



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di PADOVA Sezione 1, riunita in udienza il 05/11/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

CAMPANILE PIETRO, Presidente e Relatore

FAVARETTO SILVANO, Giudice

GAMBARETTO ALBERTO, Giudice

in data 05/11/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 165/2023 depositato il 15/03/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]
[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]@ [REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Padova

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IVA-ALTRO 2016

- sul ricorso n. 167/2023 depositato il 15/03/2023

proposto da

[REDACTED] - [REDACTED]
Difeso da
[REDACTED] - [REDACTED]
[REDACTED] - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]@ [REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Padova

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IVA-ALTRO 2017

- sul ricorso n. 168/2023 depositato il 15/03/2023

proposto da

[REDACTED] - [REDACTED]
Difeso da
[REDACTED] - [REDACTED]
[REDACTED] - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso [REDACTED]@ [REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Padova

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED] IVA-ALTRO 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente : Accoglimento dei ricorsi
Resistente : Rigetto dei ricorsi

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La signora [REDACTED] ha proposto distinti ricorsi, illustrati da memorie e successivamente riuniti per evidenti motivi di connessione, avverso gli avvisi di accertamento indicati in epigrafe, con i quali l'Agenzia delle Entrate, Dir. Prov. di Padova, ha recuperato a tassazione gli importi relativi all'IVA, oltre sanzioni ed interessi, relativi alle annualità 2016, 2017 e 2018, previo disconoscimento della relativa detrazione, trattandosi di operazioni ritenute soggettivamente inesistenti.

In particolare, sulla base di indagini svolte dalla G.d.F. di Venezia, era emerso che la ricorrente, nell'ambito dell'attività della ditta [REDACTED] si sarebbe avvalsa di fatture relative a forniture di capi abbigliamento in realtà non riferibili alle apparenti fornitrici, da considerarsi, sulla base degli elementi acquisiti, delle vere e proprie "cartiere".

La ricorrente deduce che – a fronte dei riscontri di natura contabile emergenti dagli atti, deponenti nella regolarità dei propri pagamenti e del versamento dell'IVA – l'Ufficio non avrebbe fornito alcun elemento a sostegno delle presunzioni scaturenti dalle inadempienze di natura fiscale riscontrate nei confronti delle fornitrici.

Sotto questo profilo viene denunciato vizio motivazionale, anche con riferimento all'omessa allegazione degli atti richiamati.

Si afferma, ancora, l'insussistenza di un valido supporto probatorio tanto in ordine alla contestata interposizione dei fornitori della ricorrente, quanto in merito alla consapevolezza, in capo alla medesima, di partecipare a un disegno evasivo facente capo ai soggetti emittenti, non essendo sufficiente il riferimento alla condotta degli stessi, attesa la limitata portata dei poteri di controllo esercitabili dalla [REDACTED].

Si contesta, infine, la legittimità delle sanzioni, delle quali si chiede, in subordine, una riduzione.

L'Ufficio nelle proprie controdeduzioni ha contestato la fondatezza dei ricorsi, chiedendone il rigetto.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I ricorsi vanno parzialmente accolti, nei termini appresso specificati.

Deve in primo luogo rilevarsi l'inammissibilità della deduzione relativa all'incompetenza della Procura Europea (in quanto le ditte fornitrici avrebbero tutte sede in Italia), trattandosi di questione sollevata, per la prima volta nella memoria depositata in data 24 ottobre 2024, destinata, com'è noto, ad approfondire i temi già ritualmente introdotti, senza che sia possibile proporre dei nuovi (ex multis, Cass., 2 luglio 2014, n. 15051). Mette conto di precisare, in ogni caso, che le indagini nel cui ambito si inserisce l'azione della Guardia di Finanza di Venezia nei confronti della contribuente [REDACTED] sono state promosse e condotte anche dalle Procure della Repubblica di Alessandria e di Venezia, che hanno rilasciato le autorizzazioni all'utilizzo degli elementi emersi in ambito penale, già inserite nel PVC della GdF e comunque prodotte in questo giudizio.

