CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 20-01-2010 N° 867

IVA – determinazione dell'imposta – detrazione – frodi carosello – IVA assolta nei rapporti con le società filtro – indetraibilità da parte del beneficiario finale

FATTO E DIRITTO

1.- Dati del processo.

1.1.- L'agenzia delle entrate ricorre con unico motivo per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la commissione tributaria regionale della Lombardia rigetta l'appello della medesima agenzia avverso la sentenza n. 130/11/2003 della commissione tributaria provinciale di Milano che, in accoglimento del ricorso di Sometal s.r.l., esercente commercio all'ingrosso di rottami metallici, aveva annullato l'avviso di accertamento con cui l'ufficio competente, ritenuta l'inesistenza di alcune operazioni commerciali emersa da indagini della guardia di finanza, aveva rettificato la dichiarazione IVA dell'anno 1997, determinando l'imposta dovuta in L. 61.603.000, a fronte di un credito dichiarato in L. 275.282.000, ed aveva applicato le relative sanzioni. 1.2.- La ditta intimata resiste mediante controricorso.

2.- Contenuto della sentenza impugnata e motivo del ricorso.

2.1.- La commissione regionale premette che, secondo l'agenzia appellante e stando ai risultati delle indagini condotte dalla guardia di finanza, la contribuente avrebbe profittato di un complesso sistema, organizzato mediante un triplice livello di società operanti scambi commerciali in gran parte fittizi, allo scopo di consentirle vantaggi economici e fiscali indebiti; in particolare, un primo livello sarebbe stato costituito da società (cc.dd. cartiere) che non acquistavano merce da alcuno, ma emettevano soltanto false fatture destinate a coprire contabilmente e fiscalmente gli acquisti che altre società, di secondo livello (cc.dd. società filtro), acquistavano da terzi, in nero, cioè senza fattura e senza contabilizzazione; queste poi vendevano la merce - regolarizzata (per così dire) dalla cartiera - alla contribuente che resiste in questo giudizio.

Da tale ricostruzione, operata sulla base delle stesse deduzioni erariali, il giudicante a quo ricava, senza bisogno di verifiche in punto di fatto, le seguenti conclusioni:

a) che le operazioni commerciali (acquisti di merce) intercorse fra la contribuente e le ditte di secondo livello erano, sia oggettivamente sia soggettivamente, effettive e regolarmente fatturate;

b) che operazioni inesistenti, perché puramente apparenti, sarebbero invece quelle fittiziamente poste in essere fra cartiere e ditte di secondo livello (i cui acquisti reali erano effettuati presso terzi ed in nero);

c) che, pertanto, la pretesa indetraibilità dell'IVA potrebbe essere accampata dal fisco unicamente nei confronti di tali società di secondo livello, non nei confronti dell'odierna resistente, le cui operazioni sarebbero effettive e non simulate, sia soggettivamente sia oggettivamente (salve le eventuali responsabilità personali degli amministratori, non incidenti su rapporto tributario dedotto in lite).

2.2.- L'agenzia delle entrate censura tale sentenza, e ne chiede l'annullamento, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, e dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 112 c.p.c., oltre che per omessa motivazione su punti decisivi, deducendo che l'IVA afferente ad operazioni inesistenti è indetraibile, anche quando l'inesistenza sia meramente soggettiva (merci o servizi acquistati da soggetto diverso da quello apparente in fattura); che essa appellante non aveva mai affermato, contrariamente a quanto ritenuto in sentenza (a di là della domanda), che la contribuente acquisiva effettivamente la merce dalle società di secondo livello;

che invece aveva dedotto - e su questo punto la sentenza mancava del tutto di motivazione - la fittizietà soggettiva anche di tali acquisti, effettuati in realtà dalla contribuente presso terzi ed in nero, attraverso un meccanismo di cartiere e di filtri, congegnato in modo da "coprire acquisti fatti da Sometal in nero presso altri soggetti"; che la prova di tali operazioni soggettivamente false era fornita da consistenti elementi indiziari (dichiarazioni confessorie di un responsabile in sede penale; riconducibilità alla stessa persona di tutte le società operanti ai diversi livelli e suoi interessi nella società contribuente; assoluta inconsistenza aziendale delle società esclusivamente addette alla produzione ed allo scambio di falsa documentazione commerciale).

3.- Decisione.

3.1.- Il motivo di censura suesposto è fondato, nei termini di ragione di seguito espressi; pertanto il ricorso deve essere accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa deve essere rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Lombardia, che giudicherà uniformandosi al principio di diritto stabilito al par. 4.1.3, e vorrà anche provvedere sulle spese del presente giudizio di legittimità.

