



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 15, riunita in udienza il 11/12/2023 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

STEINLEITNER BIANCA, Presidente
DE DOMENICO FRANCESCO, Relatore
CRESPI MONICA GIOVANNA MICA, Giudice

in data 11/12/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 929/2023 depositato il 16/03/2023

proposto da

Agenzia Entrate Direzione Regionale Lombardia - Via Manin, 25 20121 Milano MI

elettivamente domiciliato presso dr.lombardia.gtpec@pce.agenziaentrate.it

contro

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 2829/2022 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 5 e pubblicata il 18/10/2022

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TMB034I00855-2020 IVA-ALTRO 2015

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

I difensori delle parti illustrano i rispettivi assunti e insistono nelle conclusioni in atti.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'avviso di accertamento n. TMB034I00855/2020 per l'anno 2015 la Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle entrate ha contestato alla società [REDACTED], l'indebita detrazione IVA, ex art. 19 del DPR 633/1972, per euro 64.482,00 e le conseguenti sanzioni per euro 72.542,25, relativamente ai rapporti commerciali intrattenuti con alcuni fornitori, in quanto la società, pur operando in un settore ad alto rischio frodi, come quello dei trasporti, non avrebbe effettuato i dovuti e necessari controlli, finalizzati ad evitare di trattenere rapporti con fornitori risultati inadempienti nei confronti dell'Erario e che presentavano forti criticità sotto il profilo della loro pericolosità fiscale.

Avverso il suddetto atto impositivo proponeva ricorso la società contribuente, eccependo i profili di illegittimità della pretesa erariale, atteso che la tesi dell'Ufficio poggia su principi giurisprudenziali che non trovano applicazione nella fattispecie oggetto di causa, in quanto relativi ad una casistica totalmente diversa, caratterizzata da fattispecie fraudolente e simulatorie.

La Società, inoltre, aveva dato prova di aver operato correttamente, sulla base di proprie *policy* aziendali, avendo acquisito preventivamente la documentazione sull'affidabilità dei fornitori generalmente richiesta ai committenti che agiscono secondo l'ordinaria diligenza.

Con la sentenza oggetto del presente appello i giudici di primo grado, dopo un'ampia ed articolata disamina della questione, accoglievano espressamente le doglianze della Società, dando atto che la stessa aveva dato piena prova sui controlli posti in essere e che pertanto nulla poteva essere attribuito in merito alla carenza dei controlli posti in essere e che *"pertanto non appare corretto l'assunto dell'ufficio che ha prodotto il mancato riconoscimento in capo al cessionario del diritto di detrazione, essendo peraltro acclarato, in quanto non contestato, che le operazioni di cui alle fatture siano state effettivamente poste in essere"*.

Avverso la suddetta sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, ritenendo che la stessa sia *"censurabile proprio in quanto il giudice ha ritenuto che, nel caso esaminato, la Società abbia posto in essere controlli idonei ad integrare la diligenza richiesta agli operatori del settore in cui opera la [REDACTED] e che pertanto nessun giudizio di negligenza possa essere mosso alla stessa. La sentenza è inondata in fatto ed in diritto dunque per una falsa applicazione degli artt. 19 e 54 d.PR 633/1972 e conseguentemente all'errata valutazione nel merito degli adempimenti posti in essere da DHL e della loro rispondenza agli standard esigibili nel caso in esame"*.

Sulla base di articolati ragionamenti l'Agenzia prova a dimostrare che la società ricorrente non abbia adempiuto all'obbligo di diligenza che su di essa incombeva al fine di conoscere lo *status* della propria controparte commerciale.

Di conseguenza, la stessa Agenzia chiede a questa Corte di riformare integralmente la sentenza impugnata e, per l'effetto, confermare la legittimità del proprio operato, con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio.

Per contrastare l'appello dell'Ufficio si è costituita in giudizio la società contribuente evidenziando, in sintesi, che:

- costituisca orientamento giurisprudenziale consolidato che l'Agenzia delle Entrate non possa addossare sul contribuente/committente l'onere di controllare la correttezza degli adempimenti fiscali altrui;
- le irregolarità fiscali commesse in autonomia dai fornitori non costituiscono mai un parametro di riferimento per valutare il grado di diligenza della condotta di un committente;
- anche gli altri elementi addotti dall'Ufficio, quali le informazioni desumibili dai bilanci e le vicende successive

dei fornitori dei quali non era a conoscenza al momento in cui erano stati intrattenuti i rapporti, sono inidonei a dimostrare qualsivoglia negligenza in capo alla Società;

- la Società ha dimostrato di aver sempre adottato nei confronti dei propri fornitori un comportamento improntato alla massima cautela e diligenza, come risulta dai controlli effettuati (acquisizione dei DURC, indagini su [REDACTED], adozione di una adeguata *policy* aziendale nei rapporti coi fornitori, etc.).

