



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI VICENZA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	PITTARO	AGOSTINO	Presidente
☐	MORRA	ROMANO	Relatore
☐	FORTE	ERICO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1328/11

UDIENZA DEL

21/03/2012 ore 10:30

SENTENZA

N°

53/01/2012

PRONUNCIATA IL:

21-3-2012

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

24 MAG. 2012

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 1328/11
depositato il 24/11/2011

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IRAP 2008
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA
[REDACTED]

difeso da:

MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:

MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

proposto dal ricorrente:

difeso da:

MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:

MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

Il Segretario

(SALERNO ANNA)



SEZIONE

N° 1



REG.GENERALE

N° 1328/11

UDIENZA DEL

21/03/2012

ore 10:30

(segue)

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IRAP 2009
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

proposto dal ricorrente:

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IVA-ALTRO 2005
IRES IRAP
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

proposto dal ricorrente:

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:



(segue)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1328/11

UDIENZA DEL

21/03/2012

ore 10:30

MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IRAP 2006
IVA IRES
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA
[REDACTED]

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

proposto dal ricorrente:
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IRAP 2007
IVA IRES
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA
[REDACTED]

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

proposto dal ricorrente:
[REDACTED]
[REDACTED]



N° 1

REG.GENERALE

N° 1328/11

UDIENZA DEL

21/03/2012

ore 10:30

(segue)

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IVA-ALTRO 2008
IRES
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA
[REDACTED]

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

proposto dal ricorrente:
[REDACTED]

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IRES-ALTRO 2009
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA
[REDACTED]

difeso da:
MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:
MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD



(segue)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1328/11

UDIENZA DEL

21/03/2012

ore 10:30

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:

MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [REDACTED] IVA-ALTRO 2009
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA

[REDACTED]

difeso da:

MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:

MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

MOSCHETTI FRANCESCO
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD

difeso da:

MOSCHETTI GIOVANNI
PASSEGGIATA DEL CARMINE 2 35100 PADOVA PD



001328\11 VIMOS S.P.A.

L'Agenzia delle Entrate di Vicenza ha notificato **otto avvisi di accertamento** alla società [redacted] operante dal 1994 in [redacted] (Vicenza) nel commercio delle pelli, il 69° giorno successivo alla notifica del processo verbale di constatazione, riguardanti **IVA-Ires-IRAP per gli anni 2005, 2006, 2007, per il 2008 per IVA-IRES-Irap e sanzioni, e per il 2009 IVA-IRES-IRAP e sanzioni.**

A fronte degli otto avvisi di accertamento con **contestazioni superiori a 30 milioni di euro,** la ricorrente è stata impossibilitata a presentare Osservazioni, come era sua volontà, a sensi dell'art.12 u.c. Legge 212\11.

Le istanze di accertamento con adesione non sono andate a buon fine nonostante la presentazione di Memorie del 28.7 e 26.9 del 2011.

FATTO

La [redacted] per lo svolgimento della sua attività commerciale ha acquistato pelli da società di Verona ([redacted]) o da società dell'Irpinia ([redacted]), e nel caso in esame non vi sono intercettazioni telefoniche e nessuna dichiarazione di spartizioni di Iva o altre imposte, semmai sussistono teorizzazioni degli organi accertatori che utilizzano espressioni ipotetiche: "*possono ritenersi*", "*sembra versarsi*", "*società con profili di rischio*", ex processo verbale di constatazione a [redacted] pag.50 del 17.2.2011.

Ebbene, la Direzione Provinciale Imposte di Vicenza contesta a [redacted] operazioni di acquisto, **asserite inesistenti, dalle seguenti società, che si sarebbero limitate ad emettere fatture false, senza svolgere alcuna attività economica: [redacted] per l'anno 2005-2006, [redacted] per l'anno 2006-2007, [redacted] per gli anni 2007,2008 e 2009.**

[redacted] **non avrebbe acquistato** dalle tre società identificate, bensì da plurime imprese estere a monte dei fornitori.

Si sottolinea il condizionale perché gli stessi avvisi di accertamento (pag.4) ritengono che **le transazioni possano ritenersi afferenti ad operazioni commerciali soggettivamente inesistenti**, e si rileva come la Direzione Provinciale non ha valorizzato alcun elemento probatorio dimostrativo della reale operatività delle tre società "fornitrici": pagamenti ad intermediari, a spedizionieri doganali, documenti di trasporto, scambi di corrispondenza, documentazione di plurimi soggetti terzi.

Ed ancora più significativamente l'Agenzia non indica alcun rapporto commerciale con i presupposti fornitori esteri, per contestare, invece, cessioni a [redacted] da parte delle società [redacted] per gli anni 2005\2006, e [redacted] per gli anni 2006\2007.

La Guardia di Finanza non ha riscontrato "*pagamenti tracciati*" nei confronti dei propri fornitori nazionali ed esteri, per il [redacted] e vi sono addebiti di prelievi per importi, nel 99% dei casi, inferiori rispetto alle cessioni a [redacted], da parte dell'Amministratore (di detta società fornitrice n.d.r. pag. 5 ricorso).



Per la società [REDACTED] vi sono "rarissimi pagamenti tracciati" verso fornitori nazionali od esteri e si rinviengono prelievi, da parte del suo Amministratore, per importi (anche qui n.d.r.) inferiori, rispetto ai bonifici di [REDACTED] a favore di [REDACTED]

L'Agenzia delle Entrate ritiene inesistenti le cessioni a [REDACTED] per la mera mancanza di bonifici bancari di acquisto di [REDACTED] e di [REDACTED] (salvo rarissimi pagamenti).

Tuttavia l'Agenzia teorizza, senza prova alcuna, che società ritenute fittizie restituissero in contanti gli importi IVA non versata all'Erario, a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti e a volte avrebbero anche restituito una parte dell'imponibile.

Su questo scenario l'Agenzia NEGA la detrazione IVA di sette milioni di euro e la deduzione di costi ai fini Ires per 35.4 milioni di euro, invocando l'art. 109 c.5 TUIR e art.14 comma 4 bis della legge 537\1993 relativo a costi qualificabili come reato. Recupera a tassazione la corrispondente IRAP.

La pretesa complessiva nei confronti di [REDACTED] ammonta quindi a più di 30 milioni di euro, il che ha comportato danni rilevantissimi alla [REDACTED] con la revoca di plurimi (documentati) fidi bancari e la messa in CIG di nove dipendenti, oltre alla conseguente diminuzione di fatturato.

L'Agenzia focalizza la propria pretesa su mancati versamenti IVA dei fornitori di [REDACTED] senza accertare se l'iva fosse a debito. [REDACTED] HA PAGATO AI PROPRI FORNITORI SIA IL PREZZO CHE L'IVA.

Si delinea a riguardo una diacronicità tra riscossione tributi e falsità documentale.

L'Agenzia fornisce elementi indicativi di operatività non già di fittizietà dei fornitori.

Questi comprerebbero sul venduto, ovvero solo dopo aver ceduto a [REDACTED] le pelli.

Comprare sul venduto: scelta imprenditoriale di chi non vuole restare esposto finanziariamente. Ciò non significa essere soggetto fittizio.

Nel caso in esame non è dimostrato un illecito omesso versamento di imposte da parte dei fornitori, e la stessa Agenzia riconosce come fossero, in alcuni casi, a credito di IVA.

Da quanto precede si dimostra che:

1. i fornitori di [REDACTED] sono operatori reali, come risultanza di effettive operazioni documentali,
2. non si delineano ipotesi di interposizioni fittizie ma reali, non accordi simulatori, non contatti di [REDACTED] con fornitori esteri a monte,
3. non esiste spartizione di <IVA> o imponibile IRES\Irap, e
4. nessuna prova di consapevolezza di frode altrui è fornita negli avvisi impugnati.

DIRITTO



La rappresentazione impugnativa degli accertamenti in questione di 81 pagine, si declina in 24 motivi, oltre a sub articolazioni degli stessi, 85 documenti prodotti, e da altre 28 di memoria di replica alla costituzione dell'Ufficio.

1. **Difetto di motivazione per rinvio ad atti ignoti.** Mancano i processi verbali di constatazione nei confronti di fornitori di [REDACTED] e relativi allegati. Tutti gli avvisi di accertamento si fondano su un **processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza del 17.2.11**, che richiama plurime verifiche nei confronti di fornitori di [REDACTED] ma nessun verbale di constatazione è allegato quello del 17.2.2011. Ebbene, l'essenzialità di detta documentazione deriva da quanto l'Agenzia opina in ordine alla ritenuta cessione di beni da parte dei fornitori di beni a [REDACTED] esclusivamente o quasi esclusivamente a [REDACTED].
Il che non è, perché le fatture di cessione a [REDACTED] non hanno una numerazione consecutiva.
Il che depone per cessioni anche a soggetti terzi rispetto a [REDACTED].
Non sono riportate le movimentazioni bancarie di tutti i fornitori che sembrano acquisite dalla Guardia di Finanza.
Si richiamano contratti stipulati da [REDACTED] con propri fornitori per il 2006 e 2007, ma non vi è traccia documentale per un riferimento o una constatazione di presenza da parte della ricorrente. **Il tutto depone per un *vulnus* significativo alla difesa della [REDACTED] così come sostiene la Suprema Corte- sentenza 28.1.10 n.1825- sulla insufficienza del richiamo di un documento per la conoscibilità del contribuente**, non reso noto alla stessa.
Spetta, quindi, all'**Agenzia** dimostrare, sulla base della documentazione citata, le circostanze violatrici in cui sarebbe incorsa [REDACTED], ma non avendo dato alcuna prova della pretesa, la stessa non motiva l'avviso di accertamento con ciò impedendo alla ricorrente una compiuta difesa, in violazione anche dell'art.97 della Cost. e art.10 1° comma Statuto Contribuente.
2. **Difetto di motivazione prova per mancanza di presunzioni gravi precise e concordanti idonee a dimostrare la fittizietà dei fornitori ritenuti inesistenti, e l'inesistenza di cessioni per le transazioni ritenute oggettivamente inesistenti** (eccezione estesa a tutti gli otto avvisi impugnati).
Gli accertamenti asseriscono una spartizione di IVA e talvolta di imponibile senza alcuna dimostrazione. Al contrario: **tutti i fornitori di [REDACTED] come si evince dai conti bancari prodotti dalla Agenzia, rivendevano le pelli con un margine di utile** (diversamente da come si accerta nelle cessioni a prezzi inferiori a quelli di mercato oppure di vendite a sottocosto). Si è asserito sussistere anomalia sulla modalità di commercializzazione tramite il c.d. **Acquisto sul venduto** (Magazzino zero- Acquistare sul venduto- Non avere rimanenze di magazzino -Avere un rapporto di partnership con le Aziende prescelte -Essere cautelati rispetto ai repentini cambi della moda-Avere prodotti "freschi" e ridurre sensibilmente i propri costi n.d.r.). Risalta, a riguardo, un **salto logico tra l'asserita fittizietà degli acquisti dei fornitori [REDACTED] (anni 2005-2006) e con [REDACTED] (anni 2006-2007) e la fittizietà delle cessioni**. Il rilievo dell'Ufficio si fonda sulla mancanza



di **pagamenti tracciabili**, che riguardano, peraltro, non [redacted] ma [redacted]

Il che comporterebbe la presunzione di mancanza di contratti di compravendite.

3. **Assoluta esistenza e piena operatività di [redacted] (anni 2005-2006-2007):** esistono documenti di trasporto, scambi di corrispondenza, lettere di vendita via fax, **documentazione contabile e dichiarazione dei redditi**. Ebbene dallo stesso verbale della Guardia di Finanza emerge che [redacted] era impresa esistente e operativa, con inizio attività il 1°.6.2004 e cessazione il 31.3.2007 e cancellata dal Registro delle imprese il 27.7.07.

Ha presentato dichiarazione redditi del 2005, ancorchè infedele, ha avuto un amministratore delegato, risulta un procedimento penale a suo carico per dichiarazione infedele-omessa dichiarazione ed occultamento di scritture contabili: è problematico affermare, come fa l'Ufficio, che si tratta di società inesistente. Inoltre detta società disponeva di un conto corrente presso noto Istituto di credito in Vicenza, e risulta una nota di accredito nei confronti di [redacted] "per mancanza di *piedaggio*".

Tale circostanza rivela una normale rettifica di transazione commerciale a dimostrazione della realtà delle operazioni (rinvenire una "qualità" o "quantità" di pelli acquistate inferiore al negoziato n.d.r.).

Ulteriori elementi documentali si intessono a dimostrazione di effettive compravendite: fatture riferite a vendite (*ex multis* 8\05,9\05 etc. pag. 18 del ricorso). Inoltre una affermazione dell'Ufficio su tutte: [redacted] era il miglior cliente di [redacted], a prova che [redacted] aveva rapporti commerciali anche con altri clienti.

