Cass. 2.4.2020 n. 7647 la buona fede per detrarre

FATTI DI CAUSA

1. Con distinti avvisi di accertamento, l'Agenzia delle Entrate, basandosi su un processo verbale di constatazione della GDF, recuperava a tassazione l'IVA assolta sugli acquisti della S.p.a. XXXX Technology, relativamente all'anno d'imposta 2000, ritenendo trattarsi di operazioni soggettivamente inesistenti, poste in essere da società costituite al solo scopo di frodare l'IVA, interponendosi tra i reali fornitori e gli acquirenti nazionali.

2. Il ricorso proposto dalla contribuente veniva integralmente accolto dalla CTP;

l'Agenzia delle Entrate impugnava tale pronuncia innanzi la CTR che, confermava il gravame, e per l'effetto, la sentenza appellata.

3. Questa Corte con sentenza n. 15741/2012, accoglieva il gravame interposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione della CTR, rinviava la causa al giudice di secondo grado.

4. A seguito di riassunzione da parte della contribuente, il giudizio veniva definito dalla CTR della Toscana che, con la sentenza n. 1148/1/14, depositata il 5.6.2014, accoglieva l'appello a suo tempo proposto dall'Agenzia delle Entrate.
5. In particolare, per quanto qui rileva, la CTR osservava che, la pretesa impositiva dell'Ufficio si fondava su elementi indiziari conducenti e comprovati, tali da attestare, inequivocabilmente, l'assenza di buona fede in capo al contribuente; in particolare il giudice d'appello riteneva che la sussistenza dei gravi indizi fosse stata, inequivocabilmente, acclarata dal giudice adito.

6. Avverso tale pronuncia ricorre la XXXX Technology S.p.a., affidandosi a quattro motivi.
7. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

omisiss

3. Con il terzo motivo parte ricorrente (XXX tecnologi NDR) lamenta in relazione all'art. 360, comma 1°, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, "sintomatici" della buona fede della Società:

- insussistenza di vantaggi economici ritratti dagli acquisti contestati, siccome avvenuti a prezzi di mercato;
- fatti attestanti un'effettiva organizzazione aziendale in capo ad almeno alcune delle presunte "cartiere";
- abitualità dei modi di acquisto, trasporto e pagamento ritenuti "anomali" dall'Agenzia delle Entrate pure nei rapporti di XXXX con fornitori estranei agli addebiti erariali.
  (NDR in altre parole quello che facevo con le supposte cartiere lo facevo con altri che tu ufficio non mi hai contestato)

omissis

5. Il ricorso risulta fondato entro i termini dappresso indicati.

Omississ

NDR: Da notare che la cassazione ammette che seppure con assetto argomentativo essenziale e sintetico, la CTR ha, comunque, individuato gli elementi dai quali inferire il carattere fittizio delle società fornitrici

- mancanza di una propria struttura commerciale e di una effettiva organizzazione aziendale;
- natura di meri prestanome dei loro rappresentanti;
- modalità anomale dei rapporti di acquisto intrattenuti con esse dalla contribuente con particolare riferimento ai trasferimenti delle merci e ai pagamenti;
- il contesto in cui le transazioni in oggetto si collocavano, caratterizzato dal sistematico ricorso all'evasione fiscale;
- le specifiche risultanze dell'indagine penale, con richiamo, implicito "per relationem", alla sentenza rescindente di questa Corte.

NDR: Ma un conto e che il cedente è una cartiera che quindi deve sempre l'iva ma ben altro è la buona fede dell'acquirente che se dimostrata quell'Iva se la detrae

9. Vanno congiuntamente esaminati il secondo ed il terzo motivo in quanto strettamente connessi, avendo entrambi problematiche comuni, attinenti la prova della partecipazione o almeno della consapevolezza, in capo alla ricorrente, delle condotte fraudolente poste in essere dai propri fornitori, e la correlata questione concernente l'ambito motivazionale fissato nella pronuncia rescindente.

10. I motivi di gravame di (XXXX tecnologi NDR) s'appalesano fondati entro i termini dappresso indicati.

LA PROVA NEL PROCESSO

11. Secondo il principio già più volte affermato nella giurisprudenza di questa Corte, cui qui si intende dare continuità, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini IVA e di imposte dirette, in quanto relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio fornire la prova che

- l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere,
- ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura,

indicando gli elementi anche indiziari sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità della fittizietà delle operazioni da parte del cessionario/committente che richiede la detrazione,

mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta
(NDR come minimo in risposta a quanto affermato sul punto dall'ufficio e ovviamente anche altro se c'è)

non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili per pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass. N. 967/2016, Cass. N. 428/2015, Cass. N. 28683/2015).

