

Sent. n. 1364 del 21 gennaio 2011 (ud. del 3 giugno 2010)  
della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Pivetti, Rel. Meloncelli  
Imposta sul valore aggiunto (IVA) - Accertamento - Operazioni inesistenti -  
Regime della detrazione - Fattispecie - Contegno fraudolento - Cessionario -  
Onere della prova

Massima - Il contribuente committente-cessionario al quale sia contestata la detrazione dell'IVA, anche se pagata, relativa ad operazioni inesistenti, ha l'onere di conoscere che il venditore-prestatore è autore di un'operazione in frode all'IVA. Se intende vedersi riconosciuto il diritto di detrarre l'IVA ha l'onere di dimostrare che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad una operazione in frode all'IVA.

---

Svolgimento del processo - 1. Gli atti di incoazione del giudizio di legittimità.

1.1. Il 2 novembre 2007 è notificato alla Società un ricorso dell'Agenzia per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha accolto l'appello della Società contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Arezzo n. 58/03/2004, che aveva rigettato il ricorso della Società contro l'avviso di accertamento dell'IVA 1997.

1.2. Il 14 dicembre 2007 è notificato all'Agenzia il controricorso della Società.

2. I fatti di causa.

I fatti di causa sono i seguenti:

a) la vicenda processuale trae origine dal processo verbale di constatazione (PVC) redatto dalla Guardia di finanza il 20 dicembre 1999 a carico della "Società", secondo il quale essa avrebbe partecipato, insieme ad altre aziende; sparse sul territorio nazionale, ad un'associazione criminale dedita alla frode fiscale tramite l'introduzione di metallo prezioso (argento) nel territorio nazionale e l'utilizzo di fatture false a fronte di operazioni commerciali inesistenti, allo scopo di fruire falsamente di esenzioni e dirimborsi insussistenti, cosicchè la Società ed i suoi soci sono ritenuti, ciascuno in concorso, responsabili di presentazione IVA con dati inesatti e conseguente indebita detrazione dell'IVA per L. 18.476.543.000;

b) la causa ha ad oggetto un avviso di rettifica dell'IVA 1997 per la somma di Euro 21.220.590,11, comprese sanzioni ed interessi e si connette ad altre due vertenze aventi ad oggetto atti di contestazione ed irrogazione di sanzioni IVA 1997, comminate nei confronti dell'altro amministratore della Società, il signor D.A., e verso la stessa Società;

c) la ricorrente Agenzia fa presente che essa propone contemporanei ricorsi per cassazione contro le rispettive sentenze del giudice tributario, perchè i due amministratori sarebbero responsabili in solido delle infrazioni contestate alla società da loro legalmente rappresentata;

d) il ricorso della Società è respinto dalla CTP, che ritiene che le fatture d'acquisto della Società si riferiscono ad operazioni inesistenti;

e) l'appello della Società è, invece, accolto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La motivazione della sentenza impugnata.

La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è, limitatamente ai capi impugnati in sede di legittimità, così motivata:

a) "la sentenza di primo grado appare scarsamente motivata e non giustificata; in particolare, la Commissione di primo grado ha ritenuto - a sostegno della legittimità degli accertamenti - che gli indizi e l'indagine della Guardia di Finanza nel suo complesso integrano la presunzione semplice caratterizzata dalla gravità, precisione e concordanza, senza peraltro indicarne, come l'Ufficio, le ritenute circostanze gravi precise e concordanti, su cui si sarebbe basata la Guardia di Finanza nei confronti della Società" (pag. 3, righe 33 - 42, della sentenza d'appello);

b) "la decisione dei Giudici di primo grado non appare corretta nè ben motivata. Ritenuto preliminarmente che l'evasione fiscale a carico della Società con recupero di Iva e con accertamento induttivo ai fini delle II.DD., è derivata dalla presunzione di conoscenza e partecipazione della stessa Società al meccanismo fraudolento messo in atto da altri soggetti, il contribuente, con la proposizione delle varie eccezioni in primo grado sulla mancanza o validità delle prove addotte dall'Ufficio, ha sostanzialmente contestato la mancanza di prova dell'evasione fiscale a suo carico" (pag. 1, righe 19 - 28, della sentenza d'appello);

c) "il contribuente sostiene - contrariamente a quanto ritenuto dai primi Giudici - che la Guardia di finanza e l'Ufficio non hanno sufficientemente provato, ma semplicemente presunto, che la Società fosse a conoscenza del circuito fraudolento messo in atto dal fornitore iniziale e dalle società intermedie o che addirittura ne fosse complice attivo. In effetti, la Società si è limitata ad acquistare, con regolari bolle di accompagnamento e con fatture regolari, dall'ultima società della catena, delle partite di argento; non è stato provato che conoscesse la fittizietà delle società intermedie e le omissioni di Iva ad opera delle stesse; ha pagato la merce acquistata con assegni circolari non trasferibili; i controlli bancari non hanno dato esito negativo; le ha pagate a un prezzo di mercato favorevole, come è normale che sia... Nè la Guardia di Finanza e l'Ufficio hanno provato che la Società fosse a conoscenza delle precedenti fatturazioni od omissioni di Iva da parte di altre società, nè che avesse partecipato attivamente al pregresso meccanismo fraudolento. Nè in proposito risultano in atti presunzioni gravi, precise e concordanti, basate su fatti certi, tali da far fondatamente ritenere il predetto coinvolgimento della Società. In sostanza l'Ufficio ha basato il proprio convincimento su semplici presunzioni, basate su altre presunzioni, nonchè su indizi o mezzi di prova non validi" (pag. 1, righe 40 - 44 - pag. 2, righe 1 - 19, della sentenza d'appello);

