



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per la TOSCANA Sezione 01, riunita in udienza il 13/09/2021 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

DE CARLO UGO, Presidente e Relatore
ANDRONIO ALESSANDRO MARIA, Giudice
BAX ANGELO, Giudice

in data 13/09/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 389/2021 depositato il 06/04/2021

proposto da

Difeso da

Giorgio Confente - CNFGRG69P12L319U
Federico Marrucci - MRRFRC79T13A657N

Rappresentato da

Rappresentante difeso da

Giorgio Confente - CNFGRG69P12L319U
Federico Marrucci - MRRFRC79T13A657N

ed elettivamente domiciliato presso giorgio.confente@legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Lucca

elettivamente domiciliato presso dp.lucca@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 212/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale LUCCA e pubblicata il 08/07/2020

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. ~~7400220104~~-2019 IVA-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. ~~7400220105~~-2019 IVA-ALTRO 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. ~~7400220106~~-2019 IVA-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

~~7400220104~~ s.r.l. con distinti ricorsi ha impugnato gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2014, 2015 e 2016 emessi dall'Agenzia delle Entrate di Lucca sulla base di un processo verbale di constatazione del medesimo ufficio che aveva ritenuto per numerose fatture passive utilizzate dalla società verificata relative ad operazioni oggettivamente inesistenti.

La Commissione Provinciale di Lucca riuniva i ricorsi e li respingeva affermando che la prova dell'oggettiva esistenza delle operazioni — ove contestata — deve essere data dal contribuente e non può limitarsi alla regolarità formale delle scritture contabili. La ricorrente non è riuscita a dimostrare la realtà delle operazioni di acquisto della merce esposta in fattura dai soggetti emittenti le stesse, l'effettivo ingresso della merce nei magazzini della ricorrente e la vendita della stessa. Non è stata dimostrata e non è stato possibile ricostruire le consistenze di magazzino ed impossibile ricollegare quanto esposto come giacenze alle operazioni dichiarate. Le argomentazioni indiziarie addotte dalla ricorrente a prova contraria non hanno alcuna rilevanza in questa sede ove la esistenza di un'operazione va effettuata con certezza documentale puntuale.

Appella la società formulando quattro articolati motivi di ricorso così sintetizzabili:

- a) Erronea indicazione di quale sia la parte che ha l'onere della prova relativamente alla qualificazione come inesistenti delle operazioni fatturate;

- b) Mancata confutazione degli elementi indiziari esposti nel ricorso dal contribuente per dimostrare l'inconsistenza e l'inconferenza degli elementi indiziari contenuti negli avvisi di accertamento;
- c) Mancata confutazione degli elementi indiziari esposti nel ricorso dal contribuente per dimostrare la realtà delle operazioni economiche descritte nelle fatture contestate;
- d) Mancata pronuncia sul motivo 3 dei ricorsi che denunciava l'inconferenza e incongruenza delle motivazioni esposte nell'avviso di accertamento in relazione alla presunta omessa diligenza di

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Lucca per chiedere che l'appello venisse respinto.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Le censure proposte dalla società sono rivolte sostanzialmente alla mancata motivazione delle ragioni che hanno portato il primo giudice a non tener conto degli elementi adottati dal contribuente per accreditare come reali le operazioni ritenute inesistenti oltretutto errando anche sull'individuazione della parte cui spettasse l'onere della prova.

Preliminarmente è agevole affermare che la sentenza impugnata si dilunga nel descrivere le posizioni delle parti senza alcun senso di sintesi tanto da far supporre che sia stata usata in modo acritico la tecnica del c.d. "copia e incolla", mentre quando doveva illustrare le ragioni per cui venivano respinti i ricorsi riuniti, le argomentazioni si riducevano a mezza pagina utilizzando clausole di stile senza alcun esame degli elementi dedotti.

