

Documento firmato digitalmente  
Il Relatore  
MARIANTONIETTA MONFREDI

Sentenza n. 3118/2022  
Depositato il 20/07/2022  
Il Segretario  
MICHELANGELO DRAGONE

Il Presidente  
GIOVANNI IZZI



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per la LOMBARDIA Sezione 05, riunita in udienza il 11/07/2022 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

**IZZI GIOVANNI**, Presidente  
**MONFREDI MARIANTONIETTA**, Relatore  
**PIOMBO DOMENICO**, Giudice

in data 11/07/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 13/2020 depositato il 02/01/2020

**proposto da**

[REDACTED]

**Difeso da**

[REDACTED] [REDACTED]

**Rappresentato da** [REDACTED] - [REDACTED]

**ed elettivamente domiciliato presso** [REDACTED]

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Monza E Brianza - Via Ticino, 26 20900 Monza MB

**elettivamente domiciliato presso** dp.monzabrianza@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 1953/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 5 e pubblicata il 21/01/2019

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IRES-ALTRO 2014
- PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n. [REDACTED] IVA-ALTRO 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** accoglimento dei motivi di appello e riforma della decisione di primo grado.

Con vittoria delle spese di lite.

**Resistente/Appellato:** Rigetto dei motivi di appello e conferma della decisione di primo grado. Con vittoria delle spese di lite.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il contenzioso ha ad oggetto un avviso di accertamento e un atto di contestazione di sanzioni, entrambi relativi all'anno di imposta 2014, emessi sulla base degli esiti di un PVC redatto dalla GdF, rispetto al quale la società né si era avvalsa del ravvedimento operoso né aveva presentato memorie o osservazioni. In sostanza, la contestazione inerisce l'utilizzo (da parte della società contribuente che opera nel settore del commercio all'ingrosso di metalli ferrosi e non ferrosi) di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, con riferimento alle fatture emesse da un fornitore sloveno denominato [REDACTED] complessivamente per € 1.556.769,70, relative ad acquisto di rottami. C'era poi un rilievo minore (per € 2.601,44) relativo a costi non documentati. Da qui la rettifica dei valori imponibili e le riprese fiscali.

Gli argomenti della parte sono: tutte le operazioni commerciali sono documentate in tutti i passaggi (ci sono le fatture; ci sono i DDT; i pagamenti sono tracciati con bonifico bancario); il prezzo è in linea ai prezzi medi di mercato; spetta all'ufficio provare la oggettiva inesistenza delle operazioni e l'onere della prova non è stato assolto. Comunque la società ha acquistato in buona fede e, quand'anche il suo fornitore fosse un evasore fiscale, ciò di per sé non prova che i materiali non siano stati effettivamente forniti. Ritiene poi inerenti e deducibili i costi contestati.

L'ufficio rilevava che il quadro indiziario, coerente grave e preciso, che prova la inesistenza oggettiva delle operazioni, non è stato scalfito dalla contribuente e la mera apparente correttezza formale della operazione (compresa la tracciabilità dei pagamenti) non prova alcunché.

La CTP ha respinto il ricorso e condannato alle spese per € 3.000.

La parte privata ha appellato, producendo sentenze di assoluzione penale dei legali rappresentanti; ha depositato memorie e chiesto la discussione in pubblica udienza, notificando l'istanza all'ufficio.

L'ufficio si è costituito insistendo per il riconoscimento della legittimità e della correttezza del proprio operato.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'appello della parte privata è infondato e, pertanto, deve essere respinto con conseguente doverosa conferma della decisione di primo grado.

Anzitutto occorre ricordare che, per consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, il giudice, nel motivare "concisamente" la sentenza secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. cpc, non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. Ne consegue che quelle residue, non trattate in modo esplicito, non devono necessariamente essere ritenute come "omesse", per effetto di "error in procedendo", ben potendo esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. Alla luce di quanto appena ricordato, si deve quindi precisare che la trattazione sarà in questa sede limitata all'approfondimento delle sole questioni rilevanti e dirimenti ai fini del decidere; ritenendosi quindi assorbite tutte le altre eccezioni e questioni. E ciò in applicazione del principio della cosiddetta 'ragione più liquida' desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., ulteriormente valorizzato e confermato dalla Suprema Corte (Cass. Civ. SSUU sentenza n. 24883/2008; Cass. Civ. n. 26242/2014 e Cass. Civ. n. 9936/2014).

Data la natura della contestazione e prima di passare all'esame delle circostanze emerse e accertate con riferimento al caso concreto, è necessario premettere alcune considerazioni di ordine generale sul tema delle fatture per operazioni inesistenti.

L'oggetto della contestazione attiene infatti alla contabilizzazione e utilizzo, da parte della società contribuente, di Fatture passive relative ad Operazioni Oggettivamente Inesistenti e non relative ad Operazioni Soggettivamente Inesistenti; ciò sulla base della assunzione che il soggetto formalmente figurante come 'fornitore' non possa in alcun modo avere effettuato le prestazioni fatturate per assoluta inconsistenza strutturale, certamente non coerente con i volumi fatturati. In tal senso

rileverebbero i plurimi e univoci elementi concreti e le circostanze in fatto, indicati dall'Ufficio, che certamente integrano le presunzioni semplici, ma comunque connotate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, sufficienti a ritenere assolto l'onere probatorio che, in questi casi, grava sull'ufficio.

