronte di una contestazione di indebita detrazione di Iva in relazione a fatture emessi da fornitori, privi di struttura organizzativa, in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti - posto erroneamente a carico della contribuente l’onere di provare di non avere conosciuto né potuto conoscere il meccanismo fraudatorio lì dove era l’Ufficio a dovere provare, in base a specifici elementi, che la contribuente avesse la consapevolezza della fittizietà dei fornitori e, pertanto, della frode;

- il secondo motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate;

- sulla scia della giurisprudenza unionale, questa Corte ha chiarito che “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 carousel, 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. Sez. 5, n. 9851 del 2018; n. 27566 del 30/10/2018; Sez. 6 - 5, n. 5873 del 28/02/2019);

- nella specie, il giudice a quo non si è attenuto ai suddetti principi, in quanto, a fronte della contestazione dell’Ufficio della indebita detrazione, ai fini Iva, in relazione a fatture emesse da fornitori fittizi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha ritenuto legittima la ripresa ai fini Iva, avendo assolto l’Amministrazione l’onere probatorio circa la fittizietà della fatturazione in base all’emerso carattere di c.d. cartiera delle fornitrici fatturanti in quanto prive di idonee strutture, con una contabilità inattendibile etc.; con ciò, senza verificare l’assolvimento dell’ulteriore onere probatorio a carico dell’ufficio, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, circa la consapevolezza del meccanismo fraudatorio da parte della contribuente, facendo, al riguardo, ricadere erroneamente su quest’ultimo l’onere di fornire “la prova rigorosa (...) del non avere saputo né avere potuto sapere, con l’ordinaria diligenza commerciale, della disinvoltura fiscale dei danti causa”;

- in conclusione, va accolto il secondo motivo; rigettato il primo; con cassazione della sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto - e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per il governo delle spese del giudizio di legittimità;

**P.Q.M.**

accoglie il secondo motivo di ricorso; rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata- in relazione al motivo accolto - e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per il governo delle spese del giudizio di legittimità.