d) "le intercettazioni telefoniche, che l'Ufficio e la Commissione di primo grado hanno ritenuto acquisibili e probanti, non hanno, a parere di questa Commissione, alcuna efficacia probatoria. Esse, infatti, seppur autorizzate in sede penale, non sono acquisibili, valide e probanti nel processo tributario, sia per il divieto di cui all'art. 270 c.p.p., sia per il principio della inviolabilità della libertà e segretezza delle comunicazioni sancito dalla Costituzione. E se anche si volesse ritenere che il divieto di cui al citato art. 270 c.p.p., di non utilizzazione delle intercettazioni "in processi diversi", si riferisce solo ad altri processi

penali, si deve egualmente ritenere che simile divieto debba essere applicato ancor più nei processi tributari e amministrativi. Sarebbe assurdo, infatti, e illogico e paradossale che le intercettazioni telefoniche non siano utilizzabili in un processo penale, afferente al(la) prevenzione e al(la) repressione di reti, senza apposita autorizzazione dell'autorità giudiziaria. Come non è legittimo comprimere la libertà alla segretezza delle comunicazioni per finalità di giustizia penale, ancor meno legittimo lo è per finalità prettamente amministrative e fiscali. Senza tener conto che tale utilizzazione in sede tributaria è stata effettuata in violazione del diritto di difesa, non avendo avuto il contribuente (e neppure la Commissione di primo grado) la possibilità di intervenire nella interpretazione e sbobinaggio delle registrazioni; nè sono conosciute dal contribuente, in quanto negate dalla Procura della Repubblica" (pag. 2, righe 31 - 44, e pag. 3, righe 1 - 14, della sentenza d'appello);

e) "in definitiva, difetta nel caso in esame la prova del coinvolgimento della Società nel predetto circuito fraudolento, commesso da altri, tanto da giustificare gli addebiti in materia di Iva e il ricorso ad accertamento induttivo per le imposte dirette. Si tratta unicamente di presunzioni semplici e indizi vaghi, privi del carattere di univocità, certezza e concordanza, non sufficienti certamente ad operare addebiti per 22 milioni di Euro. Nè hanno rilevanza probatoria in questa sede altre decisioni tributarie o sentenze del G.I.P. per aziende similari sugli stessi fatti, nè l'eventuale rinvio a giudizio dei legali rappresentanti della Società ovvero l'intervenuta applicazione delle previsioni ex art. 444 c.p.p." (pag. 3, righe 18 - 29, della sentenza d'appello).

4. Il ricorso per cassazione dell'Agenzia è sostenuto con quattro motivi d'impugnazione e, dichiarato che il valore della causa è indeterminabile, si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

5. Il controricorso della Società, integrato con memoria, si conclude con la richiesta di rigetto del ricorso principale e del riconoscimento della vittoria di spese.

Motivi della decisione - 6. Il primo motivo d'impugnazione.

6.1.1. Il primo motivo d'impugnazione è collocato sotto la seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 17, comma 1, e art. 19, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

6.1.2. Secondo la ricorrente la CTR avrebbe affermato che la Società, "avendo ... dimostrato di avere regolarmente corrisposto l'IVA sugli acquisti, la sua situazione ai fini IVA era corretta, in quanto non le poteva essere imputato l'omesso versamento da parte delle società filtro". Tale affermazione contrasterebbe con la norma desumibile dalle disposizioni normative indicati; in rubrica ed ipotizzata nel conclusivo quesito di diritto, che sarebbe operante anche in un caso, come quello di specie, di operazioni soggettivamente inesistenti.

6.1.3. A conclusione della motivazione della censura è formulato il seguente quesito di diritto: "se, in tema di I.V.A., in base al D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 17 e 19, letti ed interpretati in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della sesta direttiva 77/338/CEE e del principio affermato dalla Corte di Giustizia della Comunità con la sentenza 13.12.1989 (in causa C-342/87), l'esercizio del diritto di detrazione non è

subordinato al solo fatto che il cessionario abbia versato al cedente l'IVA indicata in fattura, ma tale diritto è da escludersi per le imposte dovute in relazione ad operazioni inesistenti, intendendosi come tali anche quelle in cui non vi sia esatta coincidenza tra i soggetti indicati in fattura e quelli che hanno posto in essere l'operazione. In ogni caso la regolarità formale della contabilità non può costituire prova dell'esistenza della operazione che deve essere fornita dal cessionario".

#### 7. Il secondo motivo d'impugnazione

7.1.1. Il secondo motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, [artt. 21, 54 e 63](#), D.P.R. n. 660 del 1972, art. 33, nonché [art. 2729](#) c.c., ex art. 360 c.p.c., n. 3".

7.1.2. L'Agenzia sostiene che la CTR, affermando che l'Ufficio non avrebbe provato che la Società fosse a conoscenza delle precedenti fatturazioni od omissioni di IVA da parte di altre società, nè che avesse partecipato attivamente al pregresso meccanismo fraudolento, avrebbe trascurato che, trattandosi di detrazione, la legge porrebbe a carico del contribuente l'onere di provare l'effettiva legittimità del suo operato.