4.- Motivi della decisione.

4.1.- La sentenza impugnata è passibile, innanzitutto, della censura di vizio della motivazione.

4.1.1.- In effetti la commissione regionale, avallando quanto dedotto dall'amministrazione appellante, riconosce che le "società filtro" "avevano la funzione di regolarizzare, apparentemente, sotto il profilo contabile e fiscale, la merce acquistata in nero"; quindi costituivano un tassello indispensabile, deve intendersi, dell'ingegnoso meccanismo di cui si avvantaggiava infine la contribuente per eludere almeno parzialmente il pagamento dell'IVA e "per ottenere i materiali a prezzi più contenuti, e praticare prezzi di vendita più bassi, alterando a proprio favore il libero mercato". Dopo avere accettato tale ricostruzione, e quindi dopo averla ritenuta aderente alla realtà, il giudicante a quo ne fa discendere la conclusione che dunque le operazioni commerciali intercorse fra la contribuente e la società filtro erano effettive, e che la relativa fatturazione non sarebbe fittizia, non essendo riferibile ad operazioni inesistenti; laddove inesistenti (oggettivamente) sarebbero solo le operazioni descritte nelle fatture emesse dalle cartiere, e (soggettivamente) false solo quelle compiute dalle società filtro, che avrebbero acquistato la merce, in nero, da soggetti diversi dall'apparente venditrice.

4.1.2.- Questa conclusione non è sorretta, sul piano logico, da alcuna motivazione, poiché la sentenza impugnata non espone le ragioni per cui opina che la ditta beneficiaria di un congegno asseritamente studiato ed attuato allo scopo di frodare il fisco (e di ottenere guadagni attraverso l'alterazione del mercato) possa andare esente da responsabilità nel momento in cui realizza tale scopo, compiendo operazioni che solo formalmente appaiono regolari.

4.1.3.- Si deve invece intendere, interpretando correttamente il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 falsamente applicato dalla commissione regionale, che l'acquisto - apparentemente effettivo, contabilmente e fiscalmente regolare - compiuto da un'impresa, ultima beneficiaria di una filiera di società appositamente costituita per "regolarizzare" (i.e. rendere apparentemente regolari) una serie di operazioni in evasione o elusione dell'IVA, realizzi esso stesso la comune intenzione fraudolenta dell'intero meccanismo, creato proprio in vista di questo risultato finale; e che pertanto l'IVA, in tal caso, non è detraibile dal beneficiario finale dell'intero apparato fraudolento, anche se le fatture e l'intera documentazione contabile relative alle operazioni commerciali da lui effettivamente compiute sembrino perfettamente regolari.

4.1.4.- È vero, infatti, che in una catena di cessioni soggette ad IVA, poste in essere successivamente da diversi operatori, quelle che soddisfano i criteri obiettivi sui quali è fondata la detraibilità dell'imposta non sono pregiudicate dal fatto che una delle operazioni, precedente o successiva, compresa nella catena, sia viziata da frode all'IVA, senza che il soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere (CGE, sent. C-354/03 del 12.1.2006). Ma il meccanismo fraudolento, non negato dalla commissione regionale, cui si riferisce la presente causa - meccanismo peraltro ben noto, appartenente al genere delle cc.dd. frodi carosello, essenzialmente fondate sul mancato versamento dell'IVA incassata da società cartiere a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti (per i rottami ferrosi, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74, comma 8), e successive rivendite anche attraverso l'interposizione, come nel caso, di una o più società filtro (buffers) - suppone, per sua natura e per gli scopi che si propone, la piena conoscenza della frode e la piena partecipazione del beneficiario finale all'accordo simulatorio (conoscenza attestata, d'altronde, anche da altri indizi, dedotti dall'amministrazione).

4.1.5.- In simile ipotesi, è imperativo il richiamo all'art. 17 della Direttiva CEE n. 388/77, del 17 maggio 1977, ove si afferma il principio d'indetraibilità dell'IVA assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale e autonoma ragione economica giustificatrice della catena di cessioni successive. Nello stesso senso, CGE C-419/02 del 21.2.2006 e Cass. n. 10352/2006, in quanto, secondo un principio generale non scritto (ora anche positivamente fissato nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 21 bis), vigente nell'ordinamento, il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo di strumenti giuridici privi di ragioni economicamente apprezzabili e diretti unicamente a conseguire tali indebiti vantaggi (S.U. n. 30057/2008).

4.2.- Segue la decisione, nei termini indicati al par. 3.1.

5.- Dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della commissione tributaria regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile - Tributaria, il 10 dicembre 2009.
Depositato in Cancelleria il 20 gennaio 2010