



## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto ritualmente notificato l'11/05/2015 [REDACTED] SRL ha proposto ricorso avverso avviso di accertamento relativo all'anno 2014 con il quale l'Agenzia delle Entrate richiedeva il pagamento di maggiori imposte a IRES, Irap, Iva oltre sanzioni per le cifre indicate nell'atto, sulla scorta del PVC redatto dalla Guardia di Finanza Nucleo di polizia tributaria di Cesena al termine della relativa attività di verifica. L'atto di accertamento contiene una serie di contestazioni che implicano la richiesta di un maggior tributo da pagare (per costi indebitamente dedotti, Iva indebitamente detratta, ricavi asseritamente non dichiarati) e contestazioni aventi riflessi ai soli fini sanzionatori.

Le contestazioni recate nell'atto riguardano per il 2014: 1. Tardiva fatturazione di operazioni imponibili (la società ha fatturato in ritardo 18 operazioni attive per un imponibile complessivo pari a € 213.357,92); 2. costi per canone di locazione indeducibili (la società ha indebitamente dedotto dal proprio imponibile un importo pari ad euro 15.000, nonché indebitamente detratto l'Iva correlata, a titolo di canone di locazione di un immobile concesso a tal fine dalla società [REDACTED] sas di [REDACTED] [REDACTED], in quanto tale immobile non era mai stato adibito ad ufficio o sede societaria da parte della [REDACTED] Srl come risultava dalle dichiarazioni rilasciate ai verificatori dal signor [REDACTED] legale rappresentante della [REDACTED], il quale risultava residente con la propria famiglia presso la stessa abitazione dal 3 dicembre 2013); 3. Imputazione di costi non di competenza con applicazione della sola sanzione. 4.a.- emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nei confronti della [REDACTED] (in base al PVC dell'Agenzia delle dogane la ricorrente avrebbe agito in qualità di buñer ovvero di società filtro o soggetto interposto per agevolare le frodi Iva posti in essere dalla società [REDACTED] Srl); 4b.- emissione ed utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti poste in essere nei confronti della società [REDACTED] Srl e [REDACTED] SRL (atteso che la stesse società sarebbero risultate delle cartiere e partecipavano in qualità di interponente o broker alla realizzazione di operazioni soggettivamente inesistenti); 5.- omessa regolarizzazione di operazioni imponibili la società ha ricevuto dalla [REDACTED] la restituzione di un prestito che secondo l'Ufficio rappresentava dei ricavi tassabili, con recupero IVA.

La ricorrente ha proposto una difesa analitica su ciascuna delle contestazioni rilevando che quanto al rilievo numero: 1.- che si sarebbe al cospetto di un inadempimento meramente formale che non ha generato alcun debito d'imposta; in ogni caso in considerazione del principio della tenuità del fatto si dovrebbe propendere per la disapplicazione del provvedimento sanzionatorio eccessivamente ed ingiustificatamente severo; 2.- che il legale rappresentante [REDACTED] voleva semplicemente dire che nell'immobile aveva accesso solo l'amministratore della società ed esso rappresentava pur sempre una sede secondaria; pertanto l'immobile era in parte comunque destinato all'attività economica della ricorrente; pertanto i costi dell'Iva dovevano assumersi deducibili e detraibili almeno 50%; 3.- che la sanzione era indebitamente reclamata non essendovi danno erariale; 4.- che le contestazioni relative alle operazioni soggettivamente inesistenti non erano state adeguatamente riscontrate sul piano probatorio. 5. - che per quanto attiene l'omessa regolarizzazione

di operazioni imponibili la società ha ricevuto dalla [redacted] la restituzione di un prestito che secondo l'Ufficio rappresentava dei ricavi tassabili, con recupero IVA.

Infine la ricorrente ha contestato l'entità delle sanzioni per la violazione del principio del favor rei e la mancata applicazione del cumulo giuridico ai sensi dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In ragione delle allegazioni in fatto e delle argomentazioni di diritto svolte, la ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto opposto, nei termini di cui alle conclusioni spiegate in ricorso.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia dell'Entrate di Ravenna la quale resisteva alle domande svolte depositando una analitica memoria nella quale confutava le argomentazioni addotte a sostegno del ricorso, di cui chiedeva la reiezione.

La ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

L'adita Commissione deliberava quindi la seguente decisione.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1.- Quanto al rilievo n. 1 va condivisa la difesa svolta dall'Ufficio posto che trattandosi di 18 operazioni irregolari la sanzione irrogata nell'ordine di 250 euro si rivela conforme al dato normativo ed equamente determinata.

2.- Va confermata poi la violazione relativa alla deduzione dei costi per canone di locazione; posto che la società ha indebitamente dedotto dal proprio imponibile un importo pari ad euro 15.000, nonché indebitamente detratto l'Iva correlata, a titolo di canone di locazione di un immobile concesso a tal fine dalla società [redacted]; l'immobile non era stato in concreto adibito, almeno per l'anno 2013 in contestazione ad ufficio o sede societaria da parte della [redacted] Srl; come risultava testualmente dalle dichiarazioni rilasciate ai verificatori dal signor [redacted] legale rappresentante della [redacted], il quale risultava residente con la propria famiglia presso la stessa abitazione dal 3 dicembre 2013.