Significativo che tutte le cessioni [redacted] a [redacted] sono state effettuate con ampio margine di utile per [redacted] **mai sottocosto**.

Risulta, documentalmente, che [redacted] aveva come fornitore la società slovacca [redacted] di [redacted] e che [redacted] pagava una fidejussione per il deposito IVA del 20% del valore dei beni importati, oltre a cospicua altra documentazione, relativa a sdoganamenti di pellame in quel di Gorizia, proveniente da Albania, Romania, Ucraina, Russia (v.all. sub 25 pag. 20 Ricorso).

Per altra società fornitrice, [redacted], in verbale di constatazione risulta scambio di corrispondenza che dimostra, come sostiene la Guardia di Finanza, "*una fondamentale ingerenza del responsabile commerciale [redacted] nella gestione [redacted]*". Tali asserzioni sono fuorvianti: la corrispondenza è limitata agli anni 2007\2009, e si parla di acquisti reali da altra società russa [redacted] e non si desume alcunché di illecito: non si parla di spartizioni di IVA, o retrocessione di denaro, ma di mere lettere commerciali.

Suffragano altre **circostanze l'operatività di [redacted]**, come le determinazioni della Dogana di Verona, dell'ottobre 2007 e maggio 2008, ed una sentenza del Tribunale



di Verona del 15.3.2011, tutte in fascicolo, da cui si evince che la società teneva scritture contabili, compiva importazioni dal 2005, e l'Amministratore veniva condannato non per emissione di fatture false ma per omessa presentazione della dichiarazione e per occultamento o distruzione di scritture contabili. A corredo l'Ufficio 2 di Verona richiedeva il contratto n. 211105 del 21.11.05 relativo al rapporto commerciale intrattenuto con la società russa Safian.

Difficile poter sostenere, con l'esibizione di contratti internazionali, l'inesistenza della società in questione. Tesi avvalorata anche da altra documentazione (v.3.4 pag. 23 del Ricorso) da cui si desume che [REDACTED] ha posto in essere importazioni ed esportazioni negli anni dal 2004 al 2008. In questo anno il 2008 ha trasferito beni usati a Cuba.

Esistente è pure **altra società, la [REDACTED]** (sorta nel 1999 e cancellata dal Registro delle società l'8.11.07 con movimentazioni bancarie con due istituti di credito vicentini e scambi di documenti di trasporto con società doganali- [REDACTED]) operante per [REDACTED] negli anni 2006\2007. Si avvaleva di un deposito pelli [REDACTED] e con molteplici rapporti in Inghilterra, Scozia, Argentina, *ex multis*, di importazione pellame, oltre a lettere di vendita e documenti di trasporto con altre società del settore (pag.25), ed una serie di numerose interrelazioni commerciali documentate, che determinano l'effettiva realtà di rapporti di tale società con fornitori dall'estero e nessun rapporto di [REDACTED] con detti fornitori. [REDACTED] acquistava anche dal Sud America, Sud Africa, Nuova Zelanda, Tanzania e rivendeva anche a soggetti diversi da [REDACTED]

L'Amministratore di [REDACTED] è stato perseguito dalla Procura di Brescia per omesso versamento IVA nell'anno 2006 e la configurazione di tale reato configge con il comportamento ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Se il soggetto esiste può omettere il versamento IVA, oppure non esiste ed allora non può commettere reato. Il processo verbale di constatazione del 7.9.11 della Guardia di Finanza contraddice l'asserita fittizietà della [REDACTED]. Non solo: l'aver iscritto a ruolo per detta società € 3.833 per Irap presuppone l'esistenza di una " *autonoma organizzazione*", sì che non si possa asserire che [REDACTED] sia inesistente. Circostanza rilevabile anche dalla deposizione e rilievi di due testimoni riportati in atti (pagg.30-31 del Ricorso).

4. **Sussistenza ed operatività della società [REDACTED]** per gli anni 2007-2008-2009. Esistono bollette doganali riguardanti acquisto pellami non solo nei confronti di [REDACTED] ma anche di altra società [REDACTED] esiste a riguardo plurima documentazione bancaria e contabile sequestrata dall'autorità giudiziaria nel febbraio 2009, si ricava dalle dichiarazioni dei redditi del 2007-2008, da versamenti IVA del 2008 per € 15.867. Di più. La [REDACTED] deteneva partecipazione societaria della [REDACTED] di 1,5 milioni di euro, e un bilancio di esercizio con una perdita di 1,3 milioni euro e dal libro giornale e dal conto immobilizzazioni finanziarie si evincono



versamenti effettuati per acquisizione quote [redacted] per 1.2 milioni di euro nel periodo dal 27.11.07 al 4.8.08.

Si elencano una serie di negoziazioni della [redacted] con varie società: russe, brasiliane, australiane, francesi, oltre ad una movimentazione bancaria cospicua, e versamenti di imposte nel 2008, in tre *tranches* rispettivamente di euro 9.537,00, € 15.957,00, ed € 528,00. Si indicano altresì gli emolumenti percepiti dell'Amministratore per 19.687,00 euro relativi all'anno 2008.

Si elenca, poi, una serie di documentazione afferente acquisti da fornitori esteri mai ritenuti dalla Guardia Di Finanza o dalla Direzione Provinciale come falsi. Tale documentazione è, infatti, più che sufficiente per la loro attestabilità. Inoltre si rileva che le cessioni operate dal [redacted] hanno quasi sempre un margine di utile, tranne qualche eccezione: circostanze queste che non sono riconducibili ad ipotesi di "frodi carosello" ove sistematicamente il soggetto coinvolto vende sottocosto. Anche per questa società sono plurime le fatture di movimentazioni di acquisti con società operanti nel commercio delle pelli, russe, neozelandesi. Si riportano altresì testimonianze di dipendenti della [redacted], ovvero di persone che hanno avuto relazioni commerciali con la [redacted], ed anche del suo Direttore.

L'Agenzia delle Entrate di Arzignano ha rilevato una pretesa tributaria verso [redacted] di € 808.000,00 per Ires ed IVA. Risulta in anagrafe la dichiarazione dei redditi per gli anni 2007-2008.

5. In ricorso è sub 6: Il [redacted] è operativo, come da Verbale di constatazione, negli anni 2005-2006, a credito Iva, gestita da un amministratore di fatto. Sostiene la Guardia di Finanza che "acquisti" di [redacted] da questa società, presenterebbero "profili di rischio".

Ebbene, profili di rischio non riguardano la fittizietà-inesistenza di tale società, tali da comportare un ripresa di 200mila euro di Iva e circa un milione di euro di costi, con un atto esecutivo. Come già rilevato, la società costituita nel 2005, con elenco di clienti/fornitori, ha operato sino al 2008, con rituale dichiarazione dei redditi. Nel 2006 è a credito IVA, sì che l'asserito omesso versamento IVA non è illecito, rientrando nel fisiologico credito Iva. Le movimentazioni bancarie rilevano che la società rivendeva le pelli sempre con un margine di utile, e quindi non in sottocosto. Le transazioni con [redacted] riportano la indicazione dei contratti fra le due società. Esistono i documenti di trasporto. Nel 2008 la società è messa in liquidazione. Segue una serie di richiami documentali, tutti allegati, di visure camerali della società, i bilanci del 2005, 2006, 2007, le movimentazioni del conto corrente dell'Istituto di credito fiduciario, la avvenuta presentazione delle dichiarazioni dei redditi per gli anni 2005, 2006, 2007.

6. In ricorso sub 7: riguarda l'attività della società [redacted] operativa per gli anni 2006-2007. Cessata il 30.6.08 e cancellata dal registro delle imprese il 2.12.2008. Rappresenta rarissimi casi di pagamenti tracciabili, circostanza questa che non



significa fittizietà del sodalizio, da un lato, e dall'altro la Direzione Provinciale non apporta elementi per negare l'effettività delle operazioni di acquisto di [REDACTED]. Ha presentato dichiarazione dei redditi per gli anni 2006-2007 tramite uno studio di commercialisti. Aveva altri clienti nazionali, oltre a [REDACTED]. Nel verbale di constatazione si citano i contratti ma non sono allegati. Detta società ha altresì rapporti con società inglese [REDACTED], e con la russa [REDACTED]. Risulta movimentazione di assegni in addebito, ma di importo inferiore rispetto agli importi accreditati: il che lascia desumere che le pelli siano state acquistate in contanti con margine di utile per la società. Si richiama documentazione di negoziazioni intercorse con [REDACTED] richiamando deposizioni di diretti interessati alle operazioni (pagg. 45 e 46 del Ricorso).

7. Sub 8 in ricorso: Riflessioni in diritto.

Si opina sulla fittizietà di VeryPell in ordine alla circostanza che avrebbe **acquistato sul venduto** ed avrebbe **prelevato dal conto corrente somme corrispondenti "in sostanza, all'iva evasa dalla società"**. Si evidenzia l'illogicità di queste affermazioni: l'acquisto di beni dopo averli venduti è prassi consolidata nel commercio, come pure l'operatività con i conti correnti con prelievi e accrediti. Attribuire ad un prelievo di somme la parte di Iva non versata all'Erario, riguarda solo [REDACTED], ma non ha nulla a che vedere con la inesistenza della società. Le cessioni di [REDACTED] rappresentano tutte margine di utile, ma sul punto la Direzione Provinciale non si pronuncia.

8. Sub 9 e 10 in ricorso: l'Ufficio intende dimostrare la fittizietà degli acquisti [REDACTED] in base alla mancata documentazione bancaria di acquisto dal [REDACTED] (anno 2005-2006) e la quasi totale assenza per [REDACTED] (anni 2006-2007). Gli acquisti da società [REDACTED] sono considerati **oggettivamente fittizi** per mancanza di "pagamenti tracciati". Si ribadisce che in atti (all. 18 del ricorso) sono riportati gli addebiti tramite assegno bancario nel c/c del [REDACTED] per somme tutte inferiori rispetto alle rivendite a [REDACTED]. Per [REDACTED] si ritengono parimenti oggettivamente inesistenti gli acquisti di [REDACTED] per *esistenza di rarissimi pagamenti tracciati*. Qui, diversamente dall'*id quod plerumque accidit*, le movimentazioni bancarie sono assunte a prova della fittizietà delle transazioni, secondo l'Ufficio. Questi presume, Invero, la spartizione dell'Iva e di parte dell'imponibile, senza mai quantificarne gli importi ed in mancanza di elementi indiziari, **sì, comunque, da ipotizzare la partecipazione alla frode di [REDACTED]**, ma senza fornire alcun indizio.

Presumere la mancanza dello "scambio di beni" per la mancanza di "pagamenti tracciati" ed in mancanza di qualsiasi ulteriore indizio, è giuridicamente insostenibile e comporta **la illegittimità degli avvisi di accertamento** impugnati.

9. Sub. 11 nel ricorso: omessi versamenti Iva dei fornitori di [REDACTED] mancanza di prova del comportamento illecito- anni 2005-2009. Irilevanza ai fini del coinvolgimento



La Guardia di Finanza evidenziava che il [redacted] indicava in dichiarazione un "esiguo, sistematico credito Iva", ma senza specificarne il perché.

Il **diniego di detrazione Iva** a [redacted] costituisce duplicazione dell'imposta, vietata dall'ordinamento. Rinvio a Corte di Giustizia in caso di negazione da parte della Commissione Tributaria. Si segnala che l'UE ha indirizzato i legislatori nazionali non già a negare la detrazione, ma a prevedere una responsabilità solidale del cessionario (v.art.60 bis \2006 dpr 633\1972 Iva). Finalità dell'Iva: il peso complessivo deve gravare sul consumatore finale in misura non superiore a quanto risulta dall'applicazione dell'aliquota al prezzo finale, qualunque sia il numero delle transazioni a monte (Direttiva del Cons. 28.11.06 n.112). Ma il diniego della detrazione Iva integralmente pagata, diversamente la non detrazione equivarrebbe a violazione del principio di proporzionalità (e anche per questo profilo si chiede, nell'eventualità) il rinvio alla Corte di Giustizia.

Il citato art.60 bis consente di attribuire una responsabilità dell'acquirente per omessi versamenti Iva del cedente. Ma per prevedere la corresponsabilità del cessionario si richiede la dimostrazione di acquisti a prezzi inferiori a quelli di mercato (profilo ignorato negli avvisi impugnati) e la sanzione, in ipotesi di conoscenza dell'omesso versamento Iva del cedente, non è il diniego della detrazione, ma costituisce concorso nell'omesso versamento Iva del cedente.

10. Sub 12 nel ricorso: Irrelevanza della mancanza di struttura commerciale ai fini Iva ed Ires. Artt. 4 del Dpr 633\72 e 73 Tuir (l'eccezione riguarda tutti gli anni).

