

Civile Sent. Sez. 5 Num. 25778 Anno 2014

Presidente:

Relatore: VELLA PAOLA

Data pubblicazione: 05/12/2014

SENTENZA

sul ricorso 13416-2010 proposto da:

TRENTINALATTE SPA in persona del Presidente del
C.d.A. e legale rappresentante pro tempore,
elettivamente domiciliato in ROMA VIALE CASTRO
PRETORIO 122, presso lo studio dell'avvocato RUSSO
ANDREA, che lo rappresenta e difende con procura
speciale del Not. Dr. MARCUS HAAS in LUCERNA pratica
n. 1198/2010 del 10/03/2010;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 86/2009 della COMM. TRIBUTARIA
II GRADO di TRENTO, depositata il 13/11/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 26/05/2014 dal Consigliere Dott. PAOLA
VELLA;

udito per il ricorrente l'Avvocato RUSSO che ha
chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato DETTORI che ha
chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. FEDERICO SORRENTINO che ha concluso
per il rigetto del ricorso.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a long, sweeping horizontal stroke followed by a large loop and a smaller, more complex flourish to the right.

RITENUTO IN FATTO

A seguito di controllo eseguito nel giugno 2000 dall'Agenzia delle Dogane di Milano, dal quale era emerso che l'impresa individuale "Corelat di Sommacal Giuseppe" aveva acquistato dalla società tedesca Bayerische Milchindustrie (BMI), senza presentare i relativi modelli Intrastat, quantitativi di latte consegnati direttamente alla Trentinalatte S.p.a., in data 21.12.2006 l'Agenzia delle entrate notificava a quest'ultima società due avvisi di accertamento relativi agli esercizi 1999 e 2000, con i quali recuperava a tassazione l'Iva indebitamente detratta sulle predette operazioni di acquisto di latte dalla ditta Corelat, ritenute soggettivamente inesistenti, nonché l'Iva relativa a canoni di locazione finanziaria di mezzi di trasporto concessi dalla società tedesca "Ideal Car Charter International GmBh", in quanto non impiegati esclusivamente per l'attività d'impresa ma destinato ad uso promiscuo; il tutto per un ammontare complessivo di euro 216.339,66 relativamente all'anno 1999 ed euro 129.936,94 per l'anno 2000, oltre a sanzioni per euro 405.636,86.

La Trentinalatte S.p.a. impugnava entrambi gli avvisi, contestando: quanto alle operazioni di acquisto di latte, che non vi era stata alcuna interposizione fittizia di Corelat nei suoi rapporti con il fornitore tedesco BMI, rispetto al quale aveva fatto de semplice intermediaria, in assoluta buona fede ed estraneità alla frode fiscale posta in essere dalla prima (tanto che nel procedimento penale instaurato presso il Tribunale di Trento la posizione del proprio legale rappresentante, Corradini Renato, era stata archiviata); quanto alle operazioni di locazione finanziaria, che l'Iva era stata versata dal prestatore tedesco "Ideal Car Charter International GmBh", effettivo soggetto passivo di imposta, mentre essa aveva proceduto al recupero dell'imposta pagata nello stato comunitario mediante la procedura prevista dall'ottava direttiva CEE 79/1072, trattandosi di servizio non territorialmente rilevante in Italia, a prescindere dalla localizzazione del committente e dal luogo di utilizzazione del servizio.

La Commissione tributaria di primo grado di Trento accoglieva i ricorsi, osservando: sulla prima contestazione, che l'Ufficio non aveva fornito alcuna prova, nemmeno indiziaria, atta a vincere la presunta buona fede della Trentinalatte, essendo a tal fine inutilizzabili le testimonianze rese al P.M. dai signori Dalpiaz e Verber, e comunque irrilevanti le circostanze addotte (provenienza del fax da Milano e non dalla sede in Pavia; età anagrafica avanzata e inesperienza del Sommacal; trasporto diretto del latte dal produttore tedesco alla Trentinalatte); sulla seconda contestazione, che la mancata allegazione - sia all'avviso di accertamento che agli atti di causa - del processo verbale da cui sarebbe risultato l'uso promiscuo dell'automezzo concesso in

locazione finanziaria, in uno alla mancata produzione del relativo contratto, non consentivano alcuna valutazione in concreto.