Venendo ad esaminare il primo motivo, in realtà la Commissione Provinciale non ha sostenuto una tesi contraria alla ripartizione dell'opera della prova come pacificamente affermato in giurisprudenza dal momento che ha accollato alla parte l'onere della prova dell'esistenza delle operazioni contestate, una volta che l'Ufficio abbia avanzato le contestazioni. Il problema nasce, però, dal fatto che il giudice deve prima esaminare la pregnanza degli indizi su cui si fonda la deduzione dell'Ufficio circa l'inesistenza dell'operazione fatturata e poi la plausibilità degli elementi adottati dal contribuente per contrastare tali indizi.

Questa opera ermeneutica è del tutto assente nella sentenza e da ciò nascono gli altri tre motivi.

E' necessario, quindi, partire dall'esame delle contestazioni fatte alle deduzioni dell'Ufficio per verificarne la veridicità.

Secondo l'Agenzia delle Entrate gli elementi di criticità che accreditano l'ipotesi della inesistenza oggettiva delle operazioni contestate sono:

- a) Le incongruenze desunte dall'incrocio dei dati rilevati dallo "spesometro" presentato dalla società e

dalle controparti (ove presente);

- b) L'asserito scarso dettaglio delle fatture di acquisto ed alcune incongruenze rilevate sulle stesse;
- c) L'esistenza di una segnalazione sulla società per l'anno 2014;
- d) Le carenze e incongruenze della documentazione esibita dalla società con particolare riferimento all'emissione di assegni post-datati;
- e) L'attendibilità delle scritture contabili con particolare riferimento alla movimentazione del Conto cassa utilizzato dalla società per pagare talvolta gli stipendi in contanti;
- f) Il profilo dei fornitori che risulterebbero per lo più inadempienti alle obbligazioni fiscali.

Le incongruenze rilevate dall'Ufficio quanto allo spesometro indicato in contabilità dalla contribuente e dai suoi fornitori, deriva secondo l'appellante dal fatto che i fornitori hanno posto in essere condotte volte all'evasione fiscale non dando conto di tutte le operazioni realmente effettuate, ma ciò non può essere di per sé imputato a chi, invece, come l'appellante, contabilizza tutti gli acquisti.

Sul punto l'Ufficio nelle sue controdeduzioni si è limitato a ribadire come la circostanza che i fornitori abbiano documentato vendite per milioni di euro senza che risulti effettuato alcun acquisto sia un indizio grave circa l'inesistenza delle operazioni contestate.

Le difformità di dati che si ricava incrociando quelli derivanti dal c.d. spesometro non sono un elemento utile di per sé per ritenere inesistenti le operazioni: se vi fosse collusione tra i due operatori, come sempre avviene quando si compiono operazioni siffatte, sarebbe bastato evitare di comunicare i dati ed limitarsi a subire una sanzione per l'omissione formale.

Il dato in sé ha indubbiamente una sua rilevanza ma deve essere ma deve concorrere con altri indizi per giungere ad una ricostruzione che abbia le caratteristiche per operare una presunzione di inesistenza fondata su elementi gravi precisi e concordanti.

Un ulteriore elemento è fornito da diverse fatture prive degli elementi indispensabili per il tracciamento e l'identificazione della transazione e della merce ceduta, quali i codici degli articoli venduti, la tipologia di modello dei beni.

Secondo l'appellante le fatture contestate sono conformi ai requisiti di legge che non richiede di inserire tutti quegli elementi ritenuti indispensabili per accreditare le operazioni sottostanti come reali.

L'Ufficio ha evidenziato che numerose fatture relative agli approvvigionamenti di capi di abbigliamento non indicano il codice articolo, il modello, le taglie ma l'assenza di tali ulteriori elementi descrittivi che accessori è giustificata dalla particolare tipologia merceologica dei capi di abbigliamento oggetto delle transazioni cioè articoli di scarso valore commerciale e qualitativo, acquistati quasi sempre in stock e trasportati in sacchi, stoccati in magazzini con ampi spazi non presidiati da personale addetto alla vendita, per cui la rilevazione puntuale, anche su base volontaria, dei capi abbigliamento

commercializzati tramite "codici a barre", comporterebbe rilevanti oneri gestionali.

Peraltro la genericità di tali fatture è presente anche in documenti emessi da altri fornitori che non sono state oggetto della contestazione.