LA BUONA FEDE

12. Su tale tema la Corte europea ha più volte ribadito che se – tenuto conto (*NDR preso atto*) di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura o, comunque, (irregolarità commesse) a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione – tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata,

l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi ed alla stregua dei principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza, peraltro, esigere dal destinatario della fattura verifiche (circa la qualità di soggetto passivo IVA in capo al fatturante o la disponibilità dei beni di cui trattasi) alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto; circostanza, questa, che, secondo la Corte di Lussemburgo, spetta al giudice del rinvio verificare (Corte giustizia 6.12.2012; 31.1.2013).

NDR: Quindi ove possibile il primo disinnesco è provare – ove possibile – a dimostrare che le società emittenti non erano cartiere.
Se invece sono cartiere (ricordarsi che spesso la fonte sono indagini penali della procura della repubblica) bisogna replicare agli indizi forniti dall'ufficio non che (non) erano cartiere ma bisogna replicare ai loro indizi (per smentirli) sul fatto che io sapevo.

Se l'ufficio non fornisce gli indizi che io sapevo l'accertamento non è motivato, la prova in giudizio non c'è ai fini del recupero della detrazione e tale fatto va fatto rilevare a processo anche in virtù delle modifiche processo tributario: l'art. 7 co. 5-bis del DLgs. 546/92, introdotto dalla L. 130/2022, prevede: "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

13. Sempre sul punto, la Corte di giustizia ha chiarito che "le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1997, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002,

devono essere interpretate nel senso che esse **ostano** ad una normativa nazionale che **neghi** ad un soggetto passivo **il diritto di detrarre** l'imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei *(soli NDR)* rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente, e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni,
(NDR principio di divieto di introdurre norme che oggettivamente impediscono la detrazione)

tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, **che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere** che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al

giudice del rinvio verificare" (Corte giustizia 22.10.2015 n. C-277/14).

14. La giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 30148/2017 - Cass. n. 967/2016 - Cass. n. 20059/2014) ha rimarcato, al riguardo, che, tuttavia, continua a prospettarsi **un obbligo di verifica in capo al cessionario/committente/acquirente a fronte di indizi** che gli consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione**; indizi,** che devono essere **allegati e provati dall'amministrazione** in base ad elementi oggettivi, anche presuntivi.

(NDR: in altre parole l'acquirente deve "nasare" che qualche cosa di storto c'era - esempio gli è stato detto che avrebbe fatturato un altro; ma che l'acquirente ha chiuso il naso lo deve provare l'amministrazione con gli indizi le presunzioni che io sapevo ma ho chiuso il naso)

15. Sotto questo profilo era stata già affermata la possibilità di valorizzare nel **quadro probatorio**, anche indiziario, che deve essere fornito dall'Amministrazione anche in merito alla presumibile assenza di buona fede del cessionario o committente:

- a) la circostanza che la prestazione non sia stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della, sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione (Cass. n. 5912/2010 - Corte giustizia 13.2.2014 causa C-18/13);

- b) l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente) - a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e ad una non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione Cass. n. 6229/2013: NDR in tal gravame il contribuente perde e non detrae: l'inesistenza soggettiva è, infatti, basata *nella consapevolezza che l'assenza di ogni effettiva prestazione risultava confermata dallo stesso legale rappresentante di M. emittente le fatture soggettivamente inesistenti* e agli atti (penali) risultava *incontroversa divaricazione tra esecutori delle prestazioni e emittenti delle corrispondenti fatture.*
  Cass. n. 25778/2014: contribuente vince nel senso che Cassazione rinvia a nuova valutazione fatti di causa: *Nelle operazioni più semplici detto onere (della mancanza di buona fede prova a carico dell'ufficio) può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione, trattandosi di elemento sintomatico dell'assenza di "buona fede" del contribuente, stante l'immediatezza dei rapporti (Cass. n. 24426 e n. 6229 del 2013);* contribuente vince e detrae stante *l'archiviazione del procedimento penale a carico dell'amministratore, i pagamenti effettuati, l'avvenuta consegna della merce, la congruità del prezzo pagato alla società emittente della fattura contestata, gli acquisiti di latte di quest'ultima dalla società tedesca BMI, le dichiarazioni rese dal sig. X e Y in ordine ai contratti di fornitura);*

- c) l'instaurazione di rapporti diretti tra il cedente/prestatore effettivo - interponente - ed il cessionario/committente.