L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate trovava accoglimento presso la Commissione tributaria di secondo grado di Trento, che con sentenza n. 86/01/09 riteneva, con riguardo alla prima contestazione, non assolto dalla contribuente l'onere di dimostrare la legittimità e correttezza della detrazione derivante dalle operazioni ritenute inesistenti e, con riguardo alla seconda, che i contratti di leasing o noleggio non erano oggetto dell'attività propria dell'impresa, con conseguente esclusione della detraibilità dell'Iva.

Per la cassazione della sentenza d'appello, depositata il 13.11.2009 e non notificata, la contribuente ha proposto ricorso affidato a sei motivi, notificato in data 13.5.2010 alla Agenzia delle entrate, che non ha svolto difese.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo, parte ricorrente lamenta la violazione dell'art. 2697 cod.civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod.proc.civ., formulando il seguente quesito di diritto ai sensi dell'art. 366 bis cod.proc.civ.: <<Dica l'Ecc.ma Corte se, in tema di ripartizione dell'onere della prova tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, qualora sia contestata da parte dell'amministrazione finanziaria l'indebita detrazione ai fini IVA di fatture da essa ritenute relative ad operazioni inesistenti, il relativo onere della prova incomba sull'amministrazione finanziaria medesima e non sul contribuente, in capo al quale l'onere della prova passa solo ove l'amministrazione finanziaria fornisca validi indizi dell'inesistenza delle operazioni, essendo il contribuente chiesto a dimostrare solo in tal caso l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. Dica pertanto l'Ecc.ma Corte se incorra in violazione dell'art. 2697 cod.civ. la sentenza (impugnata) la quale, in tema di ripartizione dell'onere della prova tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria in relazione alla detrazione ai fini IVA di fatture da quest'ultima ritenute relative ad operazioni inesistenti, statuisca che l'onere della prova incomba sul contribuente invece che sull'amministrazione finanziaria in contrasto con il principio secondo cui, qualora sia contestata da parte dell'amministrazione finanziaria l'indebita detrazione ai fini IVA di fatture da essa ritenute relative ad operazioni inesistenti, il relativo onere della prova incombe sull'amministrazione finanziaria medesima e non sul contribuente, in capo al quale l'onere della prova passa solo ove l'amministrazione finanziaria fornisca validi indizi dell'inesistenza delle operazioni, essendo il contribuente chiesto a dimostrare solo in tal caso l'effettiva esistenza delle operazioni contestate>>.

2. Con il secondo mezzo, la ricorrente deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod.proc.civ., per violazione dell'art. 36,

comma 2, n. 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 132, n. 4, cod.proc.civ., nonché dell'art. 111, comma 6, Cost. Il corrispondente quesito di diritto ex art. 366 bis cod.proc.civ. risulta così formulato: <<Richiamato dalla Commissione l'erroneo principio di diritto secondo cui, allorché l'amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture in quanto relative ad operazioni da essa ritenute inesistenti, incombe alla ricorrente l'obbligo di dimostrare la legittimità e la correttezza dell'operazione, dica l'Ecc.ma Corte di Cassazione se, in relazione alla statuizione che "*Trentinalatte non ha ottemperato a tale obbligo*" e, cioè, a quello di dimostrare la esistenza e legittimità delle operazioni di acquisto del latte che avevano dato origine alle fatture portate in detrazione ai fini IVA dalla società contribuente, sia affetta da nullità ai sensi dell'art. 360, n. 4, c.p.c., per difetto di conformità della stessa al modello di cui all'art. 36, n. 4, D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 (reso applicabile dall'art. 61 medesimo testo), art. 132, n. 4, c.p.c. ed art. 111 Cost., la decisione (impugnata) che conseguentemente accolga l'appello dell'Agenzia, così riformando la sentenza di prime cure (la quale aveva invece accolto i ricorsi della società contribuente), limitandosi a sancire il mancato ottemperamento da parte di Trentinalatte all'obbligo richiamato, senza descrivere il processo logico-giuridico e cognitivo attraverso il quale i giudici d'appello si siano formati il giudizio finale e, in particolare, senza indicare quali siano i dati di fatto ritenuti rilevanti ai fini probatori, quali mezzi di prova siano stati oggetto del suo giudizio, né illustrare la valutazione delle risultanze di prova, la qualificazione datane e quale sia stata l'attività intellettuale elaborativa di tali dati, nonché l'idoneità dei fatti di prova offerti dalla società contribuente o comunque presenti nel processo>>, quali quelli elencati a pag. 62 e 63 del ricorso.