La censura attinente al vizio motivazionale degli atti impugnati non appare meritevole di positivo apprezzamento, in quanto deve ritenersi adeguato, secondo un orientamento consolidato, il riferimento al processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, e notificato alla contribuente in data 4 ottobre 2022, senza, per altro, che siano state presentate memorie difensive.

Invero, la S. C. ha più volte affermato (Cass., n. 6914 del 25 marzo 2011; Cass. n. 13110 del 25 luglio 2012;

Cass. n. 9582 del 19 aprile 2013) che il regime introdotto dall'art. 7 della L. n. 212 del 2000 prevede che l'obbligo di motivazione degli atti tributari possa essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento.

Quanto all'omessa indicazione, nella parte motiva degli atti impugnati, dei mezzi di prova, con particolare riferimento alla consapevolezza dell'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, va osservato che, non applicandosi, *ratione temporis*, il novellato art. 7, comma 1-bis, della l. n. 212 del 2000, come modificato dal D.lgs. n. 219 del 2023, va richiamato il principio secondo cui la prova della pretesa tributaria non attiene all'impianto motivazionale, bensì "al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso" (Cass., 20 settembre 2024, n. 25321).

Passando all'esame del merito, vale bene richiamare l'indirizzo giurisprudenziale formatosi in materia di operazioni soggettivamente inesistenti. Tale fattispecie presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice della fattura o della prestazione dei servizi in essa indicati e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce o la prestazione del servizio da soggetto economico diverso da quella risultante dalla fattura emessa.

Secondo l'orientamento giurisprudenziale di legittimità (Cass. n. 9851 del 10 aprile 2018; Cass. n. 5339 del 27 febbraio 2020; Cass. n. 15369 del 20 luglio 2020; Cass. n. 25891 del 2023), in linea con le decisioni della Corte di giustizia dell'Unione europea (22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14; CGUE 11 novembre 2021, Kemwater ProChemie s.r.o., C-281/20), ricade sull'amministrazione finanziaria l'onere di provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura è stata posta in essere da soggetto diverso dall'emittente della fattura (senza necessità di individuazione del diverso soggetto), indicando gli elementi presuntivi o anche solo indiziari sui quali fonda la contestazione; elementi che devono condurre a ritenere, mediante procedimento inferenziale, che l'operazione non sia stata posta in essere dal soggetto che risulta documentalmente. Sotto tale profilo, costituisce valido elemento indiziaro la circostanza che il cedente o prestatore del servizio, che ha emesso la fattura, sia privo di idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), posto che è ragionevole inferire che dalla suddetta mancanza degli elementi essenziali per potere operare quale operatore commerciale possa farsi discendere la considerazione conclusiva della mancata realizzazione dell'operazione indicata in fattura da parte del soggetto emittente (cfr. Cass., 20 aprile 2018, n. 9851).

L'amministrazione finanziaria deve inoltre provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, che non si sostanzia nella prova della partecipazione del soggetto all'accordo criminoso né nella prova della sua piena consapevolezza della frode, ma solo che il contribuente "sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale". In altri termini, non è richiesta la dimostrazione di un puntuale elemento volitivo o, anche, la coscienza e volontà della partecipazione e/o dell'esistenza della frode ma l'osservanza di un parametro di diligenza rapportato alla professionalità richiesta per l'attività svolta e al contesto (in linea con la Corte di giustizia si precisa che egli "disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente"). Una volta accertato che l'amministrazione finanziaria ha assolto il proprio onere probatorio, questo si sposta sul contribuente che deve dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, ovvero che l'operazione è effettivamente intercorsa tra i soggetti risultanti dalla fattura, con la precisazione però che non è sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, strumenti che vengono di solito adoperati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia. Al

contribuente che non riesca a fornire tale prova, per non essere coinvolto in una tale situazione e, quindi, per poter contabilizzare la fattura relativa all'operazione contestata, non rimane altra via che quella di provare di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale messa in atto dal oggetto emittente la fattura, e ciò deve fare dimostrando di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

