

Header: 6438122

Estremi: Cassazione civile , sez. Tributaria, 20/08/2025, (ud. 11/07/2025, dep. 20/08/2025), n. 23624

Parti:

- ric AGENZIA DELLE ENTRATE
- res LA LUCENTISSIMA SOCIETÀ CONSORTILE A R.L

Collegi:

- pres PERRINO Angelina Maria
- rel BROGI Raffaella
- gen LUCIOTTI Lucio
- gen NONNO Giacomo Maria
- gen GRASSO Gianluca

Media:

- Online

Materie:

- Commercialista
- Materia Default
- Memento Light

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale del Lazio (*hinc* : CTR), con la sentenza n. 7062/2017 depositata in data 05/12/2017, ha accolto l'appello proposto da LA LUCENTISSIMA SOCIETÀ CONSORTILE A R.L. IN LIQUIDAZIONE (*hinc*: la contribuente o Lucentissima) contro la sentenza n. 9964/2017 con cui la Commissione tributaria provinciale di Roma aveva, a sua volta, respinto il ricorso della contribuente contro l'avviso di accertamento avente per oggetto riprese a titolo di IRES, IVA e IRAP per l'anno 2010. Con tale atto impositivo venivano recuperati costi non documentati e non inerenti, nonché l'IVA detratta in relazione a fatture emesse nei suoi confronti da società ritenute inserite in un sistema di frodi fiscali.

2. La CTR - richiamati i principi della giurisprudenza unionale e di questa Corte in tema di ripartizione dell'onere della prova in caso di operazioni soggettivamente inesistenti - ha evidenziato che spetta all'amministrazione finanziaria la prova degli elementi di fatto attinenti al cedente (i.e. la sua natura di cartiera) e la connivenza nella frode da parte del cessionario, anche sulla base di presunzioni semplici, tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'esistenza del contraente.

Qualora l'amministrazione abbia assolto all'onere della prova grava, invece, sul contribuente l'onere della prova contraria. Nel caso di specie nessuno degli elementi indiziari era presente nel rapporto tra la contribuente e le società cd. operative, che hanno regolarmente posto in essere tutte le operazioni cui si riferiscono le fatture, eseguendo le prestazioni oggetto del rapporto contrattuale corrente tra le parti. La contribuente ha, inoltre, provveduto al versamento dell'IVA, rimanendo del tutto estranea al comportamento delle fornitrici che omettevano il versamento di quanto dovuto.

3. Contro la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in cassazione con tre motivi.

4. La contribuente ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., nonché, in via diretta e conseguenziale, degli artt. 19, primo comma, e 54, secondo comma, D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e dei principi indicati nelle sentenze CGUE 12/01/2006 (cause C-254/03, 355/03 e 484/03) e 06/07/2006 (cause C-439/04 e 440/04), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. La ricorrente rileva che gli elementi di fatto da cui è scaturita la contestazione della detraibilità dell'IVA esposta nelle fatture emesse dalle società Sano Srl e C.A.I. sono pacifici e, in particolare (secondo quanto riportato alle pagg. 19-31 del PVC):

– nel 2006 il Consorzio Uniserve affidava l'esecuzione delle prestazioni alle società operative, senza l'uso di intermediari. A decorrere dal 2007 tra Uniserve e le società operative si inseriscono società intermedie e cioè U.S.I.P. per il 2007 e il 2008 e Lucentissima per gli anni 2009 e 2010;

– le società operative di cui si è servito il Consorzio Uniserve nel 2006 per l'esecuzione dei servizi sono le stesse usate dalla U.S.I.P. per il 2007 e il 2008.

Diversamente, nel 2009 e nel 2010, Lucentissima ha usato altri soggetti e, in particolare, Sano Srl e Seges Srl per il 2009 e C.A.I. Cooperativa Appalti Italia e Sege Srl per il 2010;

gran parte delle società operative (che hanno eseguito i servizi di pulizia negli anni 2006-2009) non hanno adempiuto correttamente agli obblighi fiscali, evadendo il versamento dell'IVA e delle imposte dirette dovute, attraverso la mancata dichiarazione degli importi fatturati, la contabilizzazione di costi non documentati e/o l'omesso versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni fiscali presentate;