7.1.3. Il secondo motivo d'impugnazione è concluso con la formulazione del seguente quesito di diritto: "Il disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto, nell'ambito di operazioni economiche, la cui preordinazione e natura fittizia emergano D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 54, dalla risultanza documentali della verifica fiscale, può fondarsi sulla presunzione di inesistenza delle operazioni ex [art. 2729](#) c.c., spettando al contribuente, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 21, assolvere l'onere probatorio sull'effettività e veridicità dell'attività economica esercitata?".

#### 8. Il terzo motivo d'impugnazione.

8.1.1. Il terzo motivo d'impugnazione è proposto sotto la seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione sotto diverso profilo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, [art. 17](#), comma 1, e [art. 19](#), comma 1, nonché dei principi indicati nella sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee 12.1.2006 (in cause [C-354/03](#), 355/03, e 484/03) e 6.7.2006 (in cause [C-439/04](#) e 440/04) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

8.1.2. L'Agenzia lamenta che la CTR si sia limitata ad affermare che l'IVA era stata regolarmente versata, mentre "il diritto alla detrazione non è condizionato al solo fatto che il cessionario abbia corrisposto il tributo al cedente", dovendosi, invece, "accertare, nei casi in cui vi sia stata una frode al fisco... che il soggetto che esercita il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto".

8.1.3. Il terzo motivo d'impugnazione è concluso dal seguente quesito di diritto: "in tema di I.V.A., in base al D.P.R. n. 633 del 1972, [artt. 17 e 19](#), letti ed interpretati in coerenza con quanto prescritto dagli [artt. 17 e 20](#) della sesta direttiva 77/388/CEE e dei principi affermati dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee nelle sentenze 12.1.2006 (in cause [C-354/03](#), 355/06 e 484/03) e 6.7.2006 (in cause [C-439/04](#) e 440/04), l'esercizio del diritto di detrazione non è subordinato al solo fatto che il cessionario abbia versato al cedente VIVA indicata in fattura, ma tale diritto è da escludersi qualora risulti accertato che la cessione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapesse o avrebbe dovuto

sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad un'operazione che si iscrive in una frode fiscale?".

9. Il quarto motivo d'impugnazione.

9.1.1. Il quarto motivo è annunciato dalla seguente rubrica: "Omessa motivazione su un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., n. 5)".

9.1.2. La ricorrente Agenzia, premesso che "punto decisivo controverso è il fatto della sciente partecipazione alla frode della società intimata", afferma che "il Collegio doveva indagare sulla fondatezza di tale tesi e non omettere la valutazione dei fatti dedotti a riprova dell'eccepito consilium fraudis. In particolare si osserva come il Collegio ha riconosciuto l'esistenza in concreto di una frode, dando per provata l'esistenza della fittizietà di società intermedie e le omissioni Iva ad opera delle stesse, negando, tuttavia che la Società vi avesse preso parte in maniera consapevole. La CTR è caduta, quindi, in chiara omissione, perchè le contestazioni della GdF (Guardia di finanza prima e dell'Ufficio poi sulla: a) falsità ideologica delle scritture contabili, nonchè sugli elementi probatori prodotti, quali b) le risultanze delle intercettazioni telefoniche e c) la sentenza di patteggiamento, stavano lì a dimostrare che la realtà dei fatti era diversa da quella contabilmente assunta e cioè che la Centro Metalli ha avuto piena e consapevole partecipazione alla frode posta in atto". Poichè la CTR si è limitata ad affermare che "in sostanza l'Ufficio ha basato il proprio convincimento su semplici presunzioni, basate su altre presunzioni, nonchè su indizi o mezzi di prova non validi", avrebbe adottato una motivazione inidonea "a far capire il percorso logico effettuato... nell'analisi della bontà, veridicità ed esaustività dei risultati della verifica fiscale dedotti e comprovati dall'Ufficio tributano nella sede processuale".

9.1.3. Il quarto motivo d'impugnazione è concluso dal seguente quesito motivazionale omologo: "si chiede di cassare l'omessa motivazione del capo di sentenza, nella parte in cui non spiega adeguatamente (o meglio, non spiega affatto) l'inconsapevole stato soggettivo di partecipazione della società e dei suoi amministratori al circuito fraudolento sopra descritto".

10. L'esame congiunto dei quattro motivi d'impugnazione.

10.1. La connessione aggettiva dei motivi d'impugnazione.

I quattro motivi d'impugnazione sono strettamente connessi dal punto di vista oggettivo, nel senso che, se con il primo di essi si sostiene la rilevanza dell'inesistenza soggettiva per le operazioni IVA, con il secondo s'investe la questione dell'onere probatorio delle operazioni ritenute soggettivamente inesistenti su base presuntiva, con il terzo si sostiene la rilevanza del carattere fraudolento del comportamento del terzo delle operazioni soggettivamente inesistenti, mentre con il quarto motivo s'ipotizza l'insufficiente motivazione sullo stato cognitivo del cessionario relativamente alla partecipazione ad operazioni in frode all'IVA.

