

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1988 Anno 2019  
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI  
Relatore: GORI PIERPAOLO  
Data pubblicazione: 24/01/2019

ω

## ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 930/2012 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Di-  
rettore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Gene-  
rale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n.  
12;

- *ricorrente* -

contro

ITALVIDEO S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, già ITALVIDEO S.P.A., (c.f. 05586610635), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Giuseppe Sera, con domicilio eletto in Roma, via Ottaviano, n. 42, presso lo studio dell'Avv. Bruno Lo Giudice;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, n.293/44/2010 depositata il 9 novembre 2010, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'11 settembre 2018 dal consigliere Pierpaolo Gori;

**Rilevato che:**

- Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania (in seguito, CTR), veniva rigettato l'appello proposto dalla AGENZIA DELLE ENTRATE, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli (in seguito, CTP) n.546/11/2008, a sua volta avente ad oggetto un avviso di accertamento per Iva, Ires e Irap per l'anno di imposta 2004, emesso nei confronti della ITALVIDEO S.P.A., oggi ITALVIDEO S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, (in seguito, la contribuente) per operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere con clienti/fornitori, ed evasione iva per operazioni in sospensione di imposta per importatori non abituali;
- La contribuente ricorreva alla CTP impugnando l'avviso, e deducendo che le operazioni attive e passive poste in essere con soggetti che l'Ufficio riteneva non avessero i requisiti di esportatore abituale, fossero reali; i giudici di primo grado accoglievano il ricorso, accertando che le verifiche sull'esistenza ed organizzazione dei presunti soggetti danti causa erano state effettuate soltanto per gli anni di imposta successivi a quello in contestazione; a seguito di appello dell'Agenzia, la CTR confermava la decisione dei



giudici di prime cure ritenendo, tra l'altro, non gravasse sulla contribuente l'onere di verificare in capo ai propri danti causa l'effettivo possesso dei requisiti di esportatori abituali, essendo il potere e l'onere di indagine riservato all'Amministrazione;

- Avverso la sentenza della CTR propone ricorso l'Agenzia affidato a due motivi, mentre la contribuente resiste con controricorso;

**Considerato che:**

- In via preliminare, la contribuente eccepisce l'inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza, per aver l'Agenzia in ricorso riprodotto le proprie deduzioni in appello; l'eccezione è destituita di fondamento, dal momento che i motivi di ricorso non consistono in una mera riproposizione dei motivi di appello, e sono adeguatamente rielaborati ai fini del giudizio di legittimità, includendo anche il riferimento al pertinente paradigma normativo dell'art.360 primo comma c.p.c. che si assume violato;
- Sempre in via preliminare, in controricorso si eccepisce la violazione di un giudicato esterno, per essere state le medesime questioni oggetto di parte delle riprese contenute nell'avviso di accertamento impugnato, già decise con altra sentenza definitiva della CTR, passata in giudicato; l'eccezione, relativa alla parte della ripresa concernente le operazioni soggettivamente inesistenti e, in particolare, alla presenza di prova della fittizietà dei soggetti con cui la contribuente aveva, è infondata, dal momento che la sentenza della CTR in questione, presumibilmente da identificarsi con la decisione n.251/07/09 citata nel corpo del controricorso, ma non all'interno del motivo, è relativa a diverso anno di imposta e nulla dimostra che in linea di principio la situazione di fatto alla base della decisione fosse del tutto identica a quella oggetto della presente ripresa, ben potendo in concreto sussistere la prova della fittizietà del cliente/venditore per un anno e non per un diverso, antecedente o successivo anno di imposta;