3. Con il terzo motivo di ricorso viene censurata la <<omessa o (subordinatamente) insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360, n. 5, c.p.c.>>, sulla base del seguente momento di sintesi: <<Richiamato dalla Commissione l'erroneo principio di diritto secondo cui, allorché l'amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture in quanto relative ad operazioni da essa ritenute inesistenti, incombe alla ricorrente l'obbligo di dimostrare la legittimità e la correttezza dell'operazione, dica l'Ecc.ma Corte di Cassazione se, in relazione alla statuita circostanza che "*Trentinalatte non ha ottemperato a tale obbligo*" e, cioè, a quello di dimostrare la esistenza e legittimità delle operazioni di acquisto del latte che avevano dato origine alle fatture portate in detrazione ai fini IVA dalla società contribuente, fatto controverso e decisivo per il giudizio, sia affetta da omessa o (subordinatamente) insufficiente motivazione la sentenza (impugnata) che accolga l'appello dell'Agenzia, così riformando la sentenza di

6

prime cure (la quale aveva invece accolto i ricorsi della società contribuente), senza descrivere il processo logico-giuridico e cognitivo attraverso il quale i giudici d'appello si siano formati il giudizio finale, come detto, espresso in termini di mancato mancato ottemperamento da parte di Trentinalatte all'obbligo richiamato e, in particolare, senza indicare quali siano i dati di fatto ritenuti rilevanti ai fini probatori, quali mezzi di prova siano stati oggetto del suo giudizio, né illustrare la valutazione delle risultanze di prova, la qualificazione datane e quale sia stata l'attività intellettuale elaborativi di tali dati, nonché l'inidoneità dei fatti di prova offerti dalla società contribuente o comunque presenti nel processo>>, quali quelli puntualmente elencati a pag. 90 del ricorso.

4. Con il quarto mezzo, la ricorrente deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod.proc.civ., per violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 132, n. 4, cod.proc.civ., nonché dell'art. 111, comma 6, Cost. Il corrispondente quesito di diritto ex art. 366 bis cod.proc.civ. risulta così formulato: <<Richiamate dalla società contribuente le circostanze che l'IVA relativa al contratto di leasing in questione non fosse stata versata alla concedente e che Trentinalatte non avesse portato in detrazione l'IVA in questione, dica l'Ecc.ma Corte di Cassazione se, in relazione alla statuizione che *"il recupero dell'IVA è giustificato oggettivamente, in quanto l'imposta è inerente a contratti di leasing o noleggio che non sono oggetto dell'attività propria dell'impresa e, come tali, indetraibile perché considerata fuori conto e, pertanto, estranea al meccanismo di compensazione (tra iva a valle e iva a monte) che considera soltanto le operazioni in concreto effettuate (Cass. n. 7289 del 29.5.2001)"*, sia affetta da nullità ai sensi dell'art. 360, n. 4, c.p.c., per difetto di conformità della stessa al modello di cui all'art. 36, n. 4, D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 (reso applicabile dall'art. 61 medesimo testo), art. 132, n. 4, c.p.c. ed art. 111 Cost., la decisione (impugnata) che conseguentemente accolga l'appello dell'Agenzia, così riformando la sentenza di prime cure (la quale aveva invece accolto i ricorsi della società contribuente), limitandosi a sancire che il recupero dell'IVA è giustificato oggettivamente, in quanto l'imposta è inerente a contratti di leasing o noleggio che non sono oggetto dell'attività propria dell'impresa e, come tali, indetraibile perché considerata fuori conto, senza descrivere il processo logico-giuridico e cognitivo attraverso il quale i giudici d'appello si siano formati il giudizio finale e, in particolare, senza indicare quali siano i dati di fatto ritenuti rilevanti ai fini probatori, quali siano le ragioni per le quali ha ritenuto che l'IVA fosse stata versata dalla società contribuente alla concedente e soprattutto detratta dalla società contribuente medesima, quali mezzi di prova siano stati oggetto del suo giudizio, né illustrare la valutazione delle risultanze di prova, la qualificazione