Per l'Ufficio le società fornitrici della [redacted] sono tutte prive di struttura commerciale. Documentalmente si è dimostrato *supra* il contrario. Per esercizio di imprese gli articoli richiamati , anche con riferimento alle norme del codice civile art. 2135 e 2195 , individuano le attività commerciali, anche se non organizzate in forma di impresa, e altrettanto per i redditi (art.55). Ma si è dimostrato *supra*, che i fornitori disponevano tutti di struttura commerciale.

11. Sub 13 in ricorso: I fornitori avrebbero comprato sul venduto ovvero solo dopo aver venduto le pelli a [redacted]. Sul punto si è già cospicuamente argomentato.

12. Sub 14-15 nel ricorso: il rappresentante di [redacted] preleverebbe (anni 2005-06.07) e (analogamente per [redacted] (anni 2006-07), somme dai rispettivi c/c , e la somma prelevata corrisponderebbe all'Iva non versata. Non vi è alcuna prova a supporto di questa affermazione dell'Ufficio, in relazione alla cessione di beni a [redacted] e che i prelievi corrispondano all'Iva versata da [redacted] ai propri fornitori. (Nulla si dice di [redacted]).

L'Ufficio, all'incontro, riconosce che [redacted] ha pagato i suoi fornitori con Iva, non ha pagato altri soggetti a monte, cedenti reali; **manca la prova di qualsiasi restituzione**.

Manca altresì la prova che i prelevamenti sarebbero ricavi, pertanto [redacted] e [redacted] sarebbero esistenti: per provare operazioni soggettivamente inesistenti occorre dimostrare l'accordo simulatorio fra tre soggetti: interponente, interposto e reale cedente. L'accordo trilatero qui non esiste (Cass. 6124\09).

13. Sub 16 nel ricorso: i fornitori esteri delle società ritenute inesistenti, in relazione alle operazioni contestate, non hanno avuto, comunque, alcun contatto diretto con [redacted].
14. Sub 17 nel ricorso: sulle asserite operazioni inesistenti del [redacted], la documentazione prodotta, l'assenza di prova di restituzione di Iva in contanti, affermata nell'avviso, sostenendo la mancanza di pagamenti tracciati, non è giuridicamente praticabile: l'omessa contabilizzazione o la non tracciabilità non significano inesistenza.
15. Sub 18 nel ricorso: difetto di prova della colpevolezza dell'amministratore di [redacted] di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui. Su questo punto l'Ufficio non indica nulla a suffragio. Questa circostanza dell'assenza di motivazione e di prova, *in parte qua*, già sufficiente per l'annullamento: non si rinviene, infatti, la previa informativa sulla frode nel mercato e l'acquisto a prezzi inferiori a quelli di mercato (art. 60 bis DPR 633\1972).
16. Sub 19 nel ricorso: gli avvisi recuperano anche i costi e le spese riconducibili alle operazioni che sarebbero inesistenti e si ritengono non deducibili ex art. 109 c. 5 TUIR e art. 14 c. 4 bis legge 537\1993. Risultando illegittima l'accusa di operazioni soggettivamente od oggettivamente inesistenti, la ripresa fiscale viene a decadere. Ex art. 109 c. 5 sussistono i requisiti per la deducibilità e non ammetterli comporta tassazione sui ricavi lordi in violazione della disciplina dell'IRES e del principio di capacità contributiva ex art. 53 Costituzione. Per quanto attiene l'art. 14 commi 4 e 4 bis, si declinano le disposizioni evidenziandone l'incoerenza: i proventi penalmente illeciti sono tassati se rientrano in una categoria reddituale tassata (comma 4); il comma 4 bis nega, invece, la deducibilità dei costi che costituiscono provento tassabile.

Nel caso di specie gli avvisi di accertamento negano che siano deducibili costi effettivi inerenti l'attività dell'impresa (le pelli di [redacted] sono state vendute e hanno dato luogo a ricavi tassati), in quanto il soggetto indicato come venditore nelle fatture emesse non sarebbe il reale venditore.

Si nega la deduzione del costo perché le fatture conterrebbero un falso ideologico nell'individuazione del cedente: ma il mero utilizzo di fatture indicanti un cedente diverso da quello vero era condotta *ex se* penalmente illecita prima della riforma dei reati tributari ex D.L. 74\2000, che lo esclude. Ma l'aver attribuito la violazione dell'art. 14 c. 4 bis, che non costituisce illecito penale, comporta, giocoforza, la deducibilità del costo. Nel caso che riguarda i costi sono stati effettivamente sostenuti per gli acquisti delle pelli e risultanti da fatture che indicano [redacted] come



cedente, con ciò non delineandosi una condotta penalmente illecita. I costi non sono fittizi ed in ogni caso manca il dolo specifico di evasione. La stessa Circolare dell'Agenzia n.42/E/05 non porta come indeducibile alcun reato tributario di cui al D.L.74/00.

La norma, in ogni caso, non può essere interpretata in senso difforme dal principio costituzionale di capacità contributiva e dai generali principi di proporzionalità e razionalità. **[REDACTED]** vendendo le pelli in questione ha realizzato ricavi regolarmente tassati. Sono costi inerenti e deducibili. A proposito si richiama la sentenza della Corte di Cassazione n.19353/06 che, in tema di accertamento delle imposte afferma "...se alcuni costi contabilizzati e portati in deduzione del reddito siano rappresentati da fatture che l'Amministrazione Finanziaria ritiene irregolari, il contribuente è ammesso a provare che l'operazione e il corrispondente esborso sono reali...a prescindere dalla falsità della fattura".

17. Sub 20 nel ricorso: l'Amministrazione finanziaria non è facoltizzata ad anticipare un giudizio di colpevolezza per legittimare un presupposto di illecito penale con conseguente emissione di titolo esecutivo: il ruolo di riscossione: nessuno può essere presunto colpevole sino a sentenza di condanna definitiva. Il comma 4 bis può applicarsi solo dopo tale sentenza. E questo al di là della Circolare 42/E citata per la quale la indeducibilità recata dalla norma conseguirebbe già alla trasmissione al P.M. della notizia di reato. Ma gli avvisi di accertamento non provano l'esistenza di un comportamento illecito riferibile a **[REDACTED]** e nemmeno degli elementi di reato: il dolo. L'astratta qualificabilità come illecito penale dovrà risultare da un attento esame che nella specie non si riscontra.
18. Sub 22 del ricorso: le riprese ai fini Irap sono conseguenza delle riprese Ires. Di qui l'annullamento per 1.620.000,00 euro.
19. Sub 23 del ricorso: sanzioni applicate non vanno applicate per mancata considerazione dell'elemento soggettivo della colpevolezza e per mancata considerazione del cumulo giuridico ex art.12 del D.L.472/97.
20. Sub 24 del ricorso: **[REDACTED]** a seguito agli avvisi di accertamento ha subito danni gravissimi perché gli Istituti di credito hanno revocato i fidi.

Si chiede l'annullamento degli avvisi di accertamento per illegittimità degli stessi.

Si costituisce l'Ufficio

Si pone in rilievo come la Guardia di Finanza ha dimostrato il coinvolgimento di Vismos in un giro di false fatturazioni nella catena di lavorazione del pellame, sì da realizzare una frode fiscale, perché **[REDACTED]** si è approvvigionata di pellami di origine estera e comunitaria da società cartiere che hanno sistematicamente non versato l'Iva al momento dell'acquisto intracomunitario delle merci.



In ciò abusando dell'inversione contabile di cui all'art.38 del D.L.331\93 e dell'istituto del deposito fiscale di cui all'art.50 D.L.331\93. Invero le società [redacted] sono prive di struttura commerciale, ma hanno realizzato volumi d'affari cospicui soprattutto con [redacted]

Inequivoci **gli indizi** sulla colpevolezza dei vertici di [redacted] degli intenti criminosi delle citate ditte. L'esame degli accertamenti bancari nei confronti di [redacted] conferma che trattasi di soggetto giuridico interposto in operazioni di Importazione poste in essere dalla [redacted]: il pagamento del fornitore estero da parte di [redacted] avviene solo successivamente alla fornitura. Il rappresentante legale di [redacted] preleva, sistematicamente, in contanti, quota parte di tale disponibilità corrispondente in sostanza all'Iva evasa dalla società. Pertanto dagli elementi acquisiti si ritiene che le fatture passive ricevute da [redacted] a seguito delle transazioni esaminate possano ritenersi afferenti ad operazioni commerciali soggettivamente fittizie, nelle quali [redacted] si è interposta al solo fine di consentire alla verificata indebita detrazione dell'Iva, a fronte di acquisti da ricondursi ad importazioni e/o operazioni intracomunitarie.

L'esame, poi, della documentazione afferente la società [redacted] evidenzia, sostanzialmente, quanto riportato per [redacted]: pagamento in anticipo da parte di [redacted] (cliente) della provvista necessaria a consentire a Simpex di saldare il fornitore estero.

L'analisi delle bollette doganali ha permesso di appurare che tutte le transazioni di pelli relative agli anni 2007-2008 sono afferenti a vendite di pelli grezze allo stato estero, da [redacted]: dal 2005 fornitore di [redacted] risulta essere fornitore diretto di [redacted]. Le stesse pelli oggetto di compravendita sono state poi cedute dalla [redacted] alla [redacted]

Per il [redacted], che hanno operato per [redacted] per il 2006-2007, le operazioni investigative hanno evidenziato l'oggettiva inesistenza delle operazioni fatturate dal Gruppo: [redacted] ha posto in essere transazioni quasi esclusivamente con [redacted] ed anche qui figurano i pagamenti anticipati da parte della verificata ed il prelevamento in contanti. Somme, in sostanza, corrispondenti all'Iva evasa dalla [redacted]

Le movimentazioni bancarie rilevano che a fronte di bonifici accreditati e proveniente da [redacted] dagli altri sporadici clienti, non vi sono pagamenti tracciati verso fornitori nazionali o esteri. Di contro figurano immediati addebiti per i medesimi importi, effettuati attraverso emissione ed incasso di assegni bancari da parte dello stesso amministratore di [redacted] corrispondenti all'importo Iva non versata all'Erario. Schema tipico delle frodi carosello, attraverso il quale i rappresentanti delle cartiere monetizzano i bonifici pervenuti dai cessionari coinvolti negli illeciti. Nel caso [redacted] dagli estratti conto analitici non si rilevano movimenti finanziari verso fornitori esteri (o nazionali) circostanza che induce a ritenere che non siano mai stati regolati contratti di compravendita con soggetti economici (extra o intra UE) e che tali transazioni non siano mai state effettuate.

Sulle motivazioni del ricorso



Sub 1 del ricorso difetto di motivazione per rinvio ad atti ignoti.

Le plurime verifiche nei confronti dei fornitori di [REDACTED] sono il risultato di indagini investigative, non verifiche in senso tecnico, le cui risultanze sono state allegate all'unico processo verbale posto a fondamento della verifica contabile e dei successivi avvisi di accertamento. E sul procedimento di adesione, innescato ad istanza di parte, l'Ufficio ha portato a conoscenza di questa ogni dato o notizia connessi all'esito della verifica. Occorre mettere a fuoco come attraverso le sole fatture di cessione alla ricorrente [REDACTED] sono le sole attestanti gli acquisti della stessa posti in essere, i quali o dissimulano i reali fornitori, o simulano la fornitura. Rilevare che i fornitori di [REDACTED] abbiano potuto fatturare anche da altri soggetti non muta i termini dell'infrazione in contesto: si intende contestare l'esistenza artificiosa dei fornitori [REDACTED], che a volte hanno costituito filtro rispetto al reale fornitore, altre simulato la cessione. La produzione di tutti i contratti di [REDACTED] con i suoi fornitori, la cui mancanza è ritenuta da [REDACTED] compromissoria alla propria difesa, non muterebbe la constatata inesistenza oggettiva degli acquisti che la ricorrente ha apparentemente concluso con la stessa [REDACTED] considerando i gravi elementi di prova di tale inesistenza, derivanti dalle indagini bancarie.

Sub 2 del ricorso (sino a punto 10) difetto di motivazione e prova per mancanza di presunzioni gravi precise e concordanti per dimostrare la fittizi età dei fornitori ritenuti inesistenti e inesistenza delle cessioni per transazioni oggettivamente inesistenti. La ricorrente sostiene che queste sono realmente esistite e che legittima risulta la detrazione IVA sugli acquisti posti in essere, pretermettendo la visuale ai fornitori dei fornitori. Si declinano a riguardo due tronconi della frode.

Il primo attiene a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti sino al punto 10. del ricorso.

I verificatori e gli accertatori hanno dimostrato come i diretti apparenti fornitori ([REDACTED] della [REDACTED] hanno filtrato con la loro presenza i reali fornitori consentendo di portare in detrazione, illegittimamente, IVA sugli acquisti filtrati avvalendosi dell'istituto del deposito fiscale.