L'Ufficio ribadisce che gli scarsi elementi descrittivi, anche se non previsti formalmente dall'art. 21 DPR 633/1972, impediscono il tracciamento della merce ed un attendibile collegamento tra la merce effettivamente consegnata con quella acquistata, o con quella presente in magazzino.

Inoltre manca il riferimento agli estremi di eventuali documenti di trasporto (DDT), al fatto che si tratti di "fattura differita" o "fattura immediata/accompagnatoria", alle modalità di consegna e trasporto della merce, agli estremi identificativi del vettore, all'aspetto esteriore della merce, alle modalità di imballaggio della stessa, al peso.

Anche in questo caso si tratta di elementi che di per sé non costituiscono una prova dell'inesistenza ma possono avere la loro rilevanza unitamente ad altri e va tenuto presente a tal fine come la società abbia documentato di essere andata con propri mezzi presso la sede del fornitore e che la mancata dettagliata esposizione della merce acquistata con tutti gli elementi che l'Ufficio avrebbe voluto trovare nel corpo della fattura è stata giustificata con la qualità dozzinale della merce comprata spesso a corpo.

Viene poi contestata la pregnanza di una segnalazione del 2014 pervenuta dall'Agenzia delle Entrate di Milano che adombra un possibile utilizzo di fatture emesse da un fornitore cinese e relative ad operazioni inesistenti. L'Ufficio si limita a controdedurre che si tratta solo di un'informazione che l'Ufficio ha ritenuto opportuno fornire e quindi può concludersi che l'elemento di per sé è neutro.

Passando alle contestate carenze della documentazione, la società ribadisce che ha prodotto ogni documentazione relativa alle transazioni effettuate compresi i pagamenti con assegni post datati e intestati sempre ai titolari delle ditte fornitrici. L'Ufficio eccepisce che fornire la prova dei pagamenti non è elemento sufficiente ad escludere la fraudolenza dell'operazione perché coloro che emettono fatture per operazioni inesistenti vengono pagati salvo restituire in contanti buona parte della somma ricevuta.

Quest'ultima osservazione riferisce ciò che accade ordinariamente, ma ciò rende più verosimile la tesi della società poiché se si fosse trattato di operazioni inesistenti non avrebbe concluso la transazione con assegni post datati, oltretutto irregolari ai sensi della normativa sull'assegno bancario, ma avrebbe scelto un metodo di pagamento immediato. E' prassi, invece, tra i commercianti pagare i propri fornitori con assegni postdatati per aver il tempo di procurarsi la provvista per pagare gli acquisti con le prime vendite della merce acquistata.

La asserita inattendibilità della contabilità non ha per la società una valenza di prova per quanto riguarda l'inesistenza delle operazioni contestate.

In effetti le irregolarità del conto cassa e di quello relativo al pagamento dei dipendenti non sono collegate con l'acquisto di merce mentre gli errori nella valorizzazione delle rimanenze di magazzino possono essere sintomatiche di uno squilibrio tra la merce teoricamente acquistata e quella effettivamente transitata, ma quando si esaminerà tale elemento sarà evidente come la questione non abbia nessun

valore per corroborare l'ipotesi dell'Ufficio.

L'ultimo elemento attinente al primo motivo di appello riguarda le caratteristiche dei fornitori cioè soggetti che in genere avevano omesso la presentazione delle dichiarazioni ed il versamento dell'imposta e che risultavano privi, dai dati rilevabili dall'anagrafe tributaria, di una struttura aziendale quanto all'impiego di dipendenti, automezzi, contratti registrati di fondi commerciali o di utenze non domestiche.

La società ammette che tali elementi avrebbero un contenuto indiziario significativo se, però, fossero stati riscontrati in loco e non solo dedotti dall'anagrafe tributaria, tanto è vero che nel ricorso di primo grado la contribuente ha offerto elementi di fatto per smentire le risultanze dell'anagrafe.

L'agenzia delle Entrate ha controdedotto elencando per ciascun fornitore tutti gli elementi di inverosimiglianza che dimostrerebbero la reale inesistenza di un normale operatore economico che cede merce regolarmente acquistata.

