

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA

XXVIII SEZIONE

Sentenza 7 novembre 2017, n. 23640

La xxx ITALIA SPA si opponeva all'avviso di accertamento n. xxx/2014, relativo ad IVA per l'annualità 2010, notificatole dall'Ufficio D. P. I di Roma.

Con detto avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate rettificava la dichiarazione IVA del modello Unico/SC 2011 per il periodo d'imposta 2010 da essa presentata recuperando a tassazione "l'IVA ... detratta... per complessivi € 373.100,00 giusta applicazione dell'aliquota ordinaria del 20% sul complessivo imponibile di € 1.865.501,00" relativa a "fatture ricevute dal fornitore xxx srl...xxx srl...e xxx srl" in quanto asseritamente afferenti ad operazioni "soggettivamente inesistenti", nonchè "l'Iva non addebitata... pari a € 19.000,00" di cui "alla fattura n. 43 del 30.01.2010 per un imponibile di € 95.000,00," emessa "...nei confronti del cliente xxx" in quanto non sarebbe stata "provata la cessione intracomunitaria, trattandosi di soggetto estero inesistente ovvero sia di una società conduit", ed irrogando sanzioni amministrative per complessivi Euro 490.125,00.

La ricorrente eccepiva l'illegittimità dell'accertamento per i seguenti motivi:

- illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione del principio del contraddittorio preventivo sancito dal diritto nazionale
- illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione del principio del contraddittorio preventivo sancito dal diritto comunitario
- infondatezza del rilievo relativo all'indetraibilità dell'IVA in quanto le operazioni poste in essere da Xxxx con i fornitori xxx s.r.l., xxx s.r.l. e xxx s.r.l. per l'acquisto di prodotti informatici sono da ritenere soggettivamente esistenti e l'Ufficio non ha fornito la prova né che tali operazioni fossero soggettivamente inesistenti né che la Ricorrente sapeva o avrebbe dovuto sapere di prendere parte con tali acquisti ad una frode IVA
- infondatezza del rilievo relativo all'omesso assoggettamento ad IVA della vendita di prodotti informatici posta in essere da Xxxx a favore del cliente xxx nel periodo d'imposta 2010 in quanto tale vendita è da ritenere configurabile come una cessione intracomunitaria non imponibile agli effetti dell'IVA.

Chiedeva altresì che le sanzioni siano rideterminate applicando, in quanto vigente dal 1 gennaio 2016, l'art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015.

L'Ufficio, con nota n. 2015/158332, ha chiesto il rigetto del ricorso, controdeducendo puntualmente alle motivazioni della ricorrente in ordine alle eccezioni, deducendo che non sussiste obbligo di contraddittorio al di fuori delle fattispecie previste negli artt. 37 bis e 38, DPR 600/73. Ha contestato il difetto di motivazione dell'avviso impugnato. Ha concluso quindi per il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Con memoria aggiuntiva la Società ricorrente ha contestato le deduzioni dell'Ufficio, deducendo che esse si riferiscono solo alle eccezioni preliminari inerenti il mancato svolgimento del contraddittorio e richiamando giurisprudenza a favore, sottolineando che



non può ritenersi legittimo presumere la non spettanza delle detrazioni IVA se non è provato che l'operazione sia effettivamente inesistente e che il soggetto emittente fattura sia una società "cartiera" e che l'acquirente sia consapevole della partecipazione ad una frode c.d. "carosello". Espone che tali requisiti non sussistono. Ha ulteriormente argomentato quanto alla illegittimità dell'atto opposto sul presupposto della violazione in materia di contraddittorio, oltre che in merito alle altre eccezioni sollevate con il ricorso.

La Commissione, sentito il Relatore,

OSSERVA

che il ricorso appare fondato e quindi lo accoglie.

Va rigettata l'eccezione di incostituzionalità relativa al comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 in relazione agli articoli 3, 24, 53 e 111 Cost. poiché è già stata dichiarata rilevante e non manifestamente infondata ed anzi più di recente è dichiarata inammissibile giusta sentenza Corte Costituzionale del 5 luglio 2017.