parte delle società operative hanno abbattuto illecitamente gli oneri fiscali, contributivi e previdenziali sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori, attraverso la compensazione, in sede di versamento con modello F24, di crediti IVA inesistenti nella loro contabilità od originati dalla contabilizzazione di fatture afferenti a operazioni inesistenti;

il mancato adempimento degli obblighi fiscali da parte delle società operative si è ripetuto nel 2010 - anno interessato dall'atto impositivo impugnato nel presente giudizio - nonostante la sostituzione di USIP da parte di Lucentissima quale intermediaria;

nel 2010 il Consorzio Uniserve Globo Service deteneva il 60% di Lucentissima e anche le società operative erano socie, seppure di minoranza;

ulteriori elementi di collegamento tra Lucentissima, il Consorzio Uniserve Globo Service e le società operative sono, poi, costituiti dal fatto che il sig.Sa.De.

a) ha rivestito la carica di legale rappresentante della Lucentissima dal 18/12/2008 fino al 13/12/2009;

b) ha rivestito l'incarico di preposto alla gestione tecnica ex D.M. n. 274 del 1997 in Seges Srl e in Lucentissima per il triennio (Omissis)

c) nel 2009 ha percepito redditi dalla Lucentissima e Seges Srl;

d) nel 2011 ha percepito redditi di lavoro dipendente da C.A.I. Cooperativa Appalti Italia;

e) nel 2012 è risultato dipendente del Consorzio Globo Service. Inoltre, le sedi legali delle società coincidevano. In particolare, quelle di Sano Srl (posta in R Via Omissis) fino al 9 gennaio 2009, coincideva con la sede legale di Lucentissima, nonché con quella di Consorzio Uniserve. Il dott.Bo.. revisore unico di Lucentissima ha svolto ruoli societari nel Consorzio Uniserve, come rappresentante legale e membro del collegio sindacale, unitamente, per quest'ultima carica, al dott.Pa.Ra.

Le dichiarazioni fiscali e il mod. 770 erano presentate per tutte le società dagli stessi soggetti e i dipendenti delle varie società operative che nel tempo hanno svolto le prestazioni generalmente coincidevano.

1.2. Ciò premesso, la ricorrente ha richiamato i criteri di ripartizione dell'onere della prova in materia di operazioni soggettivamente inesistenti o che si inseriscono in una frode dell'IVA, censurando la sentenza impugnata, sia per aver dato rilievo a elementi irrilevanti ai fini della prova dell'elemento soggettivo della contribuente (regolare esecuzione da parte delle società delle prestazioni oggetto dei contratti e adempimento degli obblighi fiscali da parte di Lucentissima sia per aver ommesso la valutazione analitica e unitaria degli elementi indiziari adottati dall'ufficio, che non risultano neppure menzionati nella sentenza impugnata.

1.3. Passando all'esame del motivo di ricorso la contestazione dell'amministrazione finanziaria - da cui sono scaturite le riprese relative all'indetraibilità dell'IVA e alla contestazione dei costi non documentati o non inerenti - trae origine dalle verifiche, dalle quali è risultato che il Consorzio Uniserve Globo Service Società cooperativa a r.l.) concludeva contratti di appalto con grandi gruppi imprenditoriali italiani e con enti pubblici, provvedendo, poi, ad affidare l'esecuzione di tali appalti a Lucentissima che non procedeva, a sua volta, all'esecuzione materiale delle prestazioni, ma conferiva lo svolgimento dei lavori alle società C.A.I. Cooperativa Appalti Italia a r.l. e Seges Srl Queste ultime due società nel 2010 hanno fatturato le operazioni di pulizia a Lucentissima omettendo, tuttavia, di presentare la dichiarazione a fini IVA e di versare l'imposta. Tali società hanno avuto, inoltre, una breve durata. In particolare, la Seges Srl è stata costituita in data 29/01/2010 e ha cessato la propria attività in data 05/06/2012, mentre la C.A.I. è stata costituita il 18/09/2008, messa in liquidazione il 28/02/2011 e ha cessato la propria attività in data 17/11/2011.