3.- Anche la violazione concernente l'imputazione di costi non di competenza deve ritenersi commessa e pertanto va considerata legittima l'irrogazione della sola sanzione.

4.- Sull'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nei confronti della [redacted], della [redacted], della [redacted], in base al PVC dell'Agenzia delle Dogane la ricorrente avrebbe agito in qualità di buffer ovvero di società filtro o soggetto interposto per agevolare le frodi Iva posti in essere dalla società [redacted] Srl.

4.b. Sul punto va rilevato che secondo la giurisprudenza di legittimità in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'Amministrazione è tenuta a provare due circostanze costitutive dell'evasione fiscale : a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, e quindi che il soggetto formale emittente non è quello reale ma ha natura di interposto o "cartiera"; b) che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione Iva, senza che sia necessaria la prova della partecipazione all'evasione.

Quanto all'elemento sub b), si rileva che, secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia, la circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva non comporta automaticamente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, ma per una esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, l'Amministrazione tributaria è tenuta a provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, 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 il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, "a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (Corte di Giustizia 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C-277/14, par. 50).

4.c. Quanto al "tipo" di prova, essa può ritenersi raggiunta se l'Amministrazione fornisce attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice e, dunque, non occorre la prova "certa" e incontrovertibile di ogni operazione e di ogni dettaglio di esse. L'Amministrazione può quindi assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, come prevede per l'Iva l'art. 54, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 (analogamente per le imposte dirette: v. art. 39, primo comma, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973) e mediante elementi indiziari (v. Cass. n. 14237 del 07/06/2017; Cass. n. 20059 del 24/09/2014; Cass. n. 25778 del 05/12/2014; Cass. n. 10414 del 12/05/2011; nello stesso senso Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahagében e David, C-80/11 e C-142/11).

Quanto alla prova dell'elemento soggettivo del cessionario/committente non è invece ipotizzabile un automatismo probatorio, ma in aderenza ai principi affermati dalla Corte di Giustizia (22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14), sarà necessario tenere conto della concreta vicenda e delle circostanze di volta in volta presenti, spettando all'Amministrazione dimostrare, ed al giudice verificare, "alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in un'evasione dell'Iva".

4.d. Nel caso in esame non si rinviene né la prova della frode realizzata dalla [redacted] srl né quella della connivenza della fornitrice, secondo quanto pure già accertato dalle sentenze prodotte in atti ed emesse dalla Commissione tributaria provinciale di Mantova e da quella di Forlì le quali hanno messo in luce – pur a fronte di operazioni sospette – la mancanza di un quadro indiziario grave, preciso e concordante a carico della ricorrente in ordine alla sua consapevolezza (o alla conoscibilità) circa il fatto che le merci venissero consegnate a società fittizie. E ciò in considerazione della mancata contestazione della esistenza oggettiva delle operazioni, della fatturazione delle forniture e delle successive rivendite, dei prezzi praticati, del versamento dell'IVA da parte del fornitore alla [redacted] – la quale poi la compensava come era suo diritto.

La contestazione elevata al riguardo alla [redacted] Srl sembra muovere anche da un elemento di scarsa valenza probatoria relativo al fatto che la società è partecipata da [redacted], legale rappresentante ed amministratore della

1. ... Srl che avrebbe assecondato la ... srl ed il relativo amministratore nel suo disegno fraudolento.

Analogamente non è dato rinvenire la prova dell'elemento soggettivo in discorso richiesta dalla legge in relazione alle fatture per operazioni inesistenti concernenti la società ... Srl e rispetto alla quale del pari non risultano addotti elementi univoci in ordine al fatto che la società ricorrente potesse desumere la natura fraudolenta delle operazioni o del fornitore e pertanto che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; anche alla luce della relazione della Guardia di Finanza ( all. 15 al pvc) la quale afferma che "non si è stati in grado di dimostrare il coinvolgimento nell'attività criminosa da parte del cliente romagnolo".

E lo stesso vale per le operazioni intercorse con la ... srl, nonostante la sua accertata natura di società cartiera, in mancanza dell'automatismo probatorio di cui si è detto e della inesigibilità della condotta da parte della ricorrente intesa alla verifica della correttezza fiscale ed imprenditoriale; non essendo essa tenuta a svolgere verifiche di questa natura.

5. Va confermata invece l'omessa regolarizzazione di operazioni imponibili rispetto al pagamento di euro 2000, 00 ricevuto da ... Srl per la quale la società ... non è stata in grado di produrre alcuna giustificazione; onde correttamente l'Ufficio l'ha ripresa a tassazione come ricavo non dichiarato.

6. Il ricorso va quindi accolto per quanto concerne il solo punto 4 e rigettato per il resto.

7.- Le spese possono essere compensate considerazione dell'esito del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso nei limiti di cui in motivazione.

Compensa le spese

Ravenna il 25.2.2019

Il relatore  
Dott. Roberto Rivero



IL PRESIDENTE  
Dott. Bruno Gilotta