La Suprema Corte (per tutte Cass. Civ. ord. n. 28572 del 29.11.2017) infatti ha già più volte chiarito il regime di ripartizione dell'onere della prova in tema di operazioni inesistenti, precisando che esso è diverso a seconda che si tratti di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti o ad operazioni soggettivamente inesistenti. Nel primo caso, ove la fattura costituisce in tutto o in parte mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno, l'amministrazione ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva (Cass. Civ. n. 21953/2007, Cass. Civ. n. 9784/2010; Cass. Civ. n. 9108/2012; Cass. Civ. n. 23560/2012; Cass. Civ. n. 27718/2013; Cass. Civ. n. 20059/2014; Cass. Civ. n. 26486/2014; Cass. Civ. n. 9363/2015; ma anche Corte Giust. 6 luglio 2006, C439/04; 21 febbraio 2006, C255/02; 21 giugno 2012, C80/11; 6 dicembre 2012, C285/11, 31 novembre 2013, C642/11) del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata, dopo di che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate; tale prova, tuttavia, non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di fare apparire reale un'operazione fittizia (Cass. Civ. n. 5406/2016; Cass. Civ. n. 28683/2015; Cass. Civ. n. 428/2015; Cass. Civ. n. 12802/2011; Cass. Civ. n. 15228/2001). Comunque, una volta accertata l'assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o del committente, il quale ovviamente sa bene se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale avrebbe versato il prezzo o corrispettivo. Nel secondo caso (operazioni soggettivamente inesistenti) sorge invece l'esigenza della tutela della buona fede del contribuente, in quanto, conformemente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il diritto alla detrazione (in ambito sovranazionale il tema è affrontato in ambito IVA) può essere negato solo quando il contribuente sapeva, o avrebbe dovuto sapere con l'uso della ordinaria diligenza (disponendo cioè di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto) che con l'emissione della relativa fattura il soggetto

formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato ad una frode; una volta che l'Amministrazione abbia assolto a tale onere probatorio, spetta al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Cass. Civ. n. 24426/2013; Cass. Civ. n. 23560/2012).

Nei medesimi termini anche, quanto alle fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti (caso in esame), Cass. Civ. ord. n. 21733 del 29.07.2021.

Tanto chiarito, nel caso di specie, il punto dirimente a fini decisori è che se è vero, da un lato, che l'Ufficio ha addotto una serie di elementi indiziari rilevanti in termini presuntivi per affermare in prima battuta l'inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate (caratteristiche strutturali della società fornitore certamente sintomatiche della sua natura di società cartiera), è altrettanto vero, dall'altro lato, che la parte privata non ha vinto la presunzione e non ha provato la effettività oggettiva delle prestazioni fatturate.

Passando al caso specifico e agli elementi accertati.

Si tratta di 29 fatture; dalle banche dati VIES risulta che il fornitore sloveno ha iniziato l'attività il 01.09.2012 e la ha cessata il 24.06.2015; il codice della attività, per come dichiarato, attiene a 'spedizione e altre attività di supporto ai trasporti'; il fornitore sloveno ha dichiarato ricavi per soli € 60.686 di cui € 14.333 derivanti da prestazioni a favore della ricorrente; non vi è traccia documentale di contratti o scambi scritti da cui possa ricavarsi l'effettuazione di trattative serie in ordine alla natura certa della materia prima, alla quantità e al prezzo; gli importi pagati venivano immediatamente prelevati in contanti; la sola iscrizione formale al Registro Imprese non dimostra che la società fornitrice svolgesse effettivamente l'attività; in sede di 'dichiarazioni spontanee' Tortorici si è dichiarato titolare dell'impresa slovena e non è stato in grado di esibire alcuna documentazione contabile.

L'argomento che il materiale sia stato rivenduto non ha alcun valore nella misura in cui certamente non si tratta del materiale venduto dal fornitore in questione né da altro fornitore (tranne quelle contestate non ci sono altre fatture passive cui il materiale possa essere ricondotto) ed è pertanto del tutto sconosciuta la fonte di acquisizione dello stesso; sicché neppure è configurabile l'ipotesi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (non risulta alcuna catena di fatturazioni progressive con interposizione fittizia di soggetti cartiere ai fini del perfezionamento di frodi IVA).

La condanna al pagamento delle spese di lite segue la soccombenza e le stesse si liquidano, tenuto conto del valore e della natura della controversia, nonché dei parametri tabellari di riferimento, in complessivi € 4.500 a favore dell'Ente Impositore; oltre al 15% a titolo di rimborso spese generali, detratto il 20% ex art. 15 comma 2 sexies D. Lgs. 546/1992.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia

**RIGETTA**

L'appello del contribuente, conferma la sentenza della CTP di Milano, sez. n. 5, n. 1953/05/2019 pubblicata il 21.01.2019;

**CONDANNA**

L'appellante soccombente alla rifusione delle spese di lite che si liquidano in complessivi € 4.500 a favore dell'Ente Impositore; oltre al 15% a titolo di rimborso spese generali, detratto il 20% ex art. 15 comma 2 sexies D. Lgs. 546/1992.

Milano, 11 luglio 2022

Il giudice estensore

*Mariantonietta Monfredi*

Il Presidente

*Giovanni Izzi*