Si delineano la situazione di [REDACTED] con [REDACTED] e dei rispettivi amministratori e/o dipendenti e delle risultanze delle indagini ispettive poste in essere dalla Guardia di Finanza. In specie si rileva come un dipendente di [REDACTED] abbia appuntato in una agenda che la sede di [REDACTED] in Solofra (Avellino) sia inesistente, oltre ad un appunto rilevato in una agenda dell'Amministratore di [REDACTED] ove di afferma che [REDACTED] non ha versato Iva e che "E' meglio non dare spiegazioni sul punto trattandosi di una potenziale Indagata". Su queste circostanze la Guardia di Finanza opina la retrocessione dell'Iva evasa da [REDACTED]



Sempre la G.d.F. individua nella visura camerale che la [redacted] aveva iscritto a patrimonio n. 60 azioni pari a 1.500.000,00 euro di un'altra società [redacted] in liquidazione. La G.d.F. rilevava che le movimentazioni attestanti l'acquisto di azioni di [redacted] risultavano accreditate con la stessa data o con data immediatamente precedente, operazioni di bonifico da parte della società [redacted] recanti quale causale il pagamento di forniture di pelli. Circostanze da costituire riferimenti specifici da potersi ragionevolmente ritenere che tali operazioni comportino il coinvolgimento diretto di [redacted] nella frode Iva perpetrata attraverso la cartiera filtro [redacted]. [redacted] ha comprato tutte le pelli grezze degli anni 2007-2008 dalla società inglese [redacted], che dal 2005 risulta essere la fornitrice diretta di [redacted].

Si riportano, quindi, in dettaglio, attraverso la ricostruzione di bollette doganali, i percorsi di acquisto pelli da parte di una società logistica [redacted], che ha utilizzato il deposito fiscale, per approvvigionarsi da fornitrice neozelandese [redacted] e [redacted] per rivenderle a [redacted] e da quest'ultima a [redacted]. Sulla scorta di accertamenti bancari si è rilevato che la [redacted] esegue un bonifico a [redacted] in pagamento di due fatture e che la [redacted] esegue un bonifico a [redacted] e a [redacted] e che la [redacted] fa prelevamenti di ammontare corrispondente all'Iva afferente le fatture emesse nei confronti di [redacted]. Analogo epilogo per acquisti operati da [redacted] con fornitrice russa [redacted] e rivendita a [redacted], risultano i pagamenti di [redacted] per le forniture ricevute da [redacted], ed uscita da quest'ultima in corrispondenza dell'acquisto di azioni [redacted] di cui sopra.

La G.d.F. riscontra come altri fornitori di [redacted] (la neozelandese [redacted] diretta fornitrice di [redacted] nel 2005 quando [redacted] non è ancora attiva) ha venduto pellame a [redacted] (pagg.8-9). Analoga posizione per la società [redacted] che ha rapporti con la [redacted] per transazioni relative a forniture poi cedute a [redacted]. Anche [redacted] fornisce direttamente a [redacted] e la G.d.F. osserva che nell'anno 2007 e 2008 in relazione ad acquisti dalla [redacted] il totale degli acquisti diretti diminuisce significativamente, e contestualmente la [redacted] comincia ad effettuare acquisti con l'interposizione della [redacted] per importi che evidenziano una crescita compatibile con le normali dinamiche di mercato, ottenendo in tal modo la disponibilità della medesima merce proveniente dagli stessi fornitori reali con in aggiunta la possibilità di detrarre (indebitamente) l'Iva sulla compravendita (solo simulatamente). Di qui la mera interposizione di [redacted] considerando gli importi per gli anni 2007-2008 per le quali è possibile il riscontro della contabilità [redacted] delle cessioni effettuate a favore di Vimos.

Gli acquisti riscontrati da [redacted] a [redacted] ed [redacted], e da queste a [redacted], risulta l'inapplicabilità del benché minimo ricarico, e la congiunta e correlata lettura dell'appunto in agenda di un dipendente di [redacted] (v.supra), raffigurano lo schema della frode carousel perpetrata.

La merce acquista da [redacted] e inviata alla ditta [redacted] di [redacted] (Vicenza) ovvero presso i magazzini di [redacted], senza transitare per gli inesistenti magazzini di [redacted] è circostanza verbalizzata dalla G.d.F. Il pagamento da parte [redacted] al fornitore estero,



solo successivamente alla fornitura necessaria da parte di [REDACTED] e la circostanza che [REDACTED] prelevi sistematicamente in contanti quota parte di tale disponibilità corrispondente all'importo di Iva evasa, accerta la sussistenza della frode come sopra delineata.

Le medesime modalità si riscontrano con le transazioni della ditta russa [REDACTED] con [REDACTED] e poi cedute a [REDACTED], con riscontro di e-mail rinvenute che specificatamente richiamano collegamenti tra la [REDACTED] e l'amministratore di [REDACTED] raffiguranti una significativa ingerenza di [REDACTED].

Idem per la [REDACTED], quale unico cliente di [REDACTED], ove si rinviene il medesimo modus operandi nelle interposizioni soggettive di soggetti filtro, mediante pagamenti in anticipo da parte del cliente [REDACTED] della provvista necessaria a consentire a [REDACTED] di saldare il fornitore estero e contestualmente procedere al prelievo in contanti della quota parte di pagamento corrispondente all'Iva.

Il secondo troncone ottiene la frode: fatture per operazioni inesistenti (da sub 11-23)

Riguarda **acquisti risultati inesistenti** di [REDACTED] nei confronti del [REDACTED] e [REDACTED]. trattasi di società con sede in Avellino, di fatto mai individuate in loco e che non hanno nel 2008 presentato dichiarazione dei redditi, e non hanno inviato il prescritto elenco clienti/fornitori per gli anni 2006\07. Dalla movimentazione bancaria è emerso che a fronte di bonifici accreditati e provenienti da [REDACTED] e da altri sporadici clienti, non vi sono pagamenti tracciati verso fornitori nazionali o esteri: di contro figurano immediati addebiti per i medesimi importi effettuati attraverso l'emissione e incasso da parte di dell'amministratore di [REDACTED].

Sub 11 del ricorso l'Iva evasa dai fornitori della [REDACTED] è quella derivante dalla frode. Correlativamente il soggetto che utilizza fatture fittizie pur ipotizzando il rispetto dei presupposti del diritto alla detrazione - addebito dell'Iva da parte dell'emittente a titolo di rivalsa - difetta del presupposto fondamentale dell'esistenza dei beni e dei servizi acquistati ovvero dell'esistenza, come nel caso, solo cartolare del soggetto che ha emesso la fattura, pur essendoci in realtà i beni, effettivamente consegnati. Quel che viene contestato è che il soggetto fornitore è un soggetto interposto e non avendo ottemperato all'obbligo di pagare l'Iva, non permette la detraibilità dell'imposta nemmeno alla società acquirente. La Corte di Cassazione sul punto con sentenza n. 15374 del 4.11.02 sottolinea: " *Una fatturazione effettuata a favore di un soggetto diverso da quello effettivo è da ritenersi "soggettivamente inesistente" e, dunque, viene ad essere evasa l'imposta relativa al rapporto che si è realmente posto in essere*".

Sovviene l'art. 21 c.7 del DPR 633\1972 " *Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*".



La ratio della norma risiede in una intenzione distinta da quella meramente sanzionatoria: scopo specifico è ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'Iva: l'emissione di una fattura legittima il suo destinatario ad un credito di imposta nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, ma è necessario che il soggetto che la emette sia debitore nei confronti della stessa della corrispondente imposta. Secondo la Cassazione, (sentenza n.1983\2009), in presenza di operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, non si realizza l'ordinario presupposto "..... del diritto alla detrazione di cui al DPR 26.10.1972 n.633 art.19 c.1...". E' onere, quindi, del contribuente che voglia far valere il diritto di detrazione fornire la prova della fonte legittima e della correttezza in mancanza della quale la detrazione deve ritenersi indebita. Sulla portata del **principio di neutralità** VI Dir. In materia di Iva, la Corte di Giustizia della C.E. chiarisce: "Qualora risulti accertato che la cessione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapesse o avrebbe potuto sapere di partecipare con il proprio acquisto, ad una operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, spetta al giudice nazionale negare al detto soggetto passivo il diritto alla deduzione" (sent. 6.7.06). Specifica la Corte che "il soggetto che sapesse o avrebbe dovuto sapere...deve essere ritenuto partecipante a tale frode".

Sulla precettività dell'art.60 bis del DPR 26.10.72\633, che solo consentirebbe di attribuire una responsabilità dell'acquirente per omessi versamenti, sovengono i due primi commi dello stesso articolo: comma 1 "Con decreto del Ministro dell'Economia..su proposta dei competenti organi di controllo, sulla base delle analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni di cui ai commi 2 e 3".

Comma 2 In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta". Di qui l'inapplicabilità al caso in questione.

Sub 12 del ricorso: la inesistenza di struttura commerciale dei fornitori di [REDACTED] non è irrilevante, ma finalizzata al meccanismo illecito perpetrato.

Sub 13 del ricorso: Comprare sul venduto. Non può consistere in un comportamento fisiologico l'anticipazione della provvista ai suoi fornitori.

Sub 14 del ricorso: Esistono i prelievi di [REDACTED] dal conto corrente corrispondenti all'Iva non versata. La norma dell'art.32 c. 2 del DPR 600\73 è fuorviante: i prelievi delle società filtro hanno il significato di appropriazione dell'Iva non versata, perché i prelievi e i versamenti sui conti correnti dell'accertato, ove non dimostrati, costituiscono la somma del maggior imponibile.

Sub 15 del ricorso: la dimostrazione dell'accordo simulatorio. Innanzi tutto non spetta all'Amministrazione Finanziaria dare la prova della fittizietà: quando si contesta la veridicità delle fatture spetta al contribuente dimostrare la effettività delle operazioni mediante l'esibizione di documenti contabili legittimanti (Corte di Cassazione n.7144 e 22.555\07). Secondo la Corte di Giustizia quando il cessionario vuol detrarre l'Iva indicata



in fattura, è onerato del "dovere di indagine preventiva" che lo deve portare ad astenersi dal compiere l'operazione ove questa risulti sospetta.

Sub 16 del ricorso: la circostanza, sostenuta dal ricorrente che i fornitori esteri delle società ritenute inesistenti, in relazione alle operazioni contestate, non hanno avuto contatti con [REDACTED] è smentita dalle prove raccolte dalla Guardia di Finanza.

Sub 18 del ricorso: sul difetto di prova e di consapevolezza dell'Amministratore di [REDACTED] di partecipare a comportamenti fraudolenti di altri: controparte non può invocare la propria buona fede, ex sentenza Cassazione 24090\06 perché la buona fede può essere invocata solo quando il soggetto possa dimostrare che ha usato la diligenza per assicurarsi, durante tutto il corso delle operazioni, del rispetto di tutte le condizioni. La responsabilità del cessionario deriva poi dagli ordinari canoni di correttezza e buona fede di cui agli artt. 1377 e 1375 c.c. (In senso conforme Cassazione 8959\03 e 14953\06).

Sub 19 -20-21 del ricorso Sulla presunta inapplicabilità dell'art. 109 TUIR art. 109 c.5 e 14 c.4 bis legge 537\1993, l'orientamento crescente del legislatore è indirizzato alla tassazione dei proventi illeciti (comma 4 della legge 537) e con finanziaria del 2003 anche dei costi connessi a fatti costituenti reato. A questo si è attenuto l'Ufficio in considerazione di operazioni (ritenute n.d.r.) riconducibili a reati, in relazione ai quali era stata trasmessa la *notitia criminis*. Viene riconosciuta l'autonomia del comma 4 bis (indeducibilità dei costi da reato) rispetto al comma 4 (tassabilità dei proventi illeciti) come sostenuto da giurisprudenza di merito CTP Ravenna 133\2011.

Sub 23 del ricorso **Sanzioni**. Sono provate e motivate le contestazioni e legittime le irrogate sanzioni e applicato anche il principio della continuazione tra cumulo giuridico e cumulo materiale.

Replica la ricorrente con Memoria del 13.1.2012.

Sull'accordo simulatorio E' erronea la posizione dell'Ufficio quando afferma: "Non si discute circa l'esistenza dei beni o la loro effettiva consegna, ma della intestazione delle fatture considerate inesistenti soggettivamente perché emesse da un soggetto che non ottempera agli obblighi previsti della normativa fiscale". Si riporta giurisprudenza della Suprema Corte ove si sostiene che il giudizio avente ad oggetto l'interposizione fittizia di persona costituisce ipotesi di simulazione relativa che deve svolgersi, a pena di nullità, nel contraddittorio dell'interposto, dell'interponente e del terzo, in quanto **oggetto del giudizio è l'accertamento dell'accordo simulatorio tra i tre soggetti**, contenente la manifestazione di volontà di assumere diritti e obblighi discendenti dal contratto direttamente nei confronti dell'interponente (Cass. Sez. III n. 15633\02).