I motivi d'impugnazione si rivolgono contro una sentenza d'appello, la cui struttura è imperniata sulla successione delle seguenti cinque affermazioni:

a) si discute di operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto falsamente fatturate per operazioni oggettivamente esistenti (pagina 1, righe 30-39, della sentenza d'appello, qui riprodotte nel p.2.a));

b) la posizione della Società "è derivata dalla presunzione di conoscenza" della frode altrui (pagina 1, riga 21, della sentenza impugnata, qui riprodotte nel p.3.b));

c) la Società contesta di esser stata "a conoscenza del circuito fraudolento messo in atto dal fornitore iniziale e dalle società intermedie" (pagina 1, righe 43 - 44, della sentenza impugnata, qui riprodotte nel p.3.c));

d) l'Ufficio non ha "provato che la Società fosse a conoscenza delle precedenti fatturazioni od omissioni di Iva da parte di altre società" (pagina 2, righe 11 - 13, della sentenza impugnata, qui riprodotte nel p.3.c));

e) "l'Ufficio ha basato il proprio convincimento su semplici presunzioni, basate su altre presunzioni, nonchè su indizi o mezzi di prova non validi" (pagina 2, righe 17 - 19, della sentenza impugnata, qui riprodotte nel p.3.c)).

Tali cinque affermazioni possono essere condensate in una sola: l'Ufficio non ha provato la conoscenza della Società del carattere fraudolento, ai fini dell'IVA, delle operazioni, oggettivamente esistenti ma soggettivamente inesistenti, delle società cedenti.

Se questa interpretazione della sentenza d'appello è corretta, l'unico motivo che contesta frontalmente la posizione della CTR è il quarto motivo, perchè i primi tre mirano a fissare principi propedeutici o strumentali rispetto al riconoscimento della fondatezza dell'ipotesi d'insufficienza di motivazione formulata con il quarto motivo. Infatti, con i primi tre motivi si chiede la fissazione di principi di diritto che sono fermi nella giurisprudenza di legittimità e sui quali, per la verità non si controverte in questa sede:

1) quanto al primo motivo d'impugnazione, si rileva che la CTR presuppone che le operazioni di cui si discute sono oggettivamente esistenti e da per scontato che la detrazione IVA sia esclusa anche quando le operazioni siano soltanto soggettivamente inesistenti, giungendo all'accertamento che, nel caso di specie, l'inesistenza soggettiva è da escludere per la mancata prova da parte dell'Ufficio della conoscenza, da parte della Società, del carattere fraudolento delle operazioni del cedente; cosicchè appare irrilevante che si ricerchi se esista un principio in base al quale il diritto alla detrazione IVA è da escludersi per operazioni soggettivamente inesistenti;

2) quanto al secondo motivo d'impugnazione, la risposta al quesito con il quale esso si conclude, dipende dalla risposta che si dia al quesito conclusivo del quarto motivo;

3) anche la soluzione al quesito di diritto posto a conclusione del terzo motivo d'impugnazione è, per un certo verso, scontata, nel senso che, come si vedrà tra breve, è pacifico, oltre che incontestato tra le parti e riconosciuto anche dalla CTR, che il diritto alla detrazione IVA su un'operazione soggettivamente inesistente dipende dalla conoscenza che il cessionario abbia l'onere di acquisire sul carattere fraudolento delle operazioni effettivamente esistenti poste in essere dal cedente, ma, per altro verso, dipende ancora una volta dalla soluzione che si dia al problema sollevato con il quarto motivo d'impugnazione in ordine alla prova della conoscenza del cessionario.

In conclusione, le questioni che sono sottoposte all'esame della Corte si annodano tutte intorno alla verifica della sufficienza della motivazione della sentenza d'appello, sollecitata con la proposizione del quarto motivo d'impugnazione.

**10.2. Lo stato della normazione sulla conoscenza del cessionario sulla**



fittizietà delle operazioni del cedente così come risulta fissato dalla giurisprudenza di legittimità e dalla giurisprudenza comunitaria.

Allo scopo di chiarire quale sia l'accertamento di fatto che dev'essere compiuto dal giudice di merito sulla conoscenza del cessionario sulla fittizietà delle operazioni del cedente, è opportuno ricordare quale sia lo stato della normazione, così com'essa è stata elaborata dalla giurisprudenza di legittimità e dalla giurisprudenza comunitaria. Il compito è facilitato da una recente sentenza di questa Sezione, che ha tanto efficacemente sintetizzato il vigente stato normativo, che è sufficiente riprodurre il testo. La sentenza 24 luglio 2009, n. 17378, così si esprime: "In tema di iva, con riferimento all'ipotesi di fatturazione di operazione soggettivamente inesistente, questa Corte ha... affermato i seguenti principi:

- l'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione non è riconducibile alla fattispecie, prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 41, comma 3, dell'emissione di fattura recante indicazioni incomplete o inesatte, nè a quella, prevista dall'art. 21, comma 2, n. 1, del medesimo D.P.R., di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui è effettuata l'operazione, ma va qualificata come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale dev'essere versata la relativa imposta, ai sensi dell'art. 21 cit., non essendo consentita la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto riguardante l'operazione fatturata (Cass. n. 5719 del 2007);

- in particolare, la nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzabile delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesima, circostanza quest'ultima non indifferente ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e, per conseguenza, sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre (Cass. n. 29467/2008);

- qualora, l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni, tenendo presente, tuttavia, che l'Amministrazione non può limitarsi ad una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere quello di indicare specificamente gli elementi, anche indiziali, sui quali si basa la contestazione ed il giudice di merito deve prendere in considerazione tali elementi, senza limitarsi a dichiarare che essi esistono e sono tali da dimostrare la falsità delle fatture (Cass. n. 21953/2007);

- più specificamente, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti, e fornisca attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti;

- nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente -prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta

ivi formalmente indicata, ma richiede altresì, che il committente - cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca, sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurientisi nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'IVA e dei relativi, possibili, abusi (Cass. n. 1950/2007).