Ad ogni modo vanno affrontate e decise le questioni di legittimità e di merito sollevate, ed in tal senso nel ricorso introduttivo si è eccepita l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo sancito dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, in quanto l'Ufficio, dopo aver notificato ad XXXX l'invito a comparire n. I01358/2014 ed aver ricevuto la documentazione richiesta, non le ha mai comunicato preventivamente all'emissione dell'avviso di accertamento le ragioni per cui intendeva procedere alle contestazioni che ha poi formalizzato solo con l'avviso di accertamento qui impugnato.

Nelle controdeduzioni l'Ufficio, "sul mancato contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento", ha replicato che "l'attività di controllo, prodromica all'emissione dell'avviso di accertamento o di rettifica, avendo carattere amministrativo, non è retta dal principio del contraddittorio" e che "gli uffici, in sede di controllo, non sono tenuti a interpellare preventivamente il contribuente", atteso che "la partecipazione al procedimento amministrativo tributario, diretto all'acquisizione di tutti gli elementi conoscitivi e valutativi necessari all'espletamento dell'attività autoritativa, costituisce una mera eventualità, essendo rimessa all'Amministrazione la scelta d'interpellare preventivamente, ai soli fini istruttori, il contribuente".

Ad avviso del Collegio l'eccezione dell'Ufficio è erronea ed infondata. Ed infatti, il diritto al contraddittorio preventivo non può che essere riconosciuto ogniqualvolta l'Amministrazione Finanziaria sottoponga il contribuente ad operazioni di controllo, come è appunto accaduto nel caso di specie, senza notificargli la chiusura di tali operazioni, poiché diversamente essa, in aperta e radicale violazione dei principi d'imparzialità e di buona amministrazione, si potrebbe sottrarre all'obbligo di contraddittorio preventivo, semplicemente omettendo tale notifica. Non si condivide pure che "il parametro applicativo del settimo comma dell'art. 12 L. 212/2000 è limitato agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente" e non invece ai casi, come quello di specie, in cui l'atto impositivo sia stato emesso dall'Ufficio direttamente senza il compimento di alcuna attività di verifica in loco. Infatti, il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212, stabilendo in via generale che il processo verbale di



constatazione sia rilasciato nei confronti del contribuente alla “chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo”, evidentemente non si riferisce ai soli casi in cui tali operazioni siano state compiute mediante accessi, ispezioni o verifiche, bensì a qualunque fattispecie di controllo sulla posizione fiscale del contribuente posto in essere dai competenti uffici. Non si tralascia che sono state le stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 ad affermare l’esistenza di un diritto del contribuente ad essere sentito prima dell’emissione di un atto impositivo a suo carico, in via generale ed indipendentemente dal fatto che nei suoi confronti siano o meno stati effettuati “accessi, ispezioni e verifiche”. Con tale pronuncia, le Sezioni Unite hanno statuito che dagli artt. 5, 6, 7, 10 e 12 dello Statuto del Contribuente “emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità” solo ed in ogni caso “nella formazione procedimentalizzata di una ‘decisione partecipata’ mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio della leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella ‘fase precontenziosa’ o ‘endoprocedimentale’, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti imponibili” in quanto “il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.”.

In tal senso si è espressa costantemente la giurisprudenza di merito secondo la quale il pvc di chiusura è essenziale ai fini della legittimità dell’atto a prescindere che la verifica sia stata condotta in ufficio e non nei locali del contribuente. Infatti, è proprio nelle verifiche “a tavolino” che più sussiste l’esigenza di un contraddittorio col soggetto sottoposto a verifica” in quanto, mentre negli accessi e ispezioni presso la sede del contribuente vi è una redazione dei verbali giornalieri delle operazioni compiute dai verificatori, delle domande fatte e delle risposte ricevute, nei controlli “a tavolino” il contribuente potrebbe trovarsi a ricever un avviso di accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l’Ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell’ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta soltanto a seguito di un atto già esecutivo.