Quanto alla fattura soggettivamente inesistente presuppone da un lato l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, e dall'altro, la simulazione soggettiva la provenienza di merce da ditta diversa da quella figurante sulla fattura medesima. Su queste tematiche non si rinviene la dimostrazione dell'accordo simulatorio da parte dell'Ufficio.



Si richiamano anche sentenze di questa Commissione e della Commissione Regionale in relazione all'accordo simulatorio tra soggetto ritenuto interposto fittizio ed il fornitore comunitario: l'accusa di interposizione fittizia è accusa di simulazione soggettiva e a tale fine richiede la prova di accordo trilatero. Nell'odierno procedimento detta prova di fittizietà manca ed è essenziale questa prova per negare la detrazione IVA ex art.21 c.7 DPR 26.10.72 n.633.

Si passa dalla prova di un elemento oggettivo (accordo simulatorio) alla prova di un elemento soggettivo (consapevolezza di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui - pag.16 controdeduzioni dell'Ufficio).

L'acquisizione, poi, delle dichiarazioni di un soggetto terzo, senza contraddittorio, in fase di indagini istruttorie non è praticabile, come richiamato dall'Ufficio a proposito di riflessioni personali di un soggetto sui rapporti tra [redacted] e fornitori esteri di [redacted], nella supposizione di una fittizietà o di un accordo simulatorio.

Viceversa si rivedenza come i fornitori di [redacted] sono **soggetti intermediari-operativi, con rapporti ampiamente documentati, sia per la loro autonomia commerciale (esistenza) sia per la tenuta della contabilità: non cartiere.** Trasporti, corrispondenza, fatture, bolle costituiscono riscontri di effettività ed operatività. Questi elementi sono stati ritenuti probanti dalla CTR 13\1\10 del 10.2.10 del Veneto (all.6 del ricorso introduttivo), perché imporre a chi ha già pagato l'iva ai propri fornitori, con un ulteriore pagamento d'iva, comporta la violazione del principio di neutralità (divieto di duplicazione dell'imposta). Analogamente la CTP di Treviso 139\6\09 del 2009 con riferimento alla Corte di Giustizia sez.III del 6.7.06.

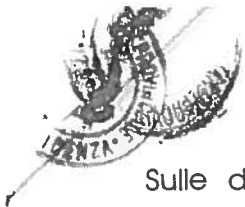
Sull'ipotesi di **responsabilità oggettiva della [redacted]** Non è prevista dalla legge. A riguardo si riporta la sentenza della CTR del Veneto 27\26\11 , per cui " *Il cessionario non può rispondere per il fatto del cedente se non nei casi particolari in cui detta responsabilità sia prevista dalla legge*".

Sui prelievi di somme da parte di [redacted]: il prelievo di somme dai conti correnti bancari è indice di esistenza delle società.

Le dichiarazioni alla Guardia di finanza da parte di un dipendente di [redacted] - [redacted] sulla loro autonomia e operatività sono trascurate dalla Agenzia delle Entrate.

Si ribadisce che non sono stati forniti documenti utili alla difesa da parte dell'Agenzia delle Entrate, quali i processi verbali di constatazione nei confronti di [redacted]; documentazione utile per fornire elementi sull'attività dei fornitori. A proprio sollievo l'Agenzia afferma che detta documentazione non costituisce verifica in senso tecnico, ma il risultato di indagini investigative.....condotte su documenti.

Le movimentazioni bancarie (richiamate n.d.r.)sarebbero superflue. Si producono altre documentazioni sull'effettività delle transazioni di [redacted]



Sulle deduzioni Iva l'Agenzia a pag.12 delle controdeduzioni non ritiene fondata l'eccezione del principio di neutralità dell'Iva, il che confligge con la consolidazione a riguardo della giurisprudenza, *ex multis* la sentenza della CTR di Venezia 13\1\10 del 2010, CTP Treviso 139\6\09 del 2009 sopra richiamate.

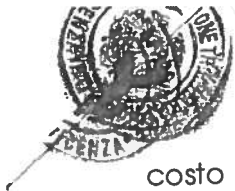
In ordine alla deduzione dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, si ritiene, anche a voler ritenere soggettivamente inesistenti le operazioni intercorse tra [REDACTED] e le società fornitrici, illegittima l'applicazione dell'art. 14 c. e 4 *bis* legge 537\93. Detta norma, infatti, prevede l'esistenza di un fatto qualificabile come reato, e nel caso si deve fornire la prova della sussistenza dell'elemento soggettivo, consistente nel dolo specifico di evasione. A tal riguardo la Suprema Corte- sentenza 41444\10- ha affermato che la fattispecie di cui all'art.2 Dlgs 74\00, rappresenta un reato di danno, strutturato sulla condotta di chi si avvale di una delle dichiarazioni annuali relative a imposte sui redditi o su IVA di fatture. Condotta caratterizzata dalla componente del dolo specifico di evasione tributaria. E l'operato di [REDACTED] non configura né violazione dell'art. 2 de quo (*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*), né altra fattispecie penalmente rilevante, appare illegittima l'applicazione del citato art. 14 c.4 *bis*.

Inapplicabilità art.14 c.4 *bis*.

Il pagamento di fatture (ancorchè per asserite operazioni soggettivamente inesistenti) non costituisce comportamento di per sé illecito. L'articolo in questione si rende applicabile ogniquale volta via sia una **condotta di per sé penalmente illecita**. Infatti l'indeducibilità dei costi è la sanzione sul versante fiscale di un comportamento già sanzionato penalmente, in quanto i costi sono rappresentativi di una attività illecita: pagamento di lavoratori in nero o con moneta di provenienza furtiva. Si tratta, allora, di costo illecito in sé. Ma non lo è il pagamento di pelli che dà origine a ricavi tassati (CTR di Venezia 198\1\2010).

Manifesta contrarietà al principio di capacità contributiva e di proporzionalità del recupero a tassazione di costi realmente sostenuti: la negazione della deduzione dei costi comporta il non considerare la seconda parte dell'art.14 c.4 *bis*: "*salvo l'esercizio dei diritti costituzionalmente riconosciuti*" (art.53 della Costituzione).Risulta contrario al principio di capacità contributiva sottoporre a tassazione quella parte di reddito che è stata utilizzata per il sostenimento di costi inerenti all'attività e che hanno contribuito alla produzione del reddito tassato alla [REDACTED] dal momento che hanno i requisiti richiesti dall'art.109 del TUIR, e cioè effettivi e di competenza. Di qui la fondatezza della richiesta di illegittimità dell'accertamento.

Spettanza del diritto alla deduzione dei costi anche a fronte di asserite **operazioni soggettivamente inesistenti**. Si sottolinea come in ipotesi di falsità ideologica della fattura, tale aspetto attiene al profilo soggettiva della stessa: l'imposta è stata regolarmente pagata dal destinatario della fattura, e spetta il riconoscimento della deducibilità del



costo inerente alla produzione del reddito, come afferma la stessa Corte di Cassazione con sentenza del 2006 n. 19353 e più recentemente nel 2011 con la pronuncia n.19786, ove si ribadisce che i costi possono essere dedotti purchè il contribuente ne dimostri l'effettiva sussistenza, l'ammontare, la inerenza. A seguire pronunce di merito conformi.

All'udienza di trattazione le parti hanno ribadito le rispettive posizioni con richiamo anche agli atti depositati.

SI OSSERVA

La complessa esposizione della controversia comporta un necessario riordino processuale di trattazione. Innanzi tutto le **eccezioni pregiudiziali** sollevate dalla ricorrente e qui congiuntamente riunite.

Difetto di Motivazione dell'avviso(i) di accertamento e difetto di motivazione della prova per mancanza di presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a dimostrare la fittizietà dei fornitori ritenuti inesistenti, e inesistenza di cessioni per le transazioni ritenute oggettivamente inesistenti.

Lamenta la ricorrente il rinvio, da parte dell'Ufficio, per giustificare la ripresa fiscale, ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, che richiama plurime verifiche nei confronti di fornitori della [REDACTED] ma **nessun verbale di constatazione è allegato all'avviso di accertamento**. Secondo la Cassazione n. 15234/2001: *"...l'atto impositivo rappresenta la conclusione di un procedimento amministrativo in cui si esprime una pretesa: **compito della motivazione è proprio quello di far conoscere al destinatario il perché viene esercitato un certo potere.**"*

Natura dell'atto accertativo e di contenuto dell'obbligo di motivazione alla luce del novellato art. 42 del DPR n. 600/73 e dei principi introdotti con la legge n. 212/2000.

"Poiché l'avviso di accertamento ha carattere di "provocatio ad opponendum", l'obbligo di motivazione resta soddisfatto tutte le volte che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente "an" e "quantum debeatur" (Cass. n. 1209 del 4.02.2000).

Alla stessa stregua sempre la Suprema Corte, la quale ha rimarcato che «l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa ed a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Per il conseguimento di tali finalità è necessario e sufficiente, pertanto, che l'avviso enunci il criterio astratto in base al quale è stato rilevato il maggior valore, essendo riservato alla eventuale sede contenziosa l'onere dell'ufficio di provare, nel contraddittorio con il contribuente, gli elementi di fatto giustificativi della propria pretesa nel quadro del parametro prescelto e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della stessa anche in base a criteri non utilizzati per l'accertamento» (Cass. n. 7231/2003; n. 4632/2003; n. 12774/2001; n. 21571/2004; n. 339/2006).



Nel pensiero della Cassazione, l'Ufficio ha l'obbligo di esplicitare in motivazione il criterio adottato per giungere ai diversi valori di cui alla rettifica...*"sicché il contribuente è stato messo nelle condizioni di esprimere il proprio dissenso in ordine al citato criterio e di approntare una valida difesa del proprio operato"* (Cass. n. 339/2006).

Inoltre, sempre secondo l'insegnamento della Cassazione, *«per l'esistenza e la sufficienza della motivazione dell'avviso di accertamento di valore basta che l'atto contenga la pretesa tributaria e le circostanze su cui si fonda l'accertamento.»* (Cass. n. 8363/2006; n. 11997/2003; n. 17762/2002; n. 793/2000). È stato, infatti, affermato, che il requisito motivazionale dell'accertamento, in base all'ormai pacifico indirizzo della Suprema Corte (Cass. 21/01/2000 n. 658; 25/03/1999 n. 2807; 04/02/1998 n. 1107) esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, *"... soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva"*. (Cass. 01/03/2007 n. 4571).

Si è, quindi, ritenuto che ove l'accertamento specifichi detti estremi del rapporto sostanziale, lo stesso deve ritenersi correttamente effettuato (Cass. n. 2783/2006).

Sotto questo profilo, rilevato che il lamentato difetto di prova concerne la decisione sul merito, piuttosto che la motivazione, risulta superata l'eccezione di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento eccepita dalla ricorrente, dal momento che gli elementi in avviso di accertamento supportano sia la *provocatio ad opponendum*, sia *"l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentono di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa"*, sia la circostanza per la quale *"l'Amministrazione ha posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an e quantum debeatur, sia infine "di far conoscere al destinatario il perché viene esercitato un certo potere."*

NEL MERITO

Inesistenza di cessioni per transazioni ritenute oggettivamente inesistenti

L'Ufficio ritiene che [REDACTED] sia coinvolto in un giro di false fatturazioni nella catena di lavorazione del pellame, sì da realizzare una frode fiscale, perché la ricorrente si è approvvigionata di pellami di origine estera e comunitaria da società cartiere che hanno sistematicamente non versato l'Iva al momento dell'acquisto delle merci.

L'accertamento, peraltro, si radica su presupposizioni piuttosto che certezze, intendendo l'Amministrazione Finanziaria evidenziare come [REDACTED] abbia



acquistato pellame da fornitori esteri, tramite società italiane di inesistente struttura aziendale.

Contrappone la ricorrente che esistono documenti di trasporto delle merci, scambi di corrispondenza, lettere di vendita via fax, documentazione contabile e dichiarazione dei redditi. La stessa Guardia di Finanza, per quanto attiene una delle **principali fornitrici** di [REDACTED] [REDACTED] assevera la sua esistenza con inizio dell'attività al 1.6.2004 e cessazione al 31.3.2007, e cancellazione dal 27.7.07; l'Amministratore di questo sodalizio ha subito un procedimento penale per infedele dichiarazione dei redditi, occultamento contabilità: affermarne l'inesistenza fisica e giuridica è di impegno sostanziale, anche a ritenere quanto lo stesso Ufficio rimarca, e cioè che [REDACTED] era il miglior cliente di [REDACTED], a riprova che [REDACTED] operasse anche per altri clienti e utilizzasse propri fornitori ([REDACTED] - [REDACTED]) per procurare a [REDACTED] il pellame. Circostanze queste di convalida dell'esistenza della società piuttosto che della sua inesistenza.