- Con il primo motivo, relativo al recupero dell'IVA per fatturazione, senza addebito di imposta, di cessioni asseritamente non imponibili ex art.8 del D.P.R. n.633/72, poste in essere da società prive dei requisiti di esportatore abituale, si deduce l'insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio individuale nella estraneità della società alla frode fiscale, ritenuta sussistente dalla stessa CTR, in relazione all'art.360 primo comma n.5 c.p.c., per aver i giudici di appello ritenuto non incombenente sulla contribuente la verifica della correttezza fiscale delle società clienti/fornitrici;
- Il motivo è fondato. La giurisprudenza di questa Corte è ferma nell'affermare che, *"In tema d'IVA, la non imponibilità delle cessioni all'esportazione effettuate nei confronti di esportatori abituali, prevista dall'art. 8, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, non può essere subordinata alla sola formale specifica dichiarazione d'intento dell'esportatore ove questa sia ideologicamente falsa, occorrendo in tale ipotesi che il contribuente cedente dimostri l'assenza di un proprio coinvolgimento nell'attività fraudolenta, ossia di non essere stato a conoscenza dell'assenza delle condizioni legali per l'applicazione del regime di non imponibilità o di non essersene potuto rendere conto pur avendo adottato tutte le ragionevoli misure in suo potere"* (Cass. 5 ottobre 2016 n. 19896; Cass. 9 gennaio 2015 n.176); è di conseguenza irrilevante l'argomentazione svolta dalla CTR, anche con riferimento all'archiviazione del procedimento penale originato per i medesimi fatti e sulla effettività delle operazioni di magazzino relative alle operazioni contestate, dal momento che non è in contestazione che le operazioni fossero state realmente eseguite;
- Il contrasto con l'insegnamento giurisprudenziale sopra richiamato, è dato dal fatto che la CTR afferma che non incombeva sulla contribuente effettuare verifiche sull'effettivo possesso dei requisiti di esportatori abituali e sulla reale operatività dei soggetti eco-

nomici con cui compravendeva; tale affermazione si pone in contrasto con la giurisprudenza attuale di questa Corte e, conseguentemente, i giudici di appello non fanno corretto governo dell'applicazione del riparto dell'onere della prova;

- Con il secondo motivo, relativo alla ripresa per operazioni soggettivamente inesistenti, si lamenta la violazione del principio dell'onere della prova, ex art.2697 c.c. in relazione all'art.360 primo comma n.3 c.p.c., avendo la CTR ritenuto che non spettasse alla contribuente alcuna verifica sulla natura di cartiere delle proprie danti causa;
- Il motivo è fondato; infatti, è stato anche di recedente ribadito da questa Corte che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, e anche nell'ambito di una frode carosello, le operazioni sono sempre effettive, e l'Amministrazione ha l'onere di provare solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ossia la sua non operatività, oltre che la consapevolezza del destinatario di essere parte di un'evasione, anche in via presuntiva in quanto avrebbe dovuto conoscere l'inesistenza del contraente, dovendo poi provare il contribuente di aver rispettato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo ragionevolezza e proporzionalità, essendo irrilevante la regolare contabilità, la regolarità dei pagamenti, e anche la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (Cass. 20 aprile 2018 n.9851);
- Orbene, nel caso di specie, la CTR non si è attenuta a tale <sup>iniciali</sup> ~~metodo~~ ~~argomentativo~~, in quanto, in primo luogo, afferma espressamente la natura di mere cartiere delle sette società coinvolte, quanto alla ripresa per operazioni soggettivamente inesistenti e, dunque, non sussistono dubbi circa l'elemento oggettivo;
- Quanto poi all'elemento soggettivo, della consapevolezza, anche presuntiva, di essere parte di un'evasione, premessa l'irrilevanza dell'archiviazione del procedimento penale, che si pone su di un piano giuridico diverso anche ai fini del dolo specifico, il fatto

stesso che che la CTR avesse accertato *"l'anomala circostanza che ben 1/3 del volume d'affari fu sviluppato da Italvideo (che annoverava circa 5.000,00 clienti) nei soli confronti delle n.7 società c.d. cartiere"*, fornisce un elemento di prova importante; benché ne dia conto, la CTR non si è realmente confrontata con tale risultanza probatoria, ai fini di stabilire se rendesse per la contribuente quantomeno conoscibile la mancata operatività di clienti così importanti, avuto riguardo per il volume d'affari della società, e con cui erano così frequenti le operazioni commerciali;

- In conclusione, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata dev'essere cassata, con rinvio alla CTR, in diversa composizione, in relazione ai profili accolti, e per il regolamento delle spese di lite;

**P.Q.M.**

la Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo accolto, oltre al regolamento delle spese di lite.

*Roma -*

Così deciso l'11.9.2018

Il Presidente

*Antonio B. B. B.*