1.4. Il primo motivo di ricorso è fondato. Occorre premettere che nel caso di specie la sentenza impugnata dà atto dell'effettiva esecuzione delle prestazioni da parte delle società operative. D'altronde in base al meccanismo della frode carosello il fatturante è, quanto meno formalmente, il fornitore effettivo, ma l'operazione si iscrive - per quanto riguarda quel trasferimento o per quanto riguarda i passaggi precedenti - in una combinazione negoziale fraudolenta di cui l'acquirente era o partecipe o consapevole e che contempla l'avvalimento in vario modo da parte dei cessionari successivi del non versamento dell'IVA da parte di un cedente. Anche in questa ipotesi l'iva che figura pagata al cedente in via di rivalsa

non è detraibile dato che ad essa - con la consapevolezza o la partecipazione del cessionario - non solo non corrisponde un versamento all'erario, ma non corrisponde un'attività economica effettiva ed il trasferimento all'intermediario formale ha il solo scopo abusivo di avvantaggiarsi della detrazione.

Sul punto occorre precisare (anche in relazione a quanto eccepito dalla controricorrente a pag. 9 del controricorso) che il mancato adempimento degli obblighi tributari da parte delle società operative costituisce l'esito di un accertamento di fatto da parte del giudice di seconde cure che non è stato censurato nel presente giudizio di legittimità, rendendo, quindi, intangibile l'affermazione secondo cui le società fornitrici omettevano il versamento degli importi da esse dovuti. In sostanza, la CTR non ha ritenuto non provato il mancato versamento dell'IVA da parte delle società operative, ma bensì ha ritenuto che non risultasse provato che Lucentissima fosse a conoscenza di tale circostanza.

1.5. Ciò premesso, le coordinate ermeneutiche che precludono il diritto alla detrazione dell'IVA sono scolpite nella giurisprudenza unionale, dove è stato precisato che: "occorre ricordare che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva. Pertanto, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v. sentenze Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punti 35 e 37 nonché giurisprudenza ivi citata, e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 26). Tale situazione, così come ricorre nel caso di un'evasione fiscale commessa dal soggetto passivo, ricorre pure quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA.

In circostanze del genere, il soggetto passivo interessato deve essere considerato, ai fini della sesta direttiva, partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle (v., sentenze Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punti 38 e 39 nonché giurisprudenza ivi citata, e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 27)" (tra varie, CGUE, 22/10/2015, causa C-277/14, parr. 47-48).

Coerentemente, la giurisprudenza di questa Corte ha stabilito che, in tema di IVA, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva 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 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 (tra varie, Cass. 20/04/2018, n. 9851; Cass. 20/07/2020, n. 15369).

Lo snodo essenziale per riconoscere o negare il diritto alla detrazione dell'IVA da parte della società contribuente è pertanto costituito dalla presenza o meno dell'elemento soggettivo della compartecipazione o della consapevolezza del meccanismo frodatario.

Sul punto la sentenza impugnata ha ritenuto che l'amministrazione finanziaria non avesse provato, neppure in via indiziaria, il rapporto tra Lucentissima e le società operative, dando rilievo non solo all'esecuzione delle prestazioni da parte di queste ultime, ma anche al fatto che l'odierna controricorrente avesse provveduto al versamento dell'IVA dovuta.

1.6. Tale incedere argomentativo contrasta, tuttavia, con l'art. 2729 cod. civ., dovendosi dare atto che (contrariamente a quanto sostenuto dalla parte controricorrente, v. pagg. 8 e 9 del controricorso) il motivo di ricorso in esame non sottende una richiesta di rivalutazione dei fatti (e, quindi, il riesame nel merito), essendo possibile il sindacato di legittimità nei limiti di quanto precisato dalla giurisprudenza di legittimità di cui deve essere ribadito l'orientamento consolidato.

Secondo questa Corte, infatti, il giudice è tenuto, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ., ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia di regola desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi. Ne consegue che la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 cod. civ., ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., può prospettarsi quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche quando la critica si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma (Cass., 21/03/2022, n. 9054). Nel caso di specie la sentenza impugnata contrasta con l'art. 2729 cod. civ., nella parte in cui ha dato rilievo al versamento dell'IVA da parte della società contribuente, trattandosi di un elemento privo del requisito della gravità, da intendere come grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto. Il versamento dell'IVA da parte del cessionario (o del beneficiario del servizio) non è, quindi, indice idoneo a far ritenere provata, in via induttiva e con ragionevole grado di probabilità, la mancata conoscenza della frode perpetrata dal cedente (o dal prestatore del servizio).