Analoghe considerazioni per la [REDACTED] sorta nel 1999 e cancellata nel 2007, operante per [REDACTED] nel biennio 2006\07. Tale società utilizzava un deposito pelli della (s.r.l. n.d.r.) [REDACTED] di [REDACTED] (Venezia) acquisendo pellame dalla Scozia, Argentina, Inghilterra, Sud Africa, Nuova Zelanda. Anche l'Amministratore di Simpex è stato perseguito dalla Magistratura Penale per omesso versamento Iva nell'anno 2006, e, sostiene la ricorrente, questo comportamento confligge con l'utilizzo di fatture inesistenti.

Della medesima portata della precedente è la situazione della [REDACTED], quale società operatrice per [REDACTED] dal 2007 al 2009, detentrica di partecipazione societaria di altro sodalizio [REDACTED], con regolare tenuta di libri contabili (a dichiarazione della ricorrente), ha intrattenuto una serie di negoziazioni con società russe, brasiliane, australiane, francesi, con molteplici acquisti all'estero, documentati e non eccepiti come falsi dalla Guardia di Finanza, circostanze che non sono, verosimilmente, riconducibili alla ipotesi di "frodi carosello".

Profili di rischio, per mancanza di pagamenti tracciati, riguarderebbero gli acquisti di [REDACTED] dal [REDACTED] s.p.a. (sub 9 e 10 del ricorso) e dalla società [REDACTED]

La prima è società costituita nel 2005 che opera sino al 2008, a credito di Iva nel 2006. Nel 2008 la società è in liquidazione. Formalmente anche questa società non può annoverarsi inesistente, in concomitanza a dichiarazioni di redditi del 2005, 2006 e 2007. Gli acquisti sono considerati dall'Ufficio **oggettivamente inesistenti**, ma la ricorrente riporta gli addebiti tramite assegni bancari nel c/c di [REDACTED] [REDACTED] per somme tutte inferiori rispetto alle rivendite a [REDACTED]. Sostiene l'Ufficio



(pag.4 costituzione in giudizio) come l'esame analitico della movimentazione bancaria del Gruppo non rilevi movimenti finanziari verso i fornitori esteri o nazionali, circostanza che induce a ritenere che non siano mai stati regolati contratti di compravendita con soggetti economici stranieri che addirittura tali compravendite non vi siano mai state, e che le cessioni nei confronti di [REDACTED] costituiscono operazioni oggettivamente fittizie.

La seconda, [REDACTED], operante in [REDACTED], ove ha il proprio referente bancario. Ha svolto attività commerciale quasi esclusivamente per [REDACTED] e le movimentazioni bancarie hanno evidenziato la presenza di **pagamenti anticipati** tramite assegni bancari a favore del proprio legale rappresentante, somme corrispondenti - secondo l'Ufficio -, nella sostanza, all'Iva evasa dalla [REDACTED]. In questa circostanza l'Ufficio fa riferimento alle movimentazioni bancarie quali prove (escluse in precedenti situazioni) della fittizietà delle transazioni, presumendo una spartizione dell'Iva e di parte dell'imponibile, senza mai quantificarne l'ammontare, sì da ipotizzare la partecipazione alla frode di [REDACTED].

La nozione di **operazione inesistente** appare particolarmente ampia, includendo:

- le operazioni mai effettuate (cosiddetta *inesistenza oggettiva*): fattura di acquisto di un servizio, in realtà mai acquistato;
- le operazioni effettuate, ma per le quali è stato indicato in fattura un importo diverso, generalmente superiore (cosiddetta *sovrappagamento*): bene acquistato per 100, ma per il quale ricevo una fattura di 600; in tal caso la maggiore imposta indicata è pienamente esigibile nei confronti del cedente (art. 21 DPR 633/1972), pur non essendo detraibile per il cessionario in quanto operazione parzialmente inesistente;
- le operazioni effettuate ma tra parti diverse (cosiddetta *inesistenza soggettiva*).
- Con la sentenza 21953 del 19 ottobre 2007 la Cassazione ha affermato: 1) la prova può essere in prima battuta fornita dal contribuente esibendo regolari fatture; 2) ricorrendo questo presupposto, il fisco deve fornire elementi idonei a mettere in discussione la correttezza delle osservazioni della parte privata; 3) a questo punto il contribuente deve dimostrare la sussistenza dei requisiti legali per la deducibilità dei costi di impresa (e detraibilità dell'Iva corrisposta).
- Nella sentenza 23179/2010 questo approccio viene confermato, con la puntualizzazione che, affinché l'onere della prova passi in capo al contribuente, il fisco deve fornire «validi elementi per affermare che le fatture sono state emesse per operazioni anche solo parzialmente fittizie».

Orbene, con richiamo al pronunciamento della Suprema Corte n. 21949 del 21.06.2010, "L'emissione di una fattura può prescindere dall'effettiva stipulazione della cessione; perciò il **contribuente**, a fronte della contestazione dell'Amministrazione circa l'esistenza di un'operazione, **ha l'onere di dimostrare la**



stipulazione del contratto e non può limitarsi a dar prova dell'emissione della fattura".

Questo orientamento è condivisibile: l'inesistenza di determinate operazioni commerciali può essere data dall'Amministrazione Finanziaria anche sulla base di indizi gravi, precisi e concordanti, in presenza dei quali si riversa sul contribuente l'onere di provare l'esistenza. Ciò secondo il principio di diritto della "**ragionevole probabilità**" (Cassazione n. 20470 del 21.6.2010).

L'ipotesi di fittizietà soggettiva.

In tal caso l'acquisto è stato realmente effettuato, ma da un fornitore diverso da quello indicato nella fattura. Secondo un costante orientamento della Corte di Cassazione, oltre a costituire reato, l'imposta versata dall'acquirente non è detraibile, poiché l'operazione risulta (soggettivamente) inesistente. Il diritto alla detrazione dell'Iva addebitata a un soggetto diverso dall'effettivo cedente-prestatore che abbia tuttavia emesso la fattura *«non sorge immancabilmente per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione dell'imposta ivi formalmente indicata, ma richiede altresì, a dimostrazione dell'effettiva inerenza dell'operazione all'attività istituzionale dell'impresa, che il committente cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca, sul proprio stato soggettivo in ordine alla altruità della fattura, riscontri precisi»*.

Ciò che il contribuente dovrà pertanto dimostrare è di non aver avuto consapevolezza dell'invocata falsità. E' quanto affermato dalla Corte di Cassazione, che - con la sentenza n. 735/2010 - ha respinto il ricorso del contribuente, al quale veniva contestata l'**indebita detrazione IVA per fatture relative ad operazioni inesistenti**.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ribadisce che in tema di IVA l'**emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione** va qualificata come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale dev'essere versata la relativa imposta, ai sensi dell'art. 21, D.P.R. n. 633/1972, non essendo consentita la detrazione di fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto riguardante l'operazione fatturata.

L'**effettività dell'acquisto dei beni** entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa, utilizzatrice delle fatture da ditta diversa da quella figurante sulle fatture, non sono indifferenti ai fini dell'IVA, dal momento che la qualità del venditore può incidere sulla misura dell'aliquota e sull'entità dell'imposta che l'acquirente può legittimamente detrarre.

Il **diritto alla detrazione** non sorge per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione dell'imposta formalmente indicata in fattura, in quanto è necessario che l'imposta sia effettivamente dovuta e corrispondente ad operazione effettivamente



soggetta all'imposta, in quanto l'IVA postula la ricorrenza dell'ulteriore requisito della detraibilità, costituito dall'**inerenza all'impresa dell'operazione fatturata**.

Nell'ipotesi di **inesistenza soggettiva**, l'obbligo di corrispondere l'importo corrispondente all'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dal disposto normativo del citato art. 21, mentre risulta evasa l'imposta dovuta per l'operazione effettivamente realizzata; il **costo dell'IVA versata sulla fattura relativa ad operazione soggettivamente inesistente** si appalesa quale costo non necessariamente inerente. L'IVA corrisposta al soggetto interposto è costo, che non può considerarsi inerente allo svolgimento della attività Istituzionale dell'impresa.

Secondo la Suprema Corte la prova dell'esistenza, inerenza e competenza del costo grava sul contribuente e gli **elementi probatori** da lui forniti devono essere certi e precisi. Pertanto, non è sufficiente affermare che l'impresa abbia comunque acquistato i beni fatturati da soggetti differenti da quelli indicati in fatture - ancorchè privi di locali, beni strumentali, personale dipendente, struttura contabile (trattandosi di mere cartiere) - in quanto, così facendo, non viene fornito alcun elemento certo circa la correttezza della quantificazione del costo indicato e della sua inerenza. (Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 19/01/2010, n. 735).

Su questo scenario, e con riferimento a Cassazione recente del 22.2.2012 n.7039, ove la sola inesistenza oggettiva delle operazioni rappresentate nelle fatture pone l'applicabilità dell'art.2 del Dlgs 74\00, con pari trattamento per l'inesistenza soggettiva, diversità fra soggetto indicato in fattura e soggetto che effettua la prestazione, ne deriva che, nella fattispecie in esame, le prestazioni (*rectius* le transazioni commerciali) oggetto di fatturazione sono contraddittoriamente in discussione rispetto a quanto sostenuto dall'Ufficio

L'art. 1, lett. a) del D.Lgs. 74 precisa, infatti, che "per fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo, in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni **non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi**".

A sua volta l'art. 2 si limita ad affermare che "devono essere utilizzati documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti, per cui potendosi attestare la inesistenza con la creazione ex novo di un documento falso, come avvenuto nella fattispecie (nel testo n.d.r.), o, del pari, utilizzando un documento ideologicamente falso, emesso da altri in favore dell'utilizzatore, in entrambi i casi va riconosciuta la concretizzazione della violazione de qua. Quindi la falsità necessaria per il perfezionamento della fattispecie, sanzionata dall'art. 2, consistente nelle diverse ipotesi di inesistenza, contemplata dalle disposizioni definitive del decreto di riforma dei reati tributari, può essere sia ideologica che materiale" (Cass.Pen. 17.5.2012).



ha, sia pure al limite del discriminare disciplinario delle norme in materia, fra ciò che può essere verosimile e non, **rappresentato una realtà innanzitutto documentale**, e successivamente fattuale, quale la **prassi di acquisto sul venduto**, che consente una valutazione di un ragionevole "star del credere".

L'Ufficio presenta degli opinioni, ipotizza una induzione di esito di comportamenti di per sé non emendabili, ma da cui far discendere ipotetici scenari di fuorvianza operativa, quali **il prelievo in contanti**, dal conto corrente su cui sono stati eseguiti i pagamenti del prezzo concordato dell'acquisto di pellame, come corrispondenza dell'ammontare dell'Iva, che non risulta pagata dalla società fornitrice delle pelli. in questa ottica, **"non è tracciato"** (utilizzando il lessico dell'Ufficio per i conti correnti), e perciostesso **manca una prova dimostrativa**, per intanto, della sua partecipazione alla **presunta "combine"**.

In relazione, poi, al c.d. **acquisto sul venduto**: è una metodica ormai consueta di operare nel commercio per non avere rimanenze di magazzino, essere cautelati rispetto ai repentini cambi della moda, avere un rapporto di *partnership* con le aziende prescelte, disporre di prodotti "freschi" e **ridurre sensibilmente i propri costi**.

Ora, correlare **questa scelta operativa** di per partecipare al "recupero" dell'Iva non versata dal proprio fornitore, in quanto quest'ultimo, a fronte del pagamento da parte di in banca del prezzo delle merci, **prelevava in contanti una somma pari o equivalente all'ammontare dell'Iva, costituisce un indizio** non trascurabile ma, parimenti, **non dimostrato o dimostrabile**, della consumazione dell'ipotizzata violazione.

Non si riscontra, a riguardo, né una inesistenza soggettiva, né oggettiva di fatturazione, risultando praticabile l'acquisto sul venduto, metodo commerciale di utile adozione quale pratica operativa nel settore, espletata così come risulta dagli atti esaminati.

Concorso di nell'omesso versamento Iva del cedente per sussistenza da parte di di frode: fatture per operazioni inesistenti (da sub 11-23)
(art.60 bis DPR 633\1972-Solidarietà nel pagamento dell'imposta)

La ricorrente eccepisce, come sopra esposto, la **mancanza di prova** del comportamento illecito - anni 2005/2009.

Invero **non esiste e non è stata provata la consapevolezza di di partecipare a comportamenti fraudolenti altrui** (pag.16 *contra* controdeduzioni dell'Ufficio).

L'acquisizione delle dichiarazioni di un soggetto terzo, senza contraddittorio, in fase di indagini istruttorie **non è assumibile a fondamento di prova per determinare la compartecipazione della ricorrente**, come richiamato dall'Ufficio a proposito di riflessioni



personali di un soggetto sui rapporti tra [redacted] e fornitori esteri di [redacted] nella supposizione di una fittizietà o di un accordo simulatorio.

i fornitori di [redacted] sono soggetti intermediari-operativi, con rapporti ampiamente documentati, sia per la loro autonomia commerciale (esistenza) sia per la tenuta della contabilità, non cartiere, replica la [redacted] trasporti, corrispondenza, fatture, bolle costituiscono riscontri di effettività ed operatività. Questi elementi sono stati ritenuti probanti dalla CTR 13\1\10 del 10.2.10 del Veneto (ali.6 del ricorso introduttivo).