Alla stregua di tali principi deve rilevarsi che dal PVC della GdF e dalle indagini espletate (che riguardano, quale indagata, anche l'odierna ricorrente), è emerso che le ditte che risultano aver emesso le fatture per cui è processo erano carenti di un'effettiva sede operativa, nonché di personale dipendente, mentre in molti casi i loro titolari risultavano irreperibili o operanti all'estero. Tali circostanze costituiscono validi e qualificati elementi presuntivi dell'inesistenza delle operazioni oggetto di verifica, essendo impossibile che le forniture venissero effettuate proprio dalle società emittenti le fatture, ma anche della consapevolezza della società contribuente di inserirsi in un sistema di frode fiscale giacché - dovendosi prescindere dalla verifica della esistenza meramente formale di dette società verificabile attraverso l'iscrizione nel registro delle imprese e l'attribuzione della partita IVA - "non è giustificabile, sul piano della diligenza qualificata richiesta alla ricorrente, la mancata verifica dell'effettiva esistenza ed operatività delle società con le quali intratteneva rapporti commerciali" (così Cass., 9 ottobre 2024, n. 26326).

Tale rimarchevole violazione dei doveri di diligenza non appare elisa dalle deposizioni scritte, per altro estremamente generiche, rilasciate da due dipendenti della ricorrente ai sensi dell'art. 391-bis c.p.c., secondo cui non meglio precisati ordinativi di merce sarebbero stati effettuati dalla [redacted] tramite un rappresentante di commercio, previo esame dei campioni rilevati da un computer.

Passando all'esame dei temi inerenti alla legittimità e all'entità delle sanzioni, deve osservarsi che l'evidenziata negligenza della ricorrente non esclude la ricorrenza dell'elemento soggettivo. Per altro la S. C. ha ribadito, anche di recente, il principio secondo cui in tema di sanzioni amministrative relative a violazioni di norme tributarie, è sufficiente la consapevolezza e l'intenzione dell'azione, senza la necessità di dimostrare il dolo o la colpa, che si presume fino a prova contraria, che spetta al contribuente, e va distinta dalla buona fede, che può rappresentare un'esimente solo se l'agente ha commesso un errore inevitabile, con incolpevole ignoranza delle circostanze dell'illecito non superabile con la normale diligenza (Cass. 12 agosto 2024, n. 22698).

Quanto all'entità delle sanzioni, pur dovendosi dare atto dell'applicazione da parte dell'Ufficio - in quanto più favorevole - del principio del cumulo giuridico, l'entità della sanzione come complessivamente determinata non appare conforme al principio di proporzionalità affermato dalla giurisprudenza comunitaria, tenuto anche conto del fatto che al divieto di detrarre l'IVA in ragione dell'evidenziata fattispecie di inesistenza soggettiva non corrisponde, in applicazione della c.d. cartolarità, la possibilità per la ricorrente di ottenere il rimborso dell'imposta comunque versata. Costituisce, per altro, un significativo indice di incongruità per eccesso la nuova disciplina delle sanzioni dettata con il D.lgs. n. 87 del 2024, invocata dalla difesa della ricorrente nella memoria conclusionale. In relazione alla non retroattività di tale disciplina, in deroga al principio del favor rei, ritiene il Collegio che la questione di legittimità costituzionale prospettata nella memoria sia priva di rilevanza in considerazione dell'applicazione del principio di proporzionalità nei termini che seguono.

Si ritiene, infatti, per le ragioni sopra indicate, corrispondente al principio di proporzionalità rideterminare la sanzione di cui al prospetto A dell'avviso per l'anno 2018, per la violazione più grave, in euro 90.000,00, elevata, per il cumulo giuridico, ad euro 150.000,00.

Il parziale accoglimento dei ricorsi, nei termini sopra indicati, comporta la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

In parziale accoglimento dei ricorsi riuniti, ridetermina la sanzione complessiva inerente all'applicazione del cumulo giuridico in euro 150.000,00. Conferma nel resto e compensa le spese del giudizio.