L'orientamento giurisprudenziale sopra riportato va peraltro tetto in coordinazione con la giurisprudenza della Corte di Giustizia CE, che assume rilevanza specifica in materia in ragione della natura comunitaria dell'imposta. Nello specifico la Corte di Giustizia (sent. C - 439/04; conf. Sent. C - 354/03) ha affermato, in applicazione dell'art. 17 della Sesta Direttiva 77/388/CEE del 17.5.1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sul fatturato, che disciplina il diritto alla deduzione dell'imposta, che:

- il diritto a deduzione previsto dal citato art. 17 della Sesta Direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, essendo inteso a sgravare l'imprenditore dall'onere dell'iva dovuta o pagata nell'esercizio della sua attività economica, in applicazione del principio della c.d. neutralità dell'imposta;

- ai fini del diritto del soggetto passivo alla deduzione è irrilevante (sempre per il principio di neutralità dell'imposta) se l'iva dovuta per le operazioni precedenti o successive sia stata versata o meno all'Erario;

- il principio di neutralità dell'imposta non consente una distinzione generale tra le operazioni lecite e le operazioni illecite, nel senso che il diritto alla deduzione va in assoluto escluso per queste ultime, essendo necessario considerare la posizione assunta dall'operatore che richiede la deduzione; in particolare, l'imprenditore che abbia adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione posta in essere non faccia parte di una frode, deve poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione dell'iva pagata a monte;

- ne consegue che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il committente - cessionario conserva il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta.

Merita aggiungere che l'indirizzo giurisprudenziale comunitario trova evidente sostegno sia nei principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto che fanno parte dell'ordinamento CEE, e che per tale ragione devono essere seguiti ed applicati tanto nell'ambito comunitario quanto dagli Stili membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie (Corte di Giustizia CE sent. C - 276/02), sia nel già richiamato principio di neutralità dell'imposta, il quale, com'è noto, si sostanzia nell'obbligo, per l'operatore che l'ha incassata, di riversarla e nel diritto, per l'operatore che l'ha pagata, di recuperarla (cfr. Cass. n. 17067 del 2006, secondo cui la perdita di quest'ultima facoltà non può non costituire un'eccezione alla regola generale)".

La giurisprudenza di legittimità e quella comunitaria, appena richiamate attraverso la riproduzione testuale di una recente sentenza di questa



Sezione, fissa, dunque, alcuni principi che possono esser così sinteticamente formulati:

1) l'iva pagata per l'operazione soggettivamente inesistente non è detraibile;

2) è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione qualora l'Amministrazione gli contesti l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti;

3) il contribuente committente - cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'iva relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha il diritto di detrarre l'iva se, a prescindere dal pagamento dell'imposta, dimostra che non sapeva e non poteva sapere di partecipare ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta; con una formula più rigorosa il medesimo principio può esser formulato così: **il contribuente committente - cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'IVA, anche se pagata, relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di conoscere che il venditore - prestatore è autore di un'operazione in frode all'IVA e, se vuole vedersi riconosciuto il diritto di detrarre l'IVA, ha l'onere di dimostrare che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad una operazione in frode dell'IVA.**

Tali principi consentono di affermare che sulle questioni sollevate con i primitivi motivi di ricorso, a prescindere dalla loro rilevanza per il giudizio in esame, nel quale l'unica questione aperta è quella della conoscenza del contribuente, costituiscono altrettanti punti fermi per il giudice di merito, al quale sia eventualmente rinviata la causa e che dovrà muovere da essi nel suo rinnovato accertamento.

10.3. L'(in)sufficienza della motivazione della sentenza impugnata.

10.3.1. Alla luce dei principi di diritto appena enunciati, e in particolare del principio secondo il quale committente - cessionario, che voglia esercitare il diritto alla detrazione IVA, deve fornire la prova della sua ignoranza della fittizietà della fatturazione altrui, si tratta, ora, di verificare la fondatezza dell'ipotesi, formulata con il quarto motivo d'impugnazione, dell'insufficienza della motivazione della sentenza d'appello.