Conclusivamente, l'appellata chiede il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado con condanna al pagamento delle spese di giudizio della parte appellante.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso che tutti gli atti e i fatti portati alla cognizione di questa Corte sono stati attentamente analizzati e che per quanto l'art. 132 c.p.c. -applicabile al processo tributario ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs 546/1992- consenta al Giudice la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e pertanto, nel motivare la sentenza non è tenuto ad esaminare specificatamente ed analiticamente tutte le questioni rilevanti concretamente esaminate, si rappresenta che le questioni non trattate, non sono da considerarsi necessariamente omesse, ma semplicemente assorbite o superate con quanto concretamente ritenuto provato dal Giudice, di cui ne ha il pieno convincimento per la decisione.

Ciò premesso, la materia del contendere è riconducibile alla pretesa portata dall'accertamento numero TMB034100855/2020 [REDACTED] relativo all'anno d'imposta 2015, con il quale l'Ufficio ha contestato alla società [REDACTED] S.p.A., l'indebita detrazione IVA, ex art. 19 del DPR 633/1972 per euro 64.482,00 e le collegate sanzioni per euro 72.542,25, relativamente ai rapporti commerciali intrattenuti con la società [REDACTED] S.r.l. nonché al fornitore ad esso strettamente connesso [REDACTED] S.r.l. in [REDACTED] FALLENIMENTO, entrambi fornitrici di servizi di trasporto, in quanto la contribuente, nonostante operasse in un settore ad alto rischio frodi, quale quello dei trasporti, non avrebbe effettuato i dovuti e necessari controlli volti ad evitare di intrattenere rapporti con soggetti inadempienti nei confronti dell'Erario e che presentavano forti criticità sotto il profilo della loro pericolosità fiscale.

Per supportare la pretesa erariale l'Agenzia delle Entrate sostiene che la Società, nell'ambito delle proprie relazioni commerciali con i fornitori, abbia affidato l'esecuzione di servizi (dei quali non è in discussione la fittizietà, sia sotto il profilo oggettivo, che soggettivo, nè la congruità dei corrispettivi) a soggetti caratterizzati da ripetute e evidenti violazioni fiscali, consistenti in omessi versamenti di imposte, peraltro regolarmente dichiarate, commesse in autonomia e delle quali la società non poteva avere alcuna evidenza, non avendo alcun potere ispettivo nei loro confronti.

A tal fine, l'Ufficio richiama la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea e il consolidato orientamento della stessa che sancisce l'indetraibilità dell'Iva per le operazioni con soggetti fiscalmente pericolosi. In particolare, l'Ufficio sostiene al punto 1.1 dell'appello che *"Al fine di negare il diritto alla detraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti dagli operatori coinvolti in forme di evasioni iva, la Corte di Giustizia UE segue un orientamento che si basa sul profilo "soggettivo" degli operatori coinvolti in operazioni potenzialmente pericolose, ponendo limiti sempre più stringenti alla possibilità di esercizio del diritto alla detrazione in capo all'acquirente o committente che abbia preso parte ad operazioni che hanno comportato una evasione d'imposta"*. Da cui consegue -secondo la tesi della CGE, richiamata dall'Ufficio- che *"il superamento del profilo "oggettivista" che attribuiva rilevanza unicamente all'esistenza dell'operazione ed al rispetto degli adempimenti formali, è stato superato da tale orientamento che attribuisce sempre maggiore rilevanza anche al profilo "soggettivo" dell'operatore che intenda detrarre l'imposta sul valore aggiunto: secondo la Corte di Giustizia, il diritto alla detrazione non può essere infatti esercitato dal soggetto passivo che conosca o possa conoscere l'esistenza di una frode a monte o a valle dell'operazione dallo stesso posta in essere. Questo orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia UE individua nella buona fede - intesa in senso soggettivo - l'elemento in assenza del quale il soggetto passivo può essere chiamato a rispondere di condotte evasive o fraudolente di terzi mediante la negazione del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti"*.