Sulle argomentazioni dell'Agenzia delle Entrate occorre rilevare:

- la giurisprudenza di legittimità ritiene che, qualora l'Ufficio abbia fornito validi elementi per dubitare della realtà delle operazioni commerciali documentate dalle fatture che il contribuente ha esposto in detrazione IVA, spetta a quest'ultimo (cioè a [redacted]) dimostrare la veridicità.

- nel caso in esame, invece, la dinamica del rapporto contrattuale e delle sue modalità di esecuzione, come descritte nelle risultanze del processo verbale di constatazione, si è riscontrata l'insussistenza (rectus il non rilevamento), sotto il profilo oggettivo e soggettivo, della fittizietà di operazioni fatturate, attribuibili a [redacted] e, correlativamente, gli "elementi certi di prova" esposti dall'Ufficio, non suffragano la presunta frode della ditta ricorrente, e, conseguentemente, la sua consapevolezza della e alla frode: le documentazioni allegate, la mancanza di riscontri di prezzi agevolativi di vendita dal cedente alla cessionaria, e da questa sul mercato a prezzi concorrenziali sottocosto.

Ebbene, in base a deduzioni logiche, in termini di ragionevole probabilità, (non necessariamente di certezza), quando, come nel caso (connotato dall'esistenza di plurimi sodalizi facenti capo a fornitore-venditore), gli indizi illustrati dall'Ufficio non configurano una presunzione semplice di fondatezza della pretesa, anche in ordine alla consapevolezza, da parte della cessionaria [redacted], di procurarsi vantaggi costituiti, oltre che nella possibilità di detrarre l'IVA pur in un contesto di soggettiva inesistenza delle operazioni commerciali, viene meno, per la odierna ricorrente, l'onere di dimostrare la propria non conoscenza: "...del circuito fraudolento messo in atto dal fornitore iniziale e dalle società intermedie, ... della fittizietà delle società intermedie e delle loro omissioni di versamenti IVA" e "... delle precedenti fatturazioni od omissioni di Iva da parte di altre società", e, quindi, "... la sua (non) partecipazione attiva al pregresso meccanismo fraudolento".

Il Collegio rileva, peraltro, che, con sentenza n. 9870 del 5 maggio 2011, la Corte di Cassazione ha affermato che il Fisco può negare la detrazione dell'IVA a prescindere dalla consapevolezza, in capo all'azienda, della frode fiscale nell'ambito della quale è stata coinvolta.

In sostanza con tale pronuncia il Giudice di legittimità è tornato ad abbracciare l'orientamento restrittivo che nega il beneficio fiscale in caso di partecipazione alla frode, a prescindere dal ruolo del contribuente e dalle prove fornite dall'Ufficio delle Imposte.

Tale orientamento va, ad avviso del Collegio, ritenuto eccessivo, ove da esso si debba dedurre l'ingiusta penalizzazione di un contribuente che, in atti, risulta inconsapevolmente



(od incolpevolmente) coinvolto da terzi in una frode, e **va dunque preferito l'orientamento prevalente**, secondo il quale il contribuente che abbia detratto l'IVA, di cui a fatture relative anche ad **operazioni soggettivamente inesistenti (ma di questo l'Ufficio non ha raggiunto la prova)**, può invocare utilmente la propria Inconsapevolezza.

LA (IN)CONSAPEVOLEZZA DI PARTECIPARE AD OPERAZIONI FRAUDOLENTE

In tema di dedotta **mancanza**, invocata dalla ricorrente, dell'**elemento psicologico richiesto per la partecipazione alla frode**, ravvisata - invece - dall'Ufficio, va, sullo stesso tema, richiamata la sentenza della Corte di Cassazione n. 8959/2003, nella quale si afferma che: *"....L'elemento soggettivo della conoscenza della circostanza relativa alla illegalità o illiceità degli accordi esistenti tra le società variamente interessate alle vendite non viene in rilievo agli effetti del rapporto tributario. L'infrazione fiscale si configura, infatti, per il solo fatto oggettivo che il contribuente con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l'Amministrazione di non conseguire il pagamento dell'imposta effettivamente dovuta. Nel caso, quindi, ove pure la contribuente avesse dimostrato di essere in buona fede e di non essere partecipe degli accordi fraudolenti, la circostanza sarebbe stata egualmente irrilevante agli effetti dell'iter decisionale della controversia fiscale In buona sostanza, ciò che rileva agli effetti fiscali in genere e dell'IVA in specie, è il solo fatto oggettivo dell'infrazione, stanti le puntuali e rigorose prescrizioni che disciplinano il regime delle esenzioni, delle detrazioni, delle aliquote e delle compensazioni".*

Quale valenza si debba attribuire allo stato soggettivo del cessionario/committente che non abbia partecipato "direttamente" alla frode.

Vanno richiamate le sentenze della Corte di Giustizia Ue 12/01/2006, pronunciate nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 (Optigen, Fulcrum e Bond House), 11/05/2006, causa C-384/04 (Federation of Technological Industries) e 06/07/2006, relative alle cause riunite C-439/04 e C-440/04 (Axel Kittel e Recolta Recycling SPRL), nelle quali la Corte ha affermato, in risposta a tale interrogativo, che, ai fini della VI Direttiva:

*"....il soggetto passivo deve essere ritenuto partecipante alla frode, ogni qual volta sia dimostrato che l'operazione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'operazione che si inseriva in una frode all'IVA, senza che rivesta alcuna importanza il fatto che egli abbia tratto, o meno, beneficio dalla frode medesima": in altre parole, **il diritto alla detrazione dell'IVA assolta può essere riconosciuto unicamente al cessionario/committente che abbia adottato "....tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale".***

In ordine a questa puntualizzazione la documentazione prodotta dalla ricorrente, e non contestata dall'Ufficio, determina un **focus di riscontro oggettivo dello status dell'operatività di** [REDACTED].

- **il prezzo di acquisto del pellame dai propri fornitori. In mancanza di eccezioni a riguardo dell'Ufficio, risulterebbe essere congruo, e altrettanto dicasi per la rivendita.**
- **Non si sono accertati fenomeni di sottofatturazioni caratteristici nelle c.d. frodi carosello. Solitamente la ditta fornitrice che non versa l'iva condivide parte di**



questo "recupero" con la cessionaria, la quale si presenta sul mercato con prezzi inferiori rispetto alla concorrenza proprio per il vantaggio derivante dal minor onere d'acquisto del grezzo.

- Per la consolidata giurisprudenza di legittimità in materia -*ex plurimis* Cass. n.21949\2010- la mera buona fede, intesa come inconsapevolezza della frode altrui, non può essere invocata da parte di chi utilizzi, ai fini del computo dell'IVA, gli effetti favorevoli delle operazioni accertate (nel caso si operava un minore prezzo di acquisto delle pelli dal soggetto evasore).
- Il diniego di detrazione Iva, a mente del disposto dell'articolo 60 bis della DPR 633/72, non può essere invocato. Questo precetto ha la finalità di rendere più efficace l'azione di contrasto alle frodi IVA, mediante la previsione di una responsabilità solidale del cessionario per l'imposta non versata dal cedente, e si ricollega all'articolo 21, paragrafo 3° della Direttiva CEE n.388 del 1977, secondo cui "... gli stati membri possono individuare una persona diversa dal debitore dell'imposta come responsabile in solido del versamento della stessa ", ed è stata proposta dalla Commissione Europea per il suo forte connotato di deterrenza (Commissione 2004/260 del 16 aprile 2004). E' stato considerato, infatti, che con l'interposizione di una o più società filtro ("buffer") si configura il meccanismo dell'operazione e gli scopi che la stessa si propone (acquisizione di materiali a prezzi più contenuti al fine di praticare prezzi di vendita più bassi, con alterazione a proprio favore del libero mercato).
- Queste sono le circostanze che fanno presumere la piena conoscenza della frode, o, quantomeno, la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale, con la conseguenza che, in applicazione del relativo principio sancito dall'art. 17 della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, l'IVA assolta dal medesimo beneficiario, nelle operazioni commerciali con la società filtro, non è detraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute e le relative fatture, al pari dell'intera documentazione contabile, sembrano perfettamente regolari (Cass. n. 867/2010).

Queste sono, pertanto, nell'*id quod plerumque accidit*, le circostanze che delineano una affidabile attendibilità della incolpevole mancata conoscenza dell'operare fraudolento, così come si riscontra da parte di Vimos, e, correlativamente, il ragionevole superamento della pretesa inconsapevolezza della ricorrente ad un accordo simulato con le proprie fornitrici.

Orbene, il disposto dell'articolo 60 bis della DPR 633/72, il quale prevede la solidarietà del cessionario nel pagamento dell'IVA laddove afferma che "...in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiore al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta", non è al caso invocabile, perché imporre a chi ha già pagato l'iva ai propri fornitori, con un ulteriore pagamento d'iva, comporta la violazione del principio di neutralità (divieto di duplicazione dell'imposta). Analogamente la CTP di Treviso 139\6\09 del 2009 con riferimento alla Corte di Giustizia sez.III del 6.7.06.

Sull'ipotesi di responsabilità oggettiva della



Non è prevista dalla legge. A riguardo si riporta la sentenza della CTR del Veneto 27\26\11 per cui " *Il cessionario non può rispondere per il fatto del cedente se non nei casi particolari in cui detta responsabilità sia prevista dalla legge*"

Costi e spese deducibili

(art.109- Norme generali sui componenti del reddito di impresa c.5 TUIR e 14 c.4 bis Razionalizzazione e soppressione di agevolazioni tributarie e recupero di imposte e di base imponibile l. 537\1993).

Sulla deducibilità o meno dei costi sostenuti dall'odierna ricorrente per gli acquisti di cui alle fatture da qualificare come relative ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Soccorre a proposito, la sentenza 30/01/2007, n. 1950 della Corte di Cassazione, che, in particolare, ha individuato " *quale requisito della detraibilità l'inerenza, intesa come "il nesso funzionale che lega il costo alla vita dell'impresa", il rapporto tra un costo e lo svolgimento della specifica attività, che costituisce la ragion d'essere stessa dell'impresa.*

Più precisamente, la sentenza citata afferma che il costo dell'IVA, versata sulla fattura relativa ad un'operazione soggettivamente inesistente, può essere considerato come inerente solamente dopo precisi riscontri circa lo stato soggettivo del cessionario/committente in merito all'altruità della fatturazione. A conclusione del ragionamento ora descritto, la Suprema Corte ha enucleato il seguente **principio di diritto**:

"In tema di IVA e in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'IVA 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 formalmente indicata in fattura, ma richiede altresì, a dimostrazione dell'effettiva inerenza dell'operazione all'attività istituzionale dell'impresa, che il committente/cessionario, che invochi la detrazione, fornisca, sul suo stato soggettivo in merito all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, che non si esauriscano nella prova dell'avvenuta consegna della merce e di quella del pagamento della merce medesima e 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 abusi".

La decisione della Suprema Corte da ultimo richiamata, pur avvicinandosi ai principi enunciati dal giudice comunitario, non specifica, d'altra parte, quale debba essere lo stato soggettivo del destinatario della fattura determinante per il riconoscimento della detraibilità dell'IVA, ma a tale incertezza è stata data risposta con la sentenza 05/02/2009, n. 2779, nella quale i giudici di legittimità, recependo *in toto* l'orientamento della Corte di Giustizia ed accantonando la pur apprezzabile digressione, in punto di inerenza, effettuata dalla sentenza n. 1950/2007, hanno affermato che "...il soggetto che abbia acquistato il bene o ricevuto la prestazione di servizi non può portare in detrazione l'IVA pagata, a titolo di rivalsa, al soggetto emittente della fattura, se conosce o dovrebbe conoscere, usando l'ordinaria diligenza, che tale soggetto è diverso da quello che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione" (Sentenza 27/09/2007, causa C-409/04 (Teleos e a.) e della Sentenza 21/02/2008, causa C-271/06 -Netto Supermarket-).



Al riguardo va rilevato che la ricorrente ha sostenuto l'erroneità dell'affermazione dell'Ufficio di indeducibilità dei medesimi, per **difetto dei requisiti di deducibilità**, che ha influito sulla determinazione delle imposte dirette, eccettuando l'inapplicabilità dell'art.75 (ora 109) del Tuir 917\86, che dell' art.14 commi 4 e 4 *bis* della legge 537\1993: **i costi sono deducibili se rispettano i requisiti di inerenza, certezza e determinazione o determinabilità.**

La merce è stata regolarmente acquistata, consegnata e pagata, sostiene la [redacted] in atto introduttivo. Si fa richiamo alla sentenza della Suprema Corte del 29.4.2011 n. 9537, la quale, in riferimento a fattispecie assimilabili a quella all'esame di questa Commissione - afferma la deducibilità dei costi effettivamente sostenuti.