1.7. Al contempo, la CTR non ha valorizzato la pluralità di indizi forniti dall'amministrazione finanziaria (tra i quali la presentazione delle dichiarazioni fiscali e del Mod. 770 da parte degli stessi soggetti; la coincidenza del personale che ruotava tra le singole società), limitandosi a una valutazione atomistica del quadro indiziario.

1.8. Il motivo di ricorso è, pertanto, fondato, rendendosi, quindi, necessaria una nuova valutazione da parte del giudice del rinvio del materiale probatorio sia in relazione agli elementi di prova forniti dall'amministrazione finanziaria che da parte della contribuente - in conformità ai principi che governano la prova per presunzioni nella giurisprudenza di questa Corte.

2. Con il secondo motivo è stata denunciata la violazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 53 D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

2.1. Con tale motivo di ricorso la ricorrente evidenzia come la società contribuente avesse impugnato il capo della sentenza di primo grado che aveva ritenuto non provata la deducibilità e l'inerenza dei costi. L'amministrazione finanziaria, in sede di controdeduzioni, aveva, peraltro, contestato la fondatezza di tale motivo di appello.

2.2. La CTR - pur avendo rilevato nella parte narrativa che l'ufficio aveva recuperato a tassazione costi non documentati o non inerenti - ha accolto l'appello della società senza dire niente in ordine a tali rilievi. La sentenza impugnata è, quindi, erronea, in quanto, in violazione dell'art. 53 D.Lgs. n. 546 del 1992, non ha rilevato che la società, pur avendo inteso impugnare anche la statuizione di conferma dei costi non inerenti relativi a interessi su sanzioni INPS, non ha dedotto alcun motivo di censura e, inoltre, in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., ha ommesso di pronunciare sulla domanda di reiezione del motivo di appello.

3. Con il terzo motivo la ricorrente ha denunciato la nullità della sentenza per carenza di motivazione - violazione dell'art. 36, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

3.1. Con tale motivo la ricorrente, in via subordinata, per l'ipotesi in cui questa Corte ritenga che la sentenza contenga una statuizione implicita di accoglimento del motivo di appello sub D, ha rilevato che la sentenza non può che ritenersi nulla per carenza di motivazione.

4. Il terzo motivo è fondato, con il conseguente assorbimento del secondo motivo.

4.1. Nel caso di specie, le riprese dell'amministrazione finanziaria riguardavano la detrazione dell'IVA e la deducibilità dei costi non documentati e non inerenti. Il ricorso del contribuente era stato rigettato in primo grado e, da quanto riportato a pag. 15 del ricorso in cassazione, emerge che il motivo di appello articolato dalla società contribuente sub D censurava espressamente la decisione del giudice di prime cure nella parte in cui riteneva non sufficientemente provati i costi sostenuti nell'esercizio dell'attività d'impresa. Da quanto riportato dalla ricorrente la società contribuente aveva denunciato la decisione del giudice di prime cure nella parte in cui non aveva ritenuto assolto l'onere probatorio relativo ai costi in ragione del deposito dei contratti stipulati con le società Consilium, Ipazia e Raimbow.

Nonostante l'accoglimento integrale dell'appello proposto dal contribuente le motivazioni della sentenza impugnata riguardano, tuttavia, il riconoscimento della (sola) detraibilità dell'IVA, senza nulla dire in ordine alla deducibilità dei costi (contestati dall'amministrazione finanziaria come non provati o non inerenti). È pertanto fondata la censura relativa al vizio motivazionale prospettata dalla ricorrente.

5. Alla luce di quanto sin qui evidenziato deve essere accolto il primo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione e il terzo motivo, con il conseguente assorbimento del secondo motivo. Resta assorbita la richiesta, formulata in controricorso, di condanna della ricorrente al risarcimento del danno per responsabilità da lite temeraria a norma dell'art. 96 c.p.c.

6. La sentenza impugnata deve essere pertanto cassata con rinvio alla Corte di giustizia di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

– accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, con il conseguente assorbimento del secondo motivo;

–cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 11 luglio 2025.

Depositato in cancelleria il 20 agosto 2025.

Utente: arcuri

© Copyright Giuffrè 2025. Tutti i diritti riservati P.IVA 00829840156