Secondo l'Ufficio, pertanto, la Corte di Giustizia, relativamente alla causa C-18/13 (c.d. Maks Pen EOOD) -pur riconoscendo che il principio della neutralità del tributo, attuato mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione, costituisca principio fondamentale e caposaldo del meccanismo impositivo dell'IVA e debba operare nella generalità dei casi, proprio al fine di garantire il diritto del soggetto passivo a non essere inciso dall'IVA- sostiene che l'esercizio della detrazione dell'IVA addebitata possa "essere escluso quando il diritto venga invocato fraudolentemente: in tali casi, l'esercizio del diritto viene "paralizzato" dalla clausola antiabuso, al fine di garantire il raggiungimento del superiore obiettivo di repressione delle frodi previsto dalla Direttiva europea in materia di IVA. Le ipotesi "eccezionali" vengono suddivise dalla Corte in due fattispecie: a) la prima ricorre ove lo stesso soggetto passivo abbia commesso l'evasione; b) la seconda si ha allorquando, pur in presenza di una frode commessa da terzi, l'operatore sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA".

L'appellante Ufficio, dopo aver ulteriormente richiamato, non sempre appropriatamente, alcuni arresti della Cassazione, relativi ai superiori principi, perviene alla conclusione che "sebbene la giurisprudenza nazionale e comunitaria si sia formata soprattutto in tema di frodi si deve ritenere che il principio enucleato dai giudici sovranazionali e nazionali trovi applicazione in tutte le ipotesi in cui un soggetto si trovi coinvolto in operazioni di evasione sistematica dell'IVA che, come nel caso in esame, coincidono assolutamente, quantomeno per quel che concerne il profilo oggettivo, con parte di quelle che sono le più gravi forme di frodi IVA e sulle ritenute previdenziali".

Questa Corte non condivide la tesi della equiparazione delle due fattispecie evasive (la fraudolenta e quella relativa all'omesso versamento), in particolare laddove l'Ufficio sostiene che la compressione del diritto alla detrazione possa esercitarsi, oltre che nel caso in cui il diritto venga invocato fraudolentemente, anche in tutte le ipotesi in cui un soggetto si trovi coinvolto in operazioni di evasione sistematica dell'IVA, ancorchè limitata al mancato versamento, in quanto le due fattispecie coinciderebbero "quantomeno per quel che concerne il profilo oggettivo".

L'omesso versamento di un tributo regolarmente dichiarato, non può mai integrare la sussistenza di una fattispecie fraudolenta. L'Ufficio, infatti, anche per effetto della pluralità di adempimenti informatici (fatture elettroniche, liquidazione periodiche trimestrali, dichiarazione annuale) cui è obbligato il contribuente -e che nel caso di specie sono stati posti in essere regolarmente come ammesso dallo stesso ufficio- ha la possibilità di acquisire in tempo quasi reale la conoscenza degli eventuali inadempimenti e procedere con immediatezza al recupero dell'imposta non versata.

La compressione del diritto alla detrazione costituisce, infatti, anche secondo la giurisprudenza europea richiamata dall'appellante, una "forzatura" del sistema, giustificabile eccezionalmente e solo al fine di "garantire il raggiungimento del superiore obiettivo di repressione delle frodi previsto dalla Direttiva europea in materia di IVA".

Pertanto, pur a voler superare il profilo "oggettivista", che attribuiva rilevanza unicamente all'esistenza dell'operazione ed al rispetto degli adempimenti formali, attribuendo esclusivamente rilevanza al profilo soggettivo, quantomeno, **l'Ufficio avrebbe dovuto fornire la prova** (a maggior ragione dopo le modifiche introdotte dalla legge n. 130/2022, che ha previsto l'inserimento del comma 5 bis nell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, in virtù del quale l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate, dimostrando, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni), **sia che il soggetto passivo conoscesse o potesse conoscere "l'esistenza di una frode a monte o a valle dell'operazione dallo stesso posta in essere", sia dell'assenza della buona fede** del soggetto cui la legge attribuisce il diritto alla detrazione, costituendo quest'ultima, fattore imprescindibile "per essere chiamato a rispondere di condotte evasive o fraudolente di terzi mediante la negazione del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti".