datane e quale sia stata l'attività intellettuale elaborativa di tali dati, nonché l'inidoneità dei fatti di prova offerti dalla società contribuente o comunque presenti nel processo>>.

5. Con il quinto motivo di ricorso viene censurata la <<insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ai sensi dell'art. 360, n. 5, c.p.c.>>, sulla base del seguente momento di sintesi: <<Richiamata dalla società contribuente la circostanza che l'IVA relativa al contratto di leasing in questione non fosse stata versata alla concedente e che Trentinalatte non avesse portato in detrazione l'IVA in questione, fatto controverso e decisivo per il giudizio, dica l'Ecc.ma Corte di Cassazione se, in relazione alla statuizione che *"il recupero dell'IVA è giustificato oggettivamente, in quanto l'imposta è inerente a contratti di leasing o noleggio che non sono oggetto dell'attività propria dell'impresa e, come tali, indetraibile perché considerata fuori conto e, pertanto, estranea al meccanismo di compensazione (tra iva a valle e iva a monte) che considera soltanto le operazioni in concreto effettuate (Cass. n. 7289 del 29.5.2001)"*, sia affetta da insufficiente motivazione la sentenza (impugnata) che accolga l'appello dell'Agenzia, così riformando la sentenza di prime cure (la quale aveva invece accolto i ricorsi della società contribuente), senza descrivere il processo logico-giuridico e cognitivo attraverso il quale i giudici d'appello si siano formati il giudizio finale, e, in particolare, senza indicare quali siano i dati di fatto ritenuti rilevanti ai fini probatori relativi al preteso versamento in favore della concedente e, soprattutto, alla pretesa detrazione dell'IVA da parte di Trentinalatte, non idoneamente sorretti dalla giustificazione di cui sopra, nonché quali mezzi di prova siano stati oggetto del suo giudizio, né illustrare la valutazione delle risultanze di prova, la qualificazione datane e quale sia stata l'attività intellettuale elaborativa di tali dati, nonché l'inidoneità dei fatti di prova offerti dalla società contribuente o comunque presenti nel processo>>.

6. Infine, con il sesto ed ultimo motivo, la ricorrente deduce la violazione dell'art. 7, d.P.R. n. 633/72, applicabile *ratione temporis*, sulla base del seguente quesito di diritto: << Dica l'Ecc.ma Corte se, in relazione a contratto di locazione finanziaria, stipulato nel 1999 tra società residente in Italia quale locataria e società residente nella Comunità (Germania) quale concedente, avente ad oggetto un automezzo, trovi applicazione o meno il principio generale contenuto nel terzo comma dell'art. 7 del DPR 633/72, applicabile *ratione temporis*, che, collegando la territorialità alla residenza del prestatore (la società residente in Germania), determina l'esclusione della relativa operazione dal campo IVA per carenza del requisito territoriale>>.

7. Il primo motivo di ricorso è fondato e va accolto, in quanto, con la sua lapidaria motivazione, il giudice di secondo grado ha violato le regole che

6

presiedono all'onere della prova in materia di operazioni ritenute inesistenti, statuendo che *"allorché l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture in quanto relative ad operazioni ritenute inesistenti, incombe alla ricorrente l'obbligo di dimostrare la legittimità e la correttezza dell'operazione"*.