Per conseguire tale obiettivo e perchè siano chiari sia il pensiero della Corte sia il compito cui è chiamato il giudice di rinvio, giova avvalersi del metodo di analisi, già più volte utilizzato da questa Sezione, secondo il quale le varie dichiarazioni motivazionali adottate dalla CTR devono articolarsi nelle due subdichiarazioni, entrambe necessarie per la sufficienza della motivazione, aventi rispettivamente contenuto di giudizio statico e contenuto di giudizio dinamico. Infatti, in varie occasioni s'è avuto occasione di precisare che "la dichiarazione motivazionale, più brevemente motivazione, è... una specie di dichiarazione che, a parte altri elementi in comune con la dichiarazione dispositiva cui accede e di cui è strumentale, presenta una caratteristica sua propria ed esclusiva, che è costituita da un elemento strutturale della sua formula letteraria, con il quale si descrive, in relazione all'oggetto, il passaggio logico del dichiarante dallo stato psicologico iniziale di inesistenza (ignoranza) di un giudizio (contenuto di genere della motivazione) allo stato psicologico finale di esistenza di un giudizio specifico (contenuto di specie della motivazione). In altri termini, **il contenuto di specie della dichiarazione motivazionale deve comprendere sia il racconto del processo dinamico di formazione dell'atteggiamento psicologico del dichiarante (il giudizio nel**

caso della sentenza), sia il racconto del risultato del passaggio logico dall'ignoranza - iniziale posizione statica - alla conoscenza sotto la specie del giudizio - posizione statica finale, che è l'approdo statico dell'attività di acquisizione della conoscenza intorno all'oggetto" (Corte di cassazione: 18 aprile 2003, n. 6233; per le varie applicazioni, Corte di cassazione: 11 giugno 2003, n. 9301; 1 luglio 2003, n. 10364; 1 luglio 2003, n. 10373; 17 dicembre 2003, n. 19362; 17 dicembre 2003, n. 19367; 22 gennaio 2004, n. 1037; 29 marzo 2004 n. 6244; 2 aprile 2004, n. 6539; 28 luglio 2004, n. 14219; 26 agosto 2004, n. 17024; 29 settembre 2004, n. 19481; 14 ottobre 2004. n. 20263; 6 dicembre 2004, n. 22867; 5 gennaio 2005, n. 130; 29 settembre 2005, n. 19085; 17 ottobre 2001, n. 20081; 18 novembre 2005, n. 24417; 18 novembre 2005, n. 24418; 18 novembre 2005, n. 24419; 23 gennaio 2006, n. 1236; 2 maggio 2006, n. 10079; 4 maggio 2007, n. 10263; 29 febbraio 2008, nn. 5470 e 5471; 26 maggio 2008, n. 13500; 21 gennaio 2009, n. 1446 e n. 1447; 30 dicembre 2009, n. 27935). In sostanza, ciascuna delle dichiarazioni motivazionali di cui si compone la motivazione di una sentenza deve articolarsi in una subdichiarazione, il cui contenuto è un giudizio statico, e in una seconda subdichiarazione, il cui contenuto è un giudizio dinamico.

Se ora, applicando lo strumento di analisi appena descritto, si prende in considerazione la sentenza impugnata in questa sede, si constata con immediatezza che la sua motivazione si compone delle seguenti dichiarazioni motivazionali semplici:

1) "la Guardia di Finanza e l'Ufficio non hanno sufficientemente provato, ma semplicemente presunto, che la Società fosse a conoscenza del circuito fraudolento messo in atto dal fornitore iniziale e dalle società intermedie" (pagina 1, righe 38 - 41, della sentenza d'appello, ove la CTR imputa il giudizio alla Società, ma per farlo proprio immediatamente dopo);

2) "non è stato provato che la Società conoscesse la fittizietà delle società intermedie e le omissioni di Iva ad opera delle stesse" (pagina 2, righe 1 - 2, della sentenza d'appello);

3) "la Guardia di Finanza e l'Ufficio non hanno provato che la Società fosse a conoscenza delle precedenti fatturazioni od omissioni di Iva da parte di altre società, nè che avesse partecipato attivamente al pregresso meccanismo fraudolento" (pag. 2, righe 6 - 10, della sentenza d'appello);

4) "in proposito non risultano in atti presunzioni gravi, precise e concordanti, basate su fatti certi, tali da far fondatamente ritenere il predetto coinvolgimento della Società" (pag. 2, righe 10 - 12, della sentenza d'appello);

5) "in sostanza l'Ufficio ha basato il proprio convincimento su semplici presunzioni, basate su altre presunzioni, nonchè su indizi o mezzi di prova non validi" (pag. 2, righe 13 - 15, della sentenza d'appello).

Le cinque dichiarazioni motivazionali appena evidenziate, sono tutte subdichiarazioni di giudizio statico, senza che nessuna di esse sia accompagnata, come sarebbe necessario, dalla corrispondente subdichiarazione di giudizio dinamico. Infatti, le subdichiarazioni sono così strutturate:

1) la prima dichiarazione ha per oggetto "conoscenza della Società del circuito fraudolento messo in atto dal fornitore iniziale e dalle società intermedie" e per contenuto di specie il giudizio statico finale di "non sufficienza della prova, ma semplice presunzione";

2) la seconda ha per oggetto "la conoscenza della Società della fittizietà delle società intermedie e delle loro omissioni di Iva" e per

contenuto di specie il giudizio statico finale di "mancanza di prova";

3) la terza ha per oggetto "la conoscenza della Società delle precedenti fatturazioni od omissioni di Iva da parte di altre società", e "la sua partecipazione attiva al pregresso meccanismo fraudolento" e per contenuto di specie il giudizio statico finale di "mancanza di prova";

4) la quarta ha per oggetto "presunzioni gravi, precise e concordanti, basate su fatti certi, tali da far fondatamente ritenere il predetto coinvolgimento della Società" e per contenuto di specie il giudizio statico finale di "non risultanza in atti";

5) la quinta ha per oggetto "il convincimento dell'Ufficio della conoscenza della Società della fittizietà delle operazioni del cedente" e per contenuto di specie il giudizio statico finale di "assunzione, come base del convincimento, di semplici presunzioni, basate su altre presunzioni e su indizi o mezzi di prova non validi".