Questo Collegio non ignora l’orientamento della Corte di Cassazione secondo cui il comma 7 dell’art. 12 della legge n. 212 troverebbe applicazione solo laddove il contribuente sia stato assoggettato ad “accessi, ispezioni o verifiche”. Tuttavia, la tesi della Suprema Corte non è condivisibile per le ragioni sinora esposte, ma laddove si volesse ritenere che il contraddittorio preventivo garantito dal richiamato comma 7 dell’art. 12 della legge n. 212 troverebbe applicazione soltanto nei casi previsti espressamente dal comma 1 dello stesso articolo, e cioè esclusivamente nei casi in cui siano compiuti nei confronti del contribuente “accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”, e non, invece, nei casi in cui, come in quello di specie, l’atto impositivo sia stato emesso sulla base di un questionario, tale norma si porrebbe in aperto contrasto con i principi costituzionali di ragionevolezza ed uguaglianza, di cui all’art. 3 Cost., di capacità contributiva, di cui all’art. 53 Cost., di buon andamento ed imparzialità della



pubblica amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., nonché con il diritto di difesa, di cui all'art. 24 Cost., e del giusto processo sancito non solo dall'art. 111 Cost. ma anche dall'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo. Ed infatti, in tal caso la predetta disposizione legittimerebbe l'Ufficio a negare al contribuente le garanzie del contraddittorio preventivo per il solo ed unico fatto di aver compiuto o meno un accesso o ispezione presso i locali in cui egli svolge l'attività di impresa o professionale. Con la conseguenza che, in tale evenienza, l'Ufficio sarebbe reso arbitro di decidere quali contribuenti possano beneficiare delle garanzie del contraddittorio preventivo e quali no semplicemente adottando differenti strumenti di verifica fiscale.

Invero, come sopra accennato, il Collegio aderisce e condivide l'orientamento più recente espresso dalla giurisprudenza di merito.

Con la Sentenza n. 2 del 03/01/2017, la Commissione Tributaria Regionale Lombardia - Milano si è espressa ritenendo che "Il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale rileva, infatti, non soltanto nel caso di contestazioni di fattispecie elusive a carico di contribuenti, ma anche nel caso dei cd. accertamenti a tavolino". Nell'affermare tale principio la CTR ha espressamente preso le distanze da tale sentenza della Cassazione evidenziando che "... la Commissione non condivide le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione con la Sentenza n. 24823 del 2015 che ha limitato l'operatività del suddetto principio unicamente ai tributi armonizzati escludendone la portata con riguardo agli accertamenti a tavolino...". Per argomentare le sue conclusioni la CTR ricorda la sentenza della Corte di Giustizia Europea chiamata Sopropè evidenziando come la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva debba essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata abbia, da un lato, lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso e, dall'altro, il fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, permettendo l'ingresso nel procedimento decisionale di elementi tali da incidere sul contenuto del provvedimento finale. Il rispetto del diritto di difesa implica che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni del soggetto coinvolto. La CTR cita poi alcune pronunce della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite. Tra queste ultime rileva in particolare la sentenza del 18/09/2014, n. 19667 ove, affrontando la materia delle iscrizioni ipotecarie ai sensi dell'articolo 77, Decreto del Presidente della Repubblica 602/73, i giudici della Cassazione hanno affermato che l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio immanente dell'ordinamento operante anche in difetto di una espressa e specifica disposizione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso. La CTR evidenzia come il caso sottoposto alla Corte di Cassazione relativo alle iscrizioni ipotecarie ai sensi dell'articolo 77, Decreto del Presidente della Repubblica 602/73 sia stato occasione per affermare la portata generalizzata dell'obbligo d'instaurazione del contraddittorio i cui benefici non favoriscono solo il contribuente, ma pure l'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria. Detta sentenza n. 2/2017 richiama altresì la pronuncia della Corte Costituzionale n. 132/2015 che, coerentemente con l'orientamento



espresso dalla Cassazione con la Sentenza n. 19667/2014, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 37bis, comma 4, Decreto del Presidente della Repubblica 600/73 in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione poiché la sanzione prevista da tale norma costituisce strumento adeguato ed efficace di garanzia dell'effettività del contraddittorio e di tutela delle ragioni del contribuente che deve essere messo nelle condizioni d'interloquire con l'amministrazione procedente ben prima della concreta adozione dell'avviso di accertamento e ciò a pena la nullità del medesimo.