16. Tali elementi di fatto, sintomatici, sono, quindi, potenzialmente idonei a consentire al cessionario o committente di rendersi conto o, almeno, di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione. *(NDR immediatezza rapporti elementi di fatto significa valutare il quadro probatorio presente nel processo che può essere a favore della buona fede o contrario)*

17. Di conseguenza, in presenza di siffatti elementi, sarà il contribuente a dover provare, in applicazione di principi ordinari sull'onere della prova vigenti nel nostro ordinamento (art. 2697 c.c.) di non essere a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione era, non il

fatturante, ma altri, dovendosi altrimenti negare il diritto alla detrazione dell'IVA versata (Cass. n. 6229/2013).

18. Alla luce di quanto, dianzi, esposto, (*circa i principi astratti espressi cui sopra NDR)* le censure dedotte dalla ricorrente *(NDR contro le presunzioni espresse dall'ufficio e l'analisi delle medesime fatte dalla CTR)* si rivelano fondate.

IL PERCHE' IL CONTRIBUENTE VINCE

19. La CTR si è infatti limitata, a sostegno delle tesi affermate dall'Amministrazione finanziaria a richiamare, implicitamente, gli elementi di fatto accertati dalla GDF, quali: «l'inesistenza dell'organizzazione aziendale e commerciale della cartiera, la qualità di prestanome dei suoi rappresentanti, la mancanza di idonea documentazione sui trasferimenti delle merci, il pagamento mediante assegni commerciali, l'inesistenza della cartiera come contribuente IVA), indicati nella sentenza rescindente, (*NDR sentenza della Cassazione che ha cassato 1° CTR rinviando ad altra CTR*)
senza approfondire e corredare (la 2a CTR), concretamente, ogni singolo elemento, **rispetto ai dati offerti dalla GDF**, **procedendo poi alla confutazione di essi**, rispetto alle contrapposte deduzioni, su ogni singolo punto, prospettate dalla contribuente;
(NDR in altre parole la 2a CTR ha sbagliato a sedersi comodamente sulle tesi di GDF e ufficio ma doveva spiegare il perché le (copiose) risposte fornite dal contribuente ed agli atti non fossero idonee nella fattispecie)

NDR Ricordiamoci che all'ufficio non basta dimostrare le cartiere ma deve fare 1 passo in più e cioè dimostrare che io non sapevo o non potevo non sapere che fossero cartiere

omissis

20. In disparte, inoltre, il fatto che il **pagamento mediante assegni**, **non costituisce** per consolidata giurisprudenza ("ex plurirnis", Cass. n. 15691/2011, Cass. n. 991/2015), **pagamento "anomalo"**, così, come, parimenti le criticità, insussistenti, in relazione alla merce franco magazzino del compratore (clausola FMC) ed agli ordini telefonici.

21. La CTR ha omesso di motivare sull'insussistenza di vantaggi economici ritratti dagli acquisti contestati, ed effettuati dalla contribuente secondo conformi e correnti prezzi di mercato, elemento, questo che, per quanto esterno alla fattispecie tipica, risulta, comunque, di materiale intraneità alle frodi (Cass. n.16469/2018 - Cass. n. 20059/2014 - Cass. n. 428/2015 - Cass. n. 29002/2017 - Corte di Giustizia 22.10.2015, Ppuh, C-277/14).
(NDR cioè CTR dovevi spiegare perché pur avendo comprato a prezzi di mercato sapevo o non potevo non sapere della frode in relazione alla prova sul fatto fornita dall'ufficio)

22. In definitiva, il ricorso appare meritevole di accoglimento limitatamente al secondo e terzo motivo nei termini sopra indicati, disatteso il primo ed assorbito il quarto, con conseguente cassazione e rinvio della sentenza impugnata alla CTR della Toscana che, in diversa composizione provvederà, anche, alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla CTR della Toscana che, in diversa composizione provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.