Nel caso di specie, dunque, le (sub)dichiarazioni inserite dalla CTR nella motivazione della sua sentenza non sono accompagnate da altrettante (sub)dichiarazioni aventi contenuto di specie dinamico, che sono necessarie per aversi una motivazione vera, ossia non apparente o semplicemente omessa, e sufficiente. La loro formulazione avrebbe potuto essere considerata corretta, solo quando il giudice di merito avesse adottato dei comportamenti ben precisi:

A) con riguardo all'oggetto, allo scopo di indicare con precisione lo stato iniziale del processo cognitivo, sarebbe stato necessario specificare i fatti di causa, e le relative prove, non bastando certo riferirsi genericamente, come ha fatto la CTR; alla "conoscenza della Società" (prima, seconda e terza subdichiarazione motivazionale) e alle presunzioni fatte valere dall'Ufficio (quarta e quinta subdichiarazione motivazionale), essendo necessario che si specificassero sia i vari elementi in cui deve articolarsi la prova di conoscenza sia i mezzi di prova adottati dall'Ufficio;

B) con riguardo, poi, al contenuto di specie, sarebbe stato necessario che:

a) anzichè limitarsi, come ha fatto la CTR nella sentenza impugnata, a formulare, nell'ordine, il giudizio statico finale di "non sufficienza della prova" (prima subdichiarazione motivazionale), di "mancanza di prova" (seconda e terza subdichiarazione motivazionale), di generica "non risultanza in atti di presunzioni gravi, precise e concordanti" (quarta subdichiarazione motivazionale), e di "assunzione, come base del convincimento, di semplici presunzioni, basate su altre presunzioni e su indizi o mezzi di prova non validi" (quinta subdichiarazione motivazionale), si indicassero specificamente, nello stesso ordine, le ragioni per le quali le prove addotte dall'Ufficio sono state considerate insufficienti (prima subdichiarazione motivazionale), le ragioni per le quali i fatti presuntivi adottati dall'Ufficio sono stati considerati non idonei alla prova tanto da configurare la mancanza di prova (seconda e terza subdichiarazione motivazionale), le ragioni per le quali si è ritenuto che non esistano "in atti" i documenti prodotti dall'Ufficio relativi a presunzioni (quarta subdichiarazione motivazionale) e, infine, con riguardo alla quinta subdichiarazione motivazionale, quali le ragioni per le quali essi sono stati ritenuti inidonei alla prova le "semplici presunzioni", assunte dall'ufficio come base del suo convincimento, e le ragioni per le quali esse si baserebbero su altre indeterminate presunzioni, oltre alle ragioni per le



quali sono stati ritenuti inidonei alla prova gli altri indeterminati indizi di prova;

b) si descrivesse il percorso di formazione di ciascuno dei cinque giudizi espressi sugli altrettanti oggetti delle (sub)dichiarazioni inserite nella motivazione della sentenza impugnata.

In sostanza, "il Giudice di merito deve, nell'esercizio del suo potere esclusivo di conoscere della causa, effettuare due distinte, ma connesse, attività di acquisizione della conoscenza, delle quali deve, poi, fornire la descrizione. Egli deve, anzitutto, conoscere dell'esistenza dei fatti di causa e dei fatti rilevanti per la prova dei fatti di causa; la relativa attività è attività di acquisizione di conoscenza della specie della scienza (attività di scienza) e il risultato finale di questa prima operazione è l'accertamento (atto di scienza) degli uni e degli altri fatti. In secondo luogo, il Giudice di merito deve adottare i comportamenti intellettivi idonei a valutare l'(in)idoneità dei fatti adottati come prova dei fatti di causa a svolgere la funzione ipotizzata dalle parti e i comportamenti intellettivi idonei a qualificare i fatti di causa come giuridicamente (ir)rilevanti e, quindi, (in)idonei ad esser inseriti in una categoria dei fatti assunti da una norma giuridica come loro elemento costitutivo; la relativa attività è attività di acquisizione di conoscenza della specie del giudizio (attività di giudizio) e i risultati finali sono, rispettivamente, la valutazione dei fatti di prova e la qualificazione dei fatti di causa (atti di giudizio). Di tutti questi comportamenti cognitivi, volti a consentire il passaggio della mente del Giudice dalla sua iniziale condizione di ignoranza dei fatti di causa e dei fatti della loro prova e della loro rilevanza giuridica allo stato di conoscenza finale, il Giudice di merito deve fornire la descrizione, in modo che la subdichiarazione motivazionale a contenuto dinamico sia, per usare un'efficace espressione impiegata dalla dottrina, una rappresentazione linguistica di un ragionamento decisorio. Questa struttura della motivazione, che, indipendentemente dalla rilevanza che si voglia attribuire alla distinzione tra il contesto di scoperta e il contesto di giustificazione del ragionamento decisorio, sostiene logicamente sia se stessa sia il dispositivo della sentenza, consente alla Corte di verificare se il Giudice d'appello abbia operato in maniera metodicamente corretta, senza alcuna esposizione al rischio di invadere la sfera del merito della controversia, che resta completamente affidata al Giudice di merito" (Corte di cassazione 30 dicembre 2009, n. 27935).