Assumere, pertanto, che tali violazioni possano essere equiparate alle evasioni per omissioni dichiarative o peggio alle evasioni fraudolenti, senza fornire alcuna credibile prova in merito, se non generiche

affermazioni di principio, ovvero pretendendo controlli sul regolare adempimento degli obblighi fiscali, non previsti dalla legge nè eseguibili, **non essendo previsto nell'ordinamento una certificazione fiscale sulla falsariga del DURC** che possa attestare una regolarità tributaria, comporta che la pretesa erariale, contenuta nell'atto oggetto di contenzioso, sia del tutto illegittima, oltre che infondata.

L'Ufficio, nel caso di specie, non fornisce alcuna prova nè della circostanza che il contribuente sia, o possa essere, a conoscenza di una frode, nè del meccanismo giuridico in base al quale possano essere equiparate alla frode le fattispecie in cui un soggetto sia controparte di operazioni di evasione sistematica dell'iva da parte di fornitori (tenuto conto che la riserva di legge, prevista dall'art. 23 della Costituzione, preclude una interpretazione analogica delle norme tributarie). Soprattutto, l'Ufficio non produce alcuna prova della mancanza di buona fede da parte del contribuente e ciò inficia tutto l'impianto giuridico che sorregge la pretesa fiscale. Infatti -come sostenuto dalla giurisprudenza richiamata dall'Ufficio- nessuno può "essere chiamato a rispondere di condotte evasive o fraudolente di terzi mediante la negazione del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti", qualora non sia previamente dimostrata l'assenza di buona fede.

Di contro, il contribuente ha fornito prova -attuando una sorta di inversione della stessa- di avere posto in essere tutta una serie di controlli sulla "affidabilità" delle controparti che, ancorchè non previsti obbligatoriamente dalle norme di legge e tanto più dall'ordinamento tributario, erano stati volontariamente codificati nelle proprie policy aziendali.

In particolare, la società ha dato prova di aver posto in essere un comportamento "*improntato alla massima cautela e diligenza, come risulta dai controlli effettuati (acquisizione del c.d. DURC da cui emerge che i fornitori presentavano una situazione contributiva ed assicurativa regolare, nelle indagini sulla affidabilità economica e finanziaria tramite Cribis/Dun&Bradstreet dalle quali risultano punteggi di affidabilità in linea con la media nazionale, nell'adozione di una adeguata policy aziendale nei rapporti con i fornitori)*", come peraltro riconosciuto dallo stesso Ufficio.

In conclusione, oltre che illegittima, la pretesa dell'Ufficio appare paradossale laddove pretende sia di imputare alla Società una condotta negligente, per aver ommesso di rilevare delle irregolarità fiscali, limitate alla fase della riscossione del tributo, e quindi impossibili da dimostrare, **in assenza di un documento di regolarità fiscale accessibile a tutti sulla falsariga del DURC**, tenuto conto, peraltro, che le stesse irregolarità erano già note all'Amministrazione finanziaria, sia la pretesa di obbligare la Società contribuente a non intrattenere rapporti commerciali con fornitori ai quali, peraltro, la stessa Amministrazione finanziaria permette di svolgere la propria attività, pur in presenza di tributi dichiarati e non versati, non attivando gli strumenti cautelari previsti dalle norme a tutela del gettito.

Sulla base delle superiori considerazioni, nonchè di tutti gli atti e i fatti dedotti dalle parti, questa Corte ritiene che l'appello proposto debba essere rigettato e ciò determina l'assorbimento di tutti gli altri motivi di impugnazione il cui esame non può essere considerato ommesso, bensì incompatibile e/o superfluo, sotto il profilo logico-giuridico, con le superiori conclusioni.

Il rigetto dell'appello determina, conseguentemente, la conferma della sentenza di primo grado, l'annullamento dell'avviso di accertamento n. TMB034I00855/2020, e la condanna della parte appellante al pagamento delle spese di giudizio, liquidate in € 7.500,00, oltre oneri e accessori di legge.

P.Q.M.

Respinge l'appello dell'ufficio e conferma la sentenza impugnata. Spese liquidate in € 7.500,00, oltre oneri e accessori di legge.

Il Presidente
Bianca STEINLEITNER

Il Relatore
Francesco DE DOMENICO