Dunque il Collegio aderisce all'orientamento delle SS.UU. (n. 19667/2014) che avevano affrontato e risolto la questione, poiché era stato chiaramente affermato il principio secondo cui, per tutte le attività di controllo, è obbligatorio un confronto preventivo pena la nullità dell'atto impositivo (finanche come nel caso della pronuncia per il preavviso di ipoteca). Come aderisce all'orientamento della richiamata sentenza della CTR Lombardia nonché della sentenza CTR Emilia Romagna n. 1932/2017 del 16 giugno 2017.

Da ultimo, e non in ordine di importanza, si riporta, condividendola, l'ordinanza n. 380 del 10 gennaio, con cui la sesta sezione della Cassazione ha esordito nel 2017 confermando tuttora aperto - anche tra i componenti di quella Corte di legittimità - il «dibattito» sull'«esistenza di un generale principio di osservanza del contraddittorio endoprocedimentale» e, proprio sul presupposto che il contribuente abbia sempre il diritto di essere preavvisato, dichiara nulla un'iscrizione ipotecaria eseguita senza preavviso e inaudita altera parte. La Corte ha ribadito che quest'atto è pregiudizievole per definizione e, come in genere ogni «atto lesivo della sfera giuridica patrimoniale del destinatario», deve essere preceduto da una comunicazione che metta il contribuente in condizione «di interloquire» con gli uffici (impositori e/o della riscossione) e «di far valere preventivamente» le proprie ragioni per scongiurare «l'assoggettamento del proprio patrimonio al vincolo» ipotecario. Si ritiene che la Cassazione ha inteso fugare ogni dubbio di ragionevolezza e di equità costituzionale (art. 3, Cost.), considerando il più denso enunciato del contraddittorio endoprocedimentale (art. 12, comma 7) una tassativa previsione necessaria a «controbilanciare» il potere di «intrusioni ispettive» nella sfera più privata e tutelata di ogni cittadino (cfr., in specie, sez. VI-T, ord. 5362/2016), ma è davvero difficile considerarla una ragione sufficiente per escludere che la fattispecie sia invece esemplificativa di un principio più ampio; tanto più che la Corte stessa riconosce nell'esigenza di «correggere, adeguare e chiarire gli elementi acquisiti, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione», la ragione più profonda e incontenibile di quel diritto e della sua enunciazione statutaria (così, ancora, ord. n. 5362/2016 cit.).

Non si tralasciano altri aspetti ritenuti decisivi.

Il diritto al contraddittorio anticipato o endoprocedimentale trova specifica affermazione nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che all'art. 41, rubricato Diritto ad una buona amministrazione, recita:

1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione.
2. Tale diritto comprende in particolare:
 - il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato



un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio;
- il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale;
- l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. (...)"

Dal 2009, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha lo stesso effetto giuridico vincolante dei Trattati. Com'è possibile, pertanto, negare il diritto al contraddittorio preventivo, senza violare gli obblighi assunti mediante i Trattati?

Alla luce di quanto sopra esposto, appare logico e doveroso affermare che sentire anticipatamente il destinatario di un provvedimento amministrativo a lui sfavorevole, rappresenti un atto dovuto affinché non vengano lesi i principi fondamentali del diritto di difesa e del dovere di buon andamento della Pubblica Amministrazione, presenti sia nell'ordinamento dell'Unione Europea sia nell'ordinamento nazionale, per effetto degli articoli 24 e 97 della Costituzione.

Come non si tralascia altro aspetto rilevante e decisivo laddove è la stessa Amministrazione finanziaria che con l'atra mano aderisce di fatto alla tesi appena esposte dal Collegio. Infatti, con la circolare n. 16/E del 28/04/2016 l'Agenzia delle entrate ha diramato nuove regole operative che pongono in primo piano l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente, prima di addivenire alla formulazione della pretesa impositiva, tramite l'adozione di atti idonei ad incidere sulla sfera giuridica dei contribuenti con il duplice fine di giungere a decisioni partecipate e ridurre il contenzioso avanti agli organi di giustizia tributaria. La circolare richiamata dalla CTR è peraltro coerente con altra precedente adottata dalla stessa Agenzia delle entrate ovvero la circolare n. 25/E del 06/08/2014 ove si legge che "un confronto adeguato con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall'altro lato, permette all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'attendibilità dei controlli. (...) E' necessario non solo recuperare risorse immediate dalla lotta all'evasione, ma anche dare risposta alla sempre più diffusa e pressante esigenza di legalità ed equità".

Tutto quanto precede conduce ad accogliere le eccezioni specificatamente sollevate in punto di legittimità.

Ad ogni modo, per completezza di motivazione si ritiene di esprimersi anche nel merito della pretesa.

Nel merito, l'accertamento impugnato dalla xxx spa è relativo alla nota questione delle cosiddette "frodi carosello" in ambito intracomunitario, per le quali è disponibile ampia documentazione sia in dottrina che in giurisprudenza. Su questa stessa società ricorrente, per fattispecie analoghe per altra annualità, risulta sentenza di questa Commissione.

La "frode carosello" risulta normalmente così organizzata: un soggetto interposto,



appositamente creato con finalità di scambi cartolari, senza assolvere all'obbligo del versamento d'imposta, effettua acquisti intracomunitari senza pagamento dell'IVA al fornitore europeo e li rivende contestualmente ad un soggetto nel mercato interno, realizzando una cessione imponibile ai fini dell'IVA. Il cliente finale provvede al pagamento dell'IVA applicata sulla fattura emessa dal soggetto interponente. A conclusione il soggetto residente ha titolo a detrarre l'IVA versata per l'acquisto, mentre l'intermediario, in debito verso l'Erario, non versa l'IVA dovuta. Spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere della prova, anche attraverso presunzioni semplici, a dimostrazione che si verificano operazioni soggettivamente inesistenti come quella sopra descritta e che il cliente finale abbia avuto consapevolezza della frode. Sono questi due requisiti, l'operazione oggettivamente o soggettivamente inesistente e la consapevolezza del cliente finale, che supportano legittimamente la pretesa dell'Ufficio di recuperare l'IVA illegittimamente detratta, perché pur se presente in fattura è stata versata dentro un disegno fraudolento.

Si tratta dunque di considerare se, nel caso di specie, i due requisiti sussistano. Alla luce dell'ampia documentazione allegata al ricorso e sulla base dell'esame dell'avviso di accertamento e delle memorie di deduzione dell'Ufficio, il Collegio osserva che per potersi concludere che nel caso di specie sussistano le condizioni per negare il diritto alla detrazione da parte del soggetto acquirente, come da consolidata giurisprudenza di legittimità (vd. tra le altre Cass. n. 2609/2016) e della Corte europea (cfr. Sentenza 13 febbraio 2014) occorre che sia dimostrato anche presuntivamente la partecipazione del soggetto cui il diritto alla detrazione è negato, di aver "partecipato alla frode del soggetto interposto e dei fornitori o degli altri soggetti che intervengono nella catena delle cessioni a monte od a valle della operazione conclusa con il soggetto interposto" (Cass. 25469/2013). Considerato che la prova della consapevolezza della partecipazione ad un disegno fraudolento classificabile come "frode carosello" sull'IVA sugli acquisti intracomunitari non ha riscontri oggettivi e considerato che la Società ricorrente, attraverso le sue eccezioni e la documentazione prodotta a supporto, dà prova di aver diligentemente operato, come ordinariamente un operatore economico sul mercato, senza poter presumere di affidarsi ad un soggetto fittizio, né tanto meno poter sapere del mancato versamento dell'IVA, da esso invece corrisposta sulla fattura di acquisto come documentalmente provato, la Commissione giudica insussistente il requisito della consapevole partecipazione al disegno fraudolento su cui è basato l'accertamento impugnato e, per questi motivi, giudica il ricorso meritevole di accoglimento.

Invero, nel ricorso introduttivo si è eccepita la totale infondatezza del rilievo relativo all'indetraibilità dell'IVA in quanto le operazioni poste in essere da xxx con i fornitori xxx s.r.l., xxx s.r.l. e xxx s.r.l. per l'acquisto di prodotti informatici destinati alla vendita ovvero alla produzione formulato con l'avviso di accertamento impugnato non solo sono soggettivamente esistenti avendo xxx effettivamente acquistato tali beni dal predetto fornitore che ha emesso la relativa fattura, come risulta dalla corrispondenza scambiata con i responsabili commerciali ed amministrativi di tali società (allegati nn. 12, 24, 25 e 28 al ricorso introduttivo), ai quali ha direttamente chiesto le visure camerali ed i documenti societari e con i quali ha concluso le trattative commerciali relative agli acquisti de quibus (come emerge



dalla corrispondenza allegata al ricorso introduttivo). L'Ufficio, pur pretendendo di fondare la motivazione dell'avviso di accertamento sulla circostanza che XXXX sia stata partecipe o quantomeno consapevole di una operazione fraudolenta asseritamente perpetrata dai predetti fornitori, ha completamente omesso di provare, come sarebbe stato suo onere, che nel caso di specie sarebbe stata posta in essere una frode IVA e soprattutto che XXXX ne abbia consapevolmente preso parte, essendosi limitato soltanto a formulare un castello di illazioni prive di qualunque riscontro probatorio.

Nelle controdeduzioni l'Ufficio ha affermato che "sull'eccezione della mancanza di prova sollevata dalla ricorrente in modo del tutto marginale e pretestuoso, è doveroso sottolineare, come nelle motivazioni dell'atto impugnato, l'ufficio abbia fornito in maniera del tutto puntuale e del tutto esaustiva la prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni intercorse con le società individuate nel comparto "fatto". Tale affermazione è ritenuta infondata. Non risponde al vero, infatti, che l'"eccezione sulla mancanza della prova" sarebbe "stata sollevata dalla ricorrente in modo del tutto marginale e pretestuoso" in quanto XXXX ha puntualmente spiegato nel ricorso introduttivo per ben 18 pagine (cfr. da pag. 30 a pag. 48 del ricorso) le molteplici ragioni per le quali l'Ufficio non ha assolto l'onere probatorio a suo carico di dimostrare, da un lato, l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto poste in essere da XXXX con i fornitori Xxxx s.r.l., Xxxx s.r.l. e J.Xxxxs.r.l., e, dall'altro lato, che XXXX era o avrebbe potuto essere a conoscenza che le operazioni de quibus si iscrivevano in una frode IVA. Ma non risponde neppure al vero, come si è esposto nel ricorso introduttivo dalla Ricorrente, che "l'ufficio abbia fornito in maniera del tutto puntuale e del tutto esaustiva la prova dell'inesistenza soggettiva delle operazioni intercorse con" le predette società.

L'Ufficio si ritiene che non abbia provato l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto poste in essere da XXXX con i fornitori Xxxx s.r.l., Xxxx s.r.l. e J.Xxxxs.r.l. E' onere dell'Amministrazione Finanziaria che contesti al contribuente l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, provare che l'operazione non è stata posta in essere dal soggetto che ha emesso la fattura.

In tal senso la Corte di Cassazione ha chiarito che "spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare - anche avvalendosi di presunzioni semplici - che si tratti di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, dimostrando, nel primo caso, che le operazioni non sono state effettuate e, nel secondo caso, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore (Cass., tra le altre, sent. n. 9001 e n. 5979 del 2014 ed ord. n. 13787 del 2014). Inoltre la Corte di Cassazione ha statuito che le presunzioni di cui può avvalersi l'Amministrazione finanziaria per assolvere l'onere probatorio a suo carico devono essere "gravi, precise e concordanti". Pertanto, affinché possa dirsi assolto l'onere probatorio su di essa incombente, non basta l'elencazione di una serie di elementi indiziari, ma occorre che tali elementi siano "oggettivi", avuto riguardo non tanto alle "caratteristiche" del cliente/fornitore, bensì alla situazione "concreta" dell'operatore economico accertato (cfr. per la giurisprudenza comunitaria, da ultimo, Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, causa C-277/14). Ebbene nel caso di specie, l'Ufficio si ritiene che abbia omesso di provare l'inesistenza



soggettiva dell'operazione intercorsa fra XXXX ed i fornitori Xxxx s.r.l., Xxxx s.r.l. e J.Xxxxs.r.l.. Egli ha, infatti, "presupposto" l'inesistenza soggettiva delle operazioni concluse da XXXX con tali fornitori solo sulla base dei p.v.c. elevati a carico di quest'ultimi, dai quali sarebbe emerso che tali società avrebbero partecipato a una asserita frode IVA del tipo "carosello" e, dunque, solo sulla base di elementi relativi alla situazione soggettiva dei fornitori, senza peraltro fornire la prova che le predette risultanze abbiano avuto una definitiva conferma in sede amministrativa (a seguito di acquiescenza del contribuente), ovvero in sede giudiziale (a seguito del passaggio in giudicato di una sentenza favorevole all'Amministrazione finanziaria). Pertanto la "situazione soggettiva" di Xxxx s.r.l., Xxxx s.r.l. e J.Xxxxs.r.l. - come risulta dalla verifica fiscale a loro carico - non consente in alcun modo di dedurre, come fa l'Ufficio nell'avviso di accertamento impugnato, che le forniture nei confronti della XXXX non siano state realmente effettuate da tali fornitori.

L'Agenzia non ha provato che la Ricorrente fosse consapevole o avrebbe potuto essere consapevole di partecipare con i suoi acquisti ad una asserita frode Iva. Inoltre, il rilievo de quo è infondato in quanto l'Ufficio non ha provato che XXXX era consapevole o avrebbe potuto essere consapevole, utilizzando l'ordinaria diligenza di un normale operatore economico, di partecipare con i suoi acquisti ad una asserita frode IVA.

La Corte di Cassazione, con giurisprudenza ormai consolidata, in effetti, recependo l'orientamento dei giudici comunitari, ha ribadito tale principio statuendo che "qualora l'amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate" (così da ultimo Cass. 25 marzo 2016, n. 5984; nello stesso senso di recente, tra le altre, Cass. 8 aprile 2016, n. 6864, Cass. 9 settembre 2016, n. 17816, Cass. 28 settembre 2016, n.19148, Cass. 27 gennaio 2014, n. 1568, Cass., 11 settembre 2013, n. 20777, Cass., 26 ottobre 2012, n. 18446) e che invece "l'operatore in buona fede, non è tenuto a subire le conseguenze dei fatti illeciti realizzati da altri, laddove non abbia in alcun modo partecipato alla frode del soggetto interposto e dei fornitori o degli altri soggetti che intervengono nella catena delle cessioni a monte od a valle della operazione conclusa con il soggetto interposto" (Cass. 13 novembre 2013, n. 25469).

Nel caso di specie, quindi, l'Ufficio non solo non ha provato l'inesistenza soggettiva delle operazioni contestate, ma non ha altresì dimostrato, con elementi oggettivi, né che la Ricorrente fosse a conoscenza della frode realizzata dai propri fornitori o che, pur non essendone consapevole, non abbia agito - nei rapporti con quei partners commerciali - con la "diligenza" di un "normale" operatore economico operante nel medesimo settore merceologico. In particolare, quanto all'eccezione dell'Ufficio sull'asserita "bassa percentuale di maggiorazione del costo del venduto sui beni acquistati dalle predette società che risultava inidoneo a coprire i costi fissi aziendali", la Ricorrente ha dimostrato di aver applicato un margine di ricarico rispondente a quelli applicati da società sue concorrenti (allegato n. 21 al



ricorso introduttivo), e di aver realizzato un margine operativo sulle vendite pari a ben € 308.278,00. Altrettanto infondata è l'eccezione secondo cui un ulteriore elemento di anomalia deriverebbe "dall'analisi dei conti di mastro relativi alle società di logistica" nei quali "si evidenzia che i costi per trasporti ammontano a circa € 25.000,00 importo che si ritiene in ogni caso esiguo rispetto al volume delle merci movimentate (acquisti di circa € 19.000.000)" in quanto XXXX per i servizi di deposito e trasporto delle merci ebbe a sostenere costi non solo per € 25.000, ma per un importo superiore.

Di talché, assorbiti altri motivi di causa, il ricorso è accolto.

Stante tale decisione, altresì considerato che la difesa della Resistente si è limitata a trattare questioni generiche e limitate rispetto alle ampie questioni sottoposte da parte della Ricorrente, considerato inoltre che la stessa Agenzia resistente ha tralasciato di considerare le sue medesime citate circolari nn. 16/E/2016 e 25/E/2014 in materia di contraddittorio, visti ed applicati gli art. 15 D.Lgs. n. 546/1992 e 92 c.p.c., condanna la Parte resistente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 5.000,00, oltre accessori di legge.

P.Q.M.

La Commissione, "Accoglie il ricorso e condanna la Parte resistente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 5.000,00, oltre accessori di legge".