A tal riguardo, per i **costi e spese riconducibili a comportamenti illeciti** che assumono rilevanza nell'ambito dell'ordinamento fiscale italiano, ferma restando l'imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite, è previsto un doppio binario:

- **deducibili**, se riconducibili a illeciti civili o amministrativi (a determinate condizioni),
- **indeducibili** nel caso di illeciti penalmente rilevanti, e già in fase di trasmissione al Pubblico ministero della notizia di reato a carico del contribuente.

La norma in questione è l'articolo 14, comma 4-*bis*, della legge 537/1993 - introdotto dall'articolo 2 della legge 289/2002 - recita: *"Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti"*.

Nell'ambito applicativo di tale norma si sono inserite, negli anni, diverse pronunce giudiziali a volte in netto contrasto fra loro.

Da una parte vale la pena di ricordare la sentenza n. 113 del 24 settembre 2008 della Commissione tributaria provinciale di Ravenna che ha ribadito, in armonia con la prassi e con la giurisprudenza consolidate fino a quel momento in tale materia, che le componenti negative sostenute in connessione ad atti aventi rilevanza penale non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione delle relative fattispecie reddituali.

L'organo giudicante, nella richiamata sentenza, chiarisce particolari aspetti interpretativi connessi con l'applicazione del comma 4-*bis* dell'articolo 14 della legge n. 537/1993 in relazione, altresì, alle disposizioni contenute nel precedente comma 4 che disciplina l'imponibilità, ai fini delle imposte dirette, dei redditi derivanti da fatti, atti o attività che costituiscono illeciti civili, penali o amministrativi (*"Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito*



civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria").

Pertanto, seguendo il ragionamento di tale sentenza, emerge che il comma 4-bis introduce una deroga al principio espresso dal precedente comma 4, piuttosto che fornire una particolare interpretazione dello stesso.

Secondo la ricorrente, l'indeducibilità, ex art.14 comma 4 *bis* L.537/1993 è subordinata dall'esistenza di connessi proventi di attività illecita, di cui al comma 4 dello stesso art.14 e, non avendo essa ricorrente realizzato nello svolgimento delle operazioni in questione, ritenute dall'Ufficio soggettivamente inesistenti, proventi illeciti di sorta, non si rende applicabile nel caso concreto la citata norma del comma 4 *bis*.

L'Ufficio replica che l'indeducibilità recata dal comma 4 *bis* dell'art.14, introdotto dalla legge 289\02, opera indipendentemente dal conseguimento di proventi illeciti, dovendo i commi 4 e 4 *bis* dell'articolo 14 essere letti nel senso che i costi sono deducibili se riconducibili a illeciti civili o amministrativi, ed indeducibili nel caso di illeciti penalmente rilevanti.

Di convinzione opposta appare, invece, la Commissione Tributaria Regionale di Milano che, con le più recenti decisioni n.102 e n.103 del 2010, ha precisato che i costi riconducibili a reati sono indeducibili soltanto se concernono attività da cui derivano ricavi illeciti, ed ha, pertanto, nella fattispecie concreta sottoposta - affermato la deducibilità, perché correlati a proventi illeciti di spese e costi sostenuti per la retribuzione di manodopera fornita in maniera illecita sono state riconosciute come deducibili perché correlate a dei redditi illeciti.

Seguendo il ragionamento, invece, della Ctp di Ravenna-133\2011, sembrerebbe emergere la convinzione che il comma 4-*bis* abbia un campo di operatività autonomo rispetto a quello del precedente comma 4, producendo comunque l'effetto di rendere *indeducibili i costi connessi a fatti, atti o attività costituenti reato*.

A detta dell'organo giudicante, infatti, "eccettuata la collocazione della norma, null'altro porta a collegare il comma 4-*bis* al comma 4: non un'interpretazione letterale, in quanto il campo di operatività delle due norme appare autonomo, risultando indeducibili i costi che fanno riferimento a fattispecie qualificabili come reato".

Invece, per il ragionamento della Ctr di Milano, sembrerebbe che il comma 4 dell'articolo 14, utilizzato per la determinazione dei redditi derivanti da attività illecite, richiami le disposizioni riguardanti le diverse categorie di reddito, comprese quelle relative alle modalità di deduzione dei costi e delle spese di produzione del reddito, con la conseguenza che il comma 4-*bis* servirebbe solo a fornire una particolare interpretazione dello stesso: l'indeducibilità dei costi da reato opererebbe, pertanto, solo laddove essi siano inerenti a ricavi illeciti.

E' in conformità alla *ratio* di tale secondo orientamento giurisprudenziale che la ricorrente eccepisce, in sintetica sostanziale esposizione (*passim* sub 18 -21 del ricorso):



a) l'impugnato avviso di accertamento non indica le ragioni della asserita sussistenza del reato;

b) l'avviso medesimo muove dall'erroneo presupposto che costi e le spese non possano essere dedotti qualora siano riconducibili a fattispecie per le quali vi sia soltanto una notizia di reato trasmessa al pubblico ministero e, quindi, anche quando l'azione penale non sia stata ancora esercitata e il reato non sia stato ancora accertato con sentenza di condanna;

Va osservato, in ordine a quanto precede, che l'Agenzia delle Entrate ha, con la **circolare 42/2005**, chiarito che l'ineducibilità recata dalla norma consegue già alla trasmissionone al pubblico ministero della notizia di reato a carico del contribuente, come previsto dagli articoli 331 e 347 del codice di procedura penale (ai sensi dell'articolo 335, il pubblico ministero provvede immediatamente all'iscrizione della notizia di reato e del nome della persona alla quale il reato è attribuito nell'apposito registro e, nel caso di società, enti, o associazioni occorre, ovviamente, fare riferimento alla denuncia di reato a carico degli amministratori o dei legali rappresentanti).

Conclusivamente, sul punto, il comma 4-bis introduce una deroga al principio espresso dal precedente comma 4 piuttosto che fornire una particolare interpretazione dello stesso; in altre parole, la disposizione inerente i c.d. **"costi da reato"** non ha il medesimo ambito applicativo del comma 4 - che concerne in generale i proventi derivanti da illeciti di qualsiasi natura - ma riguarda i soli illeciti penalmente rilevanti, in relazione ai quali introduce una deroga alle disposizioni relative alle deducibilità delle componenti negative del reddito effettivamente sostenute.

La norma, infatti, nella sua formulazione, fa riferimento a fattispecie anche solo potenzialmente qualificabili come reato e non richiede che il fatto penalmente rilevante sia oggetto di un'azione penale già avviata o sia già stato accertato con sentenza di condanna. Nel caso però in cui, a conclusione delle indagini preliminari, il giudice disponga l'archiviazione della notizia di reato, o nella diversa ipotesi in cui, esercitata l'azione penale, il procedimento si chiuda con una sentenza definitiva di proscioglimento o di assoluzione dell'imputato, verrà meno il presupposto per il recupero a tassazione dei predetti costi. Solo allora, su richiesta del contribuente o nell'esercizio dei poteri di autotutela, gli uffici finanziari potranno disporre l'annullamento degli atti di accertamento già compiuti e il rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate dal contribuente.

La valutazione compiuta dall'Agenzia delle Entrate in ordine alla qualificabilità di un fatto come reato è, come si legge nella suddetta Circolare e come, d'altra parte ovvio, sempre sindacabile, nel merito, dal giudice tributario, al fine di statuire sull'applicabilità della disposizione fiscale concernente l'ineducibilità di costi e di spese, ed è precisamente questo l'aspetto che garantisce il rispetto della presunzione di non colpevolezza, di cui all'articolo 27, secondo comma, della Costituzione.

Per il principio del doppio binario, nell'ambito dell'autonomia del giudizio tributario riferibile alla fattispecie in contesto, , si annota come la [REDACTED] abbia, a seguito dell'acquisto e lavorazione del pellame, versato l'imposta IVA, e proceduto alla rivendita del prodotto lavorato. Si rileva, quindi, come l'espletamento di queste attività imprenditoriali non riconducano ad una attività ascrivibile ad illiceità, sì da escludere la



Indeducibilità dei relativi costi effettivi sostenuti per l'acquisto del prodotto grezzo sino alla vendita del medesimo.

Il momento genetico **dell'inededucibilità dei costi opererebbe**, pertanto, a mente della sentenza della CTR di Milano citata, che si ritiene condivisibile per coerenza di linearità logica, **solo laddove essi siano inerenti a ricavi illeciti**: non risulta in atti e non è contestata questa presupposizione.

Diversamente opinando si configurerebbe "un effetto sanzionatorio ed afflittivo per il contribuente", una sorta di "sanzione indiretta", in diretto contrasto sia con il principio di presunzione d'innocenza sancito dalla Costituzione, prevedendo una sanzione prescindente "da ogni considerazione circa l'elemento soggettivo" del reato - sia con il principio di proporzionalità della sanzione", ricavabile dagli articoli 3 e 27 della Costituzione, e con quello rintracciabile nel primo comma dell'articolo 27, secondo cui la sanzione penale può essere inflitta solo se il fatto sia stato commesso con dolo o colpa.

Di qui la constatazione della liceità dei proventi riguardanti l'onerosità dell'attività della ricorrente, **il che comporta il riconoscimento della deduzione dei relativi costi, a superamento dei rilievi dell'Ufficio nei profili tributari contestati e quindi accoglimento della contestazione della ricorrente indicato in premessa.**

Per le ragioni sin qui illustrate deve **essere annullato, pertanto, l'avviso(i) di accertamento sul punto in questione e il correlativo e corrispondente addebito di infedele dichiarazione ai fini Ires/Irap** (su questa circostanza, a verifica della opinabilità delle interpretazioni e del contrasto ermeneutico, si fa richiamo, anche, all'Ordinanza della Corte Costituzionale del 03.03.2011 n.73 sulla inammissibilità di questione di legittimità dell'art.14 c.4b/s del Tuir-sollevata dalla CTP di Terni- *ritenuta inammissibile per inadeguata motivazione sulla rilevanza*) in ordine alla legittima deduzione dei costi contestata dall'Ufficio.

SANZIONE UNICA PER CONTINUAZIONE

Resta da esaminare, per tuziorismo espositivo, a completamento delle OSSERVAZIONI riportate *supra*, la doglianza della ricorrente che concerne la mancata irrogazione, per le contestate violazioni. La ricorrente lamenta che l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate ha emesso, nei suoi confronti, per i periodi di gestione, dal 2005 al 2009, **otto avvisi di accertamento omettendo di unificare le sanzioni in applicazione dell'art.12 c.5. del Dlgs 472/1997**, a tenore del quale "Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate".

Questa Commissione osserva, al riguardo, che l'applicazione delle norme sanzionatorie tributarie ha la propria genesi nell'articolo 5 comma 1, del Dlgs 472/1997, ai sensi del quale: "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa....omissis".



Orta, dal combinato disposto degli artt. 3, III° comma, 25, II° comma, e 29, I° comma, del medesimo D.Lgs. n. 472/1997 e 16, I° comma, lett. a), D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, deriva che la **disciplina del cumulo giuridico obbligatorio delle sanzioni ex art. 12 D.Lgs. n. 472**, citato - nel testo originario, anteriore alle modifiche apportate dall'art. 2, primo comma, lett. e), D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203 e dall'art. 2 D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99- ha, in quanto disciplina più favorevole al contribuente e considerato che il cumulo giuridico, la **funzione di attenuare il maggior rigore del cumulo materiale delle sanzioni**.

Questa Commissione ritiene che **il disposto dell'art. 12 c.5 del Dlg 472/1997 debba trovare applicazione in considerazione dell'evidente continuazione tra le violazioni della stessa indole ascritte (e ritenute) come commesse senza soluzione di continuità negli anni 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.**

Ebbene - in applicazione del disposto della norma citata in tema di violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi, e di corrispondente emissione di più atti di irrogazione danti luogo ad un unico procedimento, introdotto avanti ad un unico giudice - **deve ritenersi applicabile la citata disposizione di legge ai sensi della quale il giudice tributario che prende cognizione dell'unico ricorso, deve, la eventuale irroganda sanzione, determinarsi cumulativamente in ragione di tutte le gestione considerate.**

P.Q.M.

La Commissione, in via pregiudiziale, respinge la eccezione della ricorrente in ordine al difetto di motivazione degli avvisi di accertamento;

Nel merito: si accoglie il ricorso, dichiarando e determinando l'annullamento degli avvisi di accertamento emessi nei confronti della ricorrente: l'annullamento degli avvisi comporta l'assorbimento di ogni ulteriore eccezione presupposta, relativa e connessa;

Spese del giudizio compensate, per la parzialità dell'accoglimento.

Vicenza li 21.03.2012

Il Relatore

Il Presidente