Si tratta di elementi significativi anche se l'esperienza insegna che molti operatori cinesi sono semplicemente degli evasori totali o paratotali poiché fanno i loro commerci in spregio alla normativa fiscale salvo poi chiudere rapidamente una ditta per aprirne un'altra e quindi l'apparente insussistenza di quegli elementi che dovrebbero caratterizzare un operatore economico reale, non sono il segno che trattasi di soggetti dediti all'emissione di fatture compiacenti relative ad operazioni inesistenti.

Non a caso la contribuente ha fornito una serie di elementi per dimostrare la reale esistenza di tali operatori, al massimo si potrebbe supporre che si tratti di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, ma ciò non è stato contestato dall'Agenzia delle Entrate.

Il terzo motivo riguarda il mancato esame da parte del primo giudice degli elementi addotti per dimostrare la realtà delle transazioni contestate.

Alcuni di essi sono stati esaminati già in precedenza e non appare necessario ribadirli (irrilevanza dello spesometro perché in caso di accordo fraudolento avrebbero di due soggetti fatto collimare gli elementi da segnalare, i pagamenti tracciati, i viaggi dimostrati, la reale esistenza dei fornitori).

E', invece, necessario soffermare l'attenzione su quello che appare l'elemento decisivo per attribuire la esatta valenza agli fattori indizianti e cioè il valore della merce disponibile per vendita in relazione ai volumi di affari realizzati. L'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ha lo scopo di abbassare l'utile di esercizio con il conseguente risparmio fiscale.

Diversamente l'evasione si realizza vendendo parte della merce senza il rilascio dello scontrino fiscale. Entrambi le modalità di evasione devono fare attenzione a non determinare una percentuale di ricarico troppo bassa poiché altrimenti il fisco può facilmente dimostrare che, o vi sono costi fittizi o siamo di fronte a vendite non documentate.

Orbene se le dichiarazioni presentate vengono depurate dei costi ritenuti relativi ad operazioni inesistenti, il margine di ricarico del contribuente diventa enorme ed assolutamente inverosimile soprattutto se confrontato con quello di operatori similari.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate si limita a contestare in diritto l'ammissibilità della consulenza di parte che avrebbe fatto i calcoli documentati nell'atto di appello oltre che a fare altre considerazioni sulle modalità di contestazione di un atto di accertamento, ma non prova neanche a dimostrare che, anche eliminando i costi ritenuti inesistenti, il ricarico sarebbe verosimile.

Pertanto anche laddove il perito avesse esagerato nel ricomprendere tra i costi contestati poste passive che tali non erano, l'inverosimiglianza del risultato finale rimarrebbe.

Questo elemento è talmente macroscopico che toglie significato a tutti gli altri indizi che acclarerebbero l'ipotesi dell'Ufficio e che in misura non piccola sono contrastati da deduzioni della contribuente non liquidabili come meri espedienti difensivi di cui sia facile mostrare la pretestuosità.

Siamo di fronte ad un monte ricavi che, senza i costi contestati, non è possibile capire come si sia determinato.

Ed allora anche tutte quelle condotte contestate dimostrano che siamo di fronte ad un contribuente che non ha una contabilità sistematica impeccabile, ma che vende al minuto ed è più facilmente controllabile rispetto ai suoi fornitori, intermediari cinesi che importano merce dal loro paese d'origine la vendono per lo più a loro connazionali e sono poco visibili per il fisco.

Alla luce di tale considerazioni non è necessario esaminare più analiticamente gli ulteriori singoli elementi non valutati dal primo giudice così come può ritenersi assorbito il quarto motivo.

La Commissione in conclusione ritiene che non sia stata raggiunta la prova circa l'inesistenza delle operazioni contestate e per tale ragione gli accertamenti impugnati in primo grado debbono essere annullati.

La particolarità della vicenda e la mancanza di una contabilità ordinata che ha reso complesso l'accertamento giustifica la compensazione delle spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria regionale di Firenze definitivamente decidendo:

accoglie l'appello annullando gli avvisi di accertamento per gli anni 2014, 2015 e 2016..

Spese compensate per entrambi i gradi di giudizio.