7.1. Al contrario questa Corte, partendo dal presupposto che il diritto del contribuente alla detrazione dell'IVA costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo, non suscettibile in linea di principio di limitazioni, da tempo afferma che, ove l'Amministrazione finanziaria intenda negare tale diritto, assumendo che si tratti di fatturazione relativa ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, essa ha l'onere di provare - anche avvalendosi di presunzioni semplici (Cass., n. 27844 del 2013) - nel primo caso, che le operazioni non sono state effettuate e, nel secondo caso, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore (Cass. n. 9001 del 2014). E, mentre nelle ipotesi più complesse (come la cd. "frode carosello", caratterizzata da una catena di passaggi, con fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, nonché interposizioni strumentali di società cd. "filtro") l'amministrazione deve dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente, in quelle più semplici (operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare), detto onere 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); ovvero che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, dell'evasione o frode posta in essere dal cedente, in quanto disponeva di elementi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto (Cass. n. 23560 del 2012). Pertanto, in caso di apparente regolarità della fattura, la mera contestazione dell'amministrazione finanziaria non è affatto sufficiente ad invertire l'onere della prova, essendo invece necessario che essa dimostri sia la frode del cedente, sia la connivenza del cessionario, quest'ultima anche mediante presunzioni semplici (purché dotate dei requisiti di gravità precisione e concordanza), le quali possono derivare anche dalle medesime risultanze di fatto attinenti al ruolo di cd. "cartiera" del cedente (Cass., ord. n. 13787 del 17 giugno 2014; conf. Cass. n. 10414 del 2011).

7.2. Si tratta invero di un approdo che trova origine nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, secondo la quale il diritto alla detrazione dell'IVA, previsto dagli artt. 167 e ss. della Direttiva n. 2006/112 e costituente parte integrante del meccanismo di traslazione dell'imposta proprio dell'IVA in ambito comunitario, può essere negato solo quando l'amministrazione finanziaria dimostri, "alla luce di elementi oggettivi" - tra i quali vanno annoverati anche gli "indizi" che inducano un operatore avveduto a sospettare dell'esistenza di irregolarità o evasioni e quindi ad assumere maggiori informazioni - che il soggetto passivo al quale siano stati forniti i beni o i servizi "sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte". In tale evenienza, infatti, il soggetto che intende fruire della detrazione viene considerato, ai fini della menzionata direttiva, come "partecipante a tale evasione", sempre che non fornisca la prova della circostanza liberatoria della sua incolpevole ignoranza (v. Corte di giustizia dell'Unione europea, 21 febbraio 2006, in C - 255/02; 6 luglio 2006, in C-439/04 e C-440/04; 21 giugno 2012, in C - 80/11; 6 dicembre 2012, in C-285/11; 31 gennaio 2013, in C-642/11).

7.3. E' dunque in sintonia con il suddetto indirizzo giurisprudenziale l'affermazione per cui il cessionario (o committente), il quale si sia vista contestare dall'amministrazione, anche sulla base di presunzioni (v. art. 52, comma 2, del d.P.R. n. 633/72; cfr., per le imposte dirette, l'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 917/86), la detrazione dell'IVA versata in rivalsa, ha l'onere di provare che non sapeva - o non avrebbe potuto sapere, nonostante l'uso dell'ordinaria diligenza - di partecipare ad un'operazione fraudolenta posta in essere dagli altri soggetti collegati all'operazione (cfr. Cass. n. 8132 del 2011; Cass. n. 15741, n. 7672, n. 9108 e n. 23704 del 2012).