Poichè, nel caso di specie, il Giudice d'appello ha indicato i fatti di causa solo genericamente e altrettanto genericamente ha indicati i mezzi di prova, negando addirittura erroneamente che le presunzioni abbiano la natura di prova, e si è limitato alla formulazione degli atti di giudizio finale statico sugli uni e sugli altri, trascurando la specificazione dei fatti e la descrizione sia delle attività di accertamento sia delle attività di giudizio, la motivazione della sua sentenza è strutturalmente lacunosa. Per di più, le lacune sono così numerose e così gravi che la motivazione è, non solo insufficiente, ma addirittura apparente e, quindi, sostanzialmente inesistente, perchè non si comprende nè quali siano gli oggetti dell'attività di conoscenza nè quali siano i comportamenti cognitivi assunti (attività di scienza e attività di giudizio). In questo stesso senso, da ultimo, v. Corte di cassazione 30 dicembre 2009, n. 27935.

10.3.2. Le precedenti considerazioni comportano l'accoglimento del



quarto motivo d'impugnazione. Il rinvio conseguente alla cassazione della sentenza impugnata e alla eventuale riassunzione dovrà essere effettuato applicando il seguente principio di diritto, formulato per integrazione della disposizione normativa D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 36, comma 2, n. 4: "La sentenza, deve contenere la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto, cioè: 1) l'indicazione specifica sia dei fatti di causa sia dei fatti adottati per la loro prova; 2) la descrizione sia dei comportamenti intellettivi di valutazione delle prove sia dei comportamenti intellettivi di qualificazione dei fatti di causa; 3) gli atti di giudizio statico e finale per ciascuna serie di comportamenti intellettivi".

10.3.3. Per agevolare il compito del giudice di merito, che debba accertare, come è chiamato a fare anche quello che dovrà operare in sede di rinvio di questa causa, l'ignoranza non colpevole del soggetto gravato dell'onere di conoscere, si ritiene opportuno, se non necessario, fornire alcune specifiche indicazioni.

Sul punto la precedente giurisprudenza ha fornito soltanto alcune indicazioni sulla prova di cui è onerato il contribuente. Così, per esempio, nella stessa sentenza, già ampiamente utilizzata, si afferma che nella sentenza d'appello cassata "difetta nel caso concreto una valutazione approfondita delle circostanze di fatto che hanno accompagnato lo svolgersi delle operazioni, diretta a verificare l'eventuale esistenza di elementi volti a dimostrare che la società contribuente non conosceva nè era in grado di conoscere la provenienza fittizia delle fatture, accertamento che, essendo di fatto, sfugge ai compiti del giudice di legittimità e deve, pertanto, essere demandato al giudice del rinvio" (Corte di cassazione 24 luglio 2009, n. 17378). Quelle indicazioni devono essere integrate, specificando quali siano "gli elementi volti a dimostrare l'ignoranza del contribuente".

Sul piano sostanziale, si rileva che i dati naturali della struttura della conoscenza sono presi in considerazione dalle norme che si sono poc'anzi ricordate e sono resi oggetto delle qualificazioni che caratterizzano il rapporto giuridico d'IVA: il soggetto conoscente è il committente-cessionario; l'oggetto della conoscenza sono le operazioni pregresse del venditore e del fatturante in ordine al bene ceduto o alla prestazione resa ed i rapporti tra tali due soggetti e tra essi ed il contribuente; il contenuto del rapporto è dato dalla sotto posizione del committente-cessionario al vincolo di conoscere quegli oggetti, che è a lui imposto a titolo di onere, perchè si pretende che egli lo assolva solo se si intende operare la detrazione dell'IVA pagata per operazioni ipotizzate come soggettivamente inesistenti.

Ogni vincolo di conoscere, anche quello che appartiene alla specie dell'onere, è sottoposto ad un regime giuridico che si articola in due elementi strutturali: la situazione giuridica oggettiva di conoscibilità, nella quale il soggetto vincolato si deve trovare, ed il suo processo cognitivo, il quale a sua volta si articola nella capacità cognitiva del soggetto e nel suo comportamento volto ad acquisire la conoscenza, o comportamento cognitivo.

Sul piano processuale, poi, il soggetto, sul quale grava l'onere di conoscere, in tanto si sottrae alla conseguenza dell'inadempimento del suo vincolo, in quanto dimostri almeno uno di questi due fatti: a) di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità dell'oggetto della conoscenza da acquisire; b) che, nonostante il possesso

della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata e nonostante la sua esplicazione volta ad adottare un comportamento cognitivo idoneo, egli non è stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione.

Si tratta di accertamenti di fatto articolati e complessi, che è compito del giudice di merito effettuare valutando le prove fornite dal contribuente. Tale compito non è stato affatto svolto dalla CTR nella sentenza impugnata e deve, pertanto, essere affidato ad un nuovo giudice.

#### 11. Conclusioni.

Le precedenti considerazioni comportano l'accoglimento del ricorso, la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio della causa ad altra Sezione della CTR della Toscana, che, oltre a far applicazione dei principi di diritto enunciati nei pp.10.2, 10.3.2 e 10.3.3, liquiderà le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

P.Q.M. - La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra Sezione della CTR della Toscana, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione.