



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | LUBERTI | CARLO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | ANTONIANI | GINA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | DE SANTIS | GIUSEPPE | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 13228/2017
depositato il 10/10/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 1

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 13228/2017

UDIENZA DEL

25/05/2018 ore 11:00

N°
11456/7/18

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

01.06.18

Il Segretario

fatto

C. F. _____, in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa come in atti, proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento n. _____ notificato il 10.04.2017 dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Roma, con il quale l'Ufficio contestava violazioni della normativa fiscale per l'anno d'imposta 2012 per utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti. L'accertamento traeva origine da verifica fiscale eseguita dai militi della Guardia di Finanza di _____ a carico dell'impresa _____ rilevando a carico della stessa la gestione dell'impresa per aggirare la normativa in materia di IVA ed evadere le imposte.

L'Ufficio con l'avviso di accertamento impugnato contesta alla ricorrente di aver utilizzato fatture per operazioni inesistenti perché si tratterebbe di fatture per prestazioni di servizi emesse da società cartiere inesistente per gli uffici tributari. La ricorrente avente come attività la produzione di bancali in legno per il trasporto merci, eccepiva: - l'illegittimità dell'accertamento per omessa sottoscrizione in violazione dell'art. 42 del dpr 600/73 essendo stato formato e sottoscritto digitalmente da persona fisica su delega del direttore in violazione di norma specifica; illegittimità dell'atto per mancata indicazione del codice QR contrassegno indispensabile per la firma digitale; l'illegittimità dell'atto impugnato per violazione del principio dell'onere della prova e buona fede della contribuente. Precisava che aveva acquistato dalle

oggetti di varie fatture per un totale di euro 833.532,00 oltre IVA e dopo aver ricevuto la merce, registrate le relative fatture e corrisposto la somma dovuta, per l'annualità in contestazione ha detratto i costi e portato l'IVA assolta in detrazione. L'Ufficio non metteva in discussione l'effettività dell'operazione, ma riteneva che l'emittente delle fatture fosse una società cartiera e filtro e, quindi, qualificava le operazioni commerciali soggettivamente inesistenti.

L'Ufficio, in sede di accertamento, riconosceva i costi ma recuperava a tassazione l'IVA detratta perché riteneva che l'odierna ricorrente fosse consapevole della frode fiscale dell'emittente delle fatture. Precisava, inoltre, che il procedimento penale aperto presso la Procura della Repubblica di _____ a carico del legale rappresentante della ricorrente era stato archiviato perché non era provato che "la _____ fosse, in ogni caso, consapevole di partecipare all'eventuale circuito fraudolento ascrivibile al soggetto fornitore". La ricorrente aveva ampiamente documentato e motivato la scelta aziendale fatta per l'anno in esame e per parte del successivo 2013 finché i rapporti commerciali si erano interrotti stante la diminuita qualità del prodotto fornito.

Concludeva con la richiesta, previa sospensione dell'esecutività dell'atto, di annullamento dell'avviso impugnato per i motivi esposti. Vittoria di spese e trattazione della controversia in pubblica udienza. In data 7 febbraio 2017 la ricorrente depositava istanza di trattazione urgente perché era stato notificato la presa in carico del ruolo da parte dell'Agente della riscossione.

Con memoria depositata in via telematica 21.11.2017, si costituiva l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Roma, la quale chiedeva la conferma dell'atto impugnato stante la legittimità e fondatezza dello stesso. Motivava e contestava le avversarie eccezioni. Concludeva con la richiesta di rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Con memoria depositata il 26 aprile 2018, la ricorrente, insisteva nelle contestazioni mosse e depositava, tra l'altro, copia del dispositivo della sentenza emessa dalla CTP di _____ ricorso proposto per l'anno 2011 che aveva accolto integralmente il ricorso.

La trattazione del ricorso è avvenuta in pubblica udienza e la Commissione ha deciso come da dispositivo.

 2

diritto

Il Collegio visti gli atti ritiene che il ricorso sia fondato.

In via **preliminare**, il Collegio pone in evidenza che la costituzione dell'Agenzia delle Entrate con il sistema telematico deve ritenersi **inammissibile** perché la stessa non è stata resa accessibile al Collegio perché il ricorso è stato introdotto con la modalità cartacea e, quindi, non è stata acquisita dal sistema informatico. Ne consegue che la costituzione telematica della parte convenuta, pur pervenuta alla segreteria, il sistema non l'ha collegata ad alcun fascicolo. Con l'accesso al SIGIT sia il contribuente sia il giudice, il fascicolo non lo trovano né possono conoscere la memoria di costituzione della parte convenuta ed eventuale documentazione prodotta.

La precisazione va fatto in via generale per chiarire una volta per tutte che ove il ricorso è introdotto con modalità cartacee, anche la costituzione in giudizio della parte convenuta deve avvenire con le stesse modalità. Se il ricorso è introdotto telematicamente anche la costituzione in giudizio deve avvenire con le stesse modalità.


La normativa in materia di Processo Tributario Telematico prevede espressamente che se il ricorso è introdotto in forma cartacea, la costituzione in giudizio sia delle parti ricorrenti sia delle parti resistenti, deve avvenire in forma cartacea e proseguire in detta modalità anche nei successivi gradi di giudizio.

Precisamente, come anche statuito dalla CTR Toscana n. 1783/2017, è il ricorrente che decide se introdurre per tutto il processo tributario le modalità cartacee, oppure quelle telematiche.

In altri termini, se il ricorrente notifica e deposita il ricorso con modalità cartacee, anche il Fisco deve costituirsi in giudizio con comparsa cartacea. Se, invece, la costituzione dell'Agenzia avviene con notifica PEC e costituzione telematica, la stessa è inammissibile.

Nel processo tributario il sistema si ricostruisce nel senso che se il ricorso è introdotto tramite PEC la costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente debba avvenire in modo telematico, cioè tramite il sistema Si.Gi.t., mentre nel caso in cui il ricorso sia stato introdotto in modo "cartaceo", cioè con deposito presso la controparte o invio tramite posta alla stessa, anche la costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente debba avvenire in modo cartaceo.

La tesi sopra sostenuta già dai giudici di merito della regione Toscana, dove l'introduzione del processo tributario telematico è stata prevista prima che in tutte le altre regioni, è sostenuta dal rispetto delle garanzie processuali delle parti previste normativamente dai principi costituzionalmente garantiti.

 3

RGR 13228/17

In definitiva le modalità seguite dal ricorrente per introdurre il ricorso, "cartaceo" o "telematico", vincolano per tutti, ricorrente e controparte, lo sviluppo del giudizio, in primo grado ed anche in appello.

Per i Giudici di Merito (CTP Reggio Emilia n. 245/2017e CTP Foggia n. 1981/2017) nell'applicare gli artt. 9 e 10 del D.M. n. 163 del 23 dicembre 2013, nel caso in cui il ricorrente, fin dall'inizio abbia scelto le modalità cartacee, il resistente non può mutare tale scelta costituendosi con modalità telematiche (notifica atto tramite PEC costituzione tramite il sistema S.I.Gi.T.). Pena l'illegittimità e inesistenza della costituzione del resistente.

- Art. 9, comma 1,; "(Notifiche e deposito degli atti). 1. Il ricorso e gli altri atti del processo tributario, nonché quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione, sono notificati utilizzando la PEC secondo quanto stabilito dall'art. 5": Tale art. 5 disciplina le modalità per le notifiche e le comunicazioni telematiche.
- Art. 10: "(Modalità di costituzione in giudizio). 1. La costituzione in giudizio del ricorrente, nel caso di notifica del ricorso si sensi dell