7.4. Tale assetto discende dalla particolare valenza della fattura nel sistema tributario. Invero, mentre sul piano civilistico essa rappresenta un documento di formazione unilaterale ex art. 2709 cod.civ. ed è perciò inidonea, nonostante l'annotazione nei libri contabili obbligatori, a costituire di per sé prova del rapporto controverso a favore dell'emittente, fatta salva l'eccezionale efficacia probatoria ex art. 2710 cod.civ. (v. Cass. n. 9593 del 2004 e n. 13651 del 2006), nei rapporti con il fisco essa rappresenta a tutti gli effetti un costo dell'impresa, ai sensi dell'art. 21, d.P.R. n. 633/72, ed in tali limiti può costituire una prova a favore del soggetto emittente. Per questo non è sufficiente, da parte dell'amministrazione finanziaria, la mera contestazione dell'inesistenza delle operazioni rappresentate in fattura, dovendo essa dimostrare - anche tramite presunzioni, le quali rientrano a pieno titolo nel novero delle prove utilizzabili in giudizio di cui al titolo II del libro VI del codice civile (artt. 2697 e ss.) e sono

assimilate nel regime giuridico alla prova testimoniale, ex art. 2729 cod.civ. - che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata affatto posta in essere, ovvero è stata posta in essere tra soggetti diversi (cfr. Cass. n. 21953 del 2007).

7.5. I rilievi che precedono rendono quindi palese la fondatezza del ricorso del contribuente sotto il profilo del denunciato vizio di violazione e falsa applicazione di legge, per essere stato erroneamente assunto che fosse "obbligo" della Trentinalatte s.p.a. "dimostrare la legittimità e correttezza dell'operazione".

8. Il ricorso è peraltro fondato anche con riguardo agli ulteriori vizi censurati dalla società ricorrente con il secondo motivo - nullità della sentenza, ex art. 360, primo comma, n. 4, cod.proc.civ. - e con il terzo motivo - omessa o (subordinatamente) insufficiente motivazione, ex art. 360, primo comma, n. 5, cod.proc.civ. - i quali possono essere esaminati congiuntamente, originando dalla medesima ed unica affermazione contenuta nella sentenza impugnata, per cui *"la Trentinalatte non ha ottemperato a tale obbligo"*.

8.1. Se appare infatti quantomeno dubbia la conformità della sentenza impugnata al paradigma del processo tributario, di cui all'art. 36, comma 2, n. 4), D. Lgs. n. 546/92 (cui rinvia per il grado d'appello il successivo art. 61), prima ancora che al generale modello processualcivilistico di cui all'art. 132, secondo comma, n. 4), cod.proc.civ. - potendosi a stento rinvenire, dal tenore complessivo della motivazione, una pur "succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto", ovvero una "concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione" -, risulta invece del tutto palese l'insufficienza di una motivazione ridotta alla frase sopra trascritta, inammissibilmente stringata, apodittica e meramente assertiva.

8.2. Invero, il giudice d'appello non ha espresso la propria valutazione critica sulle numerose deduzioni contenute nel ricorso della Trentinalatte s.p.a. (che si sviluppa per ben 116 pagine) e sugli elementi di prova da essa offerti al vaglio giudiziale, come riepilogati a pag. 62-63 del ricorso (tra le quali l'archiviazione del procedimento penale a carico dell'amministratore, i pagamenti effettuati, l'avvenuta consegna della merce, la congruità del prezzo pagato alla Corelat, gli acquisiti di latte di quest'ultima dalla società tedesca BMI, le dichiarazioni rese dal sig. Verber e dal sig. Sozzè in ordine ai contatti tra il Sommacal e la Trentinalatte, ecc.). Pertanto, a prescindere dalla effettiva valenza probatoria delle suddette circostanze (si consideri, ad esempio, che per costante giurisprudenza di questa Corte la regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che il corrispettivo sia stato effettivamente versato, non sono sufficienti a dimostrare la effettività delle operazioni commerciali, trattandosi di circostanze

be

non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, le altre perchè relative ad un dato di fatto inidoneo di per sè a dimostrare l'estraneità alla frode: cfr., *ex ceteris*, Cass. n. 17377 del 2009; Cass. n. 867 e n. 5912 del 2010; Cass. n. 12802 del 2011; Cass. n. 11177 del 2014), la parte che le ha rappresentate non ha rinvenuto nella sentenza impugnata la descrizione del percorso fattuale, logico e giuridico attraverso il quale i giudici d'appello sono pervenuti a ritenere non assolto l'onere probatorio asseritamene gravante sulla contribuente.

9. Analogo accorpamento può essere fatto, per le medesime ragioni, tra le corrispondenti censure ex art. 360, primo comma, n. 4 e n. 5, cod.proc.civ., di cui al quarto e al quinto motivo, relativi alla detrazione dell'IVA sul contratto di leasing. Al riguardo, il giudice d'appello si limita ad affermare che *"il recupero dell'IVA è giustificato oggettivamente, in quanto l'imposta è inerente a contratti di leasing o noleggio che non sono oggetto dell'attività propria dell'impresa e, come tali, indetraibile perché considerata fuori conto e, pertanto, estranea al meccanismo di compensazione (tra iva a valle e iva a monte) che considera soltanto le operazioni in concreto effettuate (Cass. n. 7289 del 29.5.2001)"*. In questo caso, la motivazione risulta insufficiente e generica, in quanto: per un verso, non tiene conto degli specifici rilievi svolti dal contribuente (come riepilogati alle pagine 90-96 del ricorso) in ordine al fatto che quell'IVA, di cui si predica l'indetraibilità, non era stata in realtà mai detratta dalla Trentinalatte, semplicemente perché mai versata al concedente tedesco, che aveva invece provveduto ad assolverla in Germania, per poi richiederla a rimborso all'erario tedesco (su autorizzazione della stessa locataria); per altro verso, non dà conto delle ragioni che avevano indotto il giudice di prime cure ad accogliere il ricorso del contribuente, sul punto, a causa della mancata allegazione sia del contratto di leasing, sia del processo verbale, dalle cui pagine 2 e 3 - secondo quanto scritto nell'avviso di accertamento - risultava il fatto che l'automezzo concesso in leasing non era utilizzato esclusivamente per l'attività dell'impresa. Le riferite carenze motivazionali giustificano quindi l'accoglimento della censura.

10. Quanto infine al sesto motivo, proposto ex art. 360, primo comma, n. 3, cod.proc.civ., per violazione dell'art. 7, d.P.R. n. 633/72, esso appare generico ed inammissibile per difetto di autosufficienza. Vi si fa infatti riferimento ad un contratto di locazione finanziaria di cui non viene trascritto il contenuto, specie con riguardo alla clausola n. 4), in forza della quale la stessa ricorrente dichiara di aver (non già portato in detrazione ma) utilizzato l'IVA "in riduzione del debito verso il fornitore" (v. pag. 27 del ricorso), pur facendo più volte riferimento al recupero dell'imposta pagata nello stato comunitario dalla società tedesca, mediante la procedura di rimborso prevista dall'ottava direttiva CEE 79/1072/

del 6.12.1979 (v. pag. 91). Manca dunque un esplicito e chiaro raccordo con l'asserita esclusione dell'operazione dal campo Iva, per carenza del requisito territoriale (oggetto del quesito di diritto formulato), in riferimento all'avviso di accertamento in contestazione, che ha negato il diritto alla detrazione dell'Iva.

11. L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria di secondo grado di Trento, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia, assolvendo compiutamente all'obbligo motivazionale e tenendo conto del principio di diritto per cui è onere dell'Amministrazione finanziaria, che intenda negare il diritto alla detrazione dell'Iva assolta in rivalsa, provare che si tratti di fatturazione relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, anche avvalendosi di presunzioni semplici; solo a fronte di siffatta dimostrazione, si ha l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, tenuto a sua volta a dimostrare che non sapeva - o non avrebbe potuto sapere, nonostante l'uso dell'ordinaria diligenza - di partecipare ad un'operazione fraudolenta posta in essere da altri soggetti.

12. Il giudice del rinvio dovrà altresì provvedere alla liquidazione delle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi cinque motivi di ricorso, dichiara inammissibile il sesto, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della Commissione tributaria di secondo grado di Trento, che deciderà anche in ordine alle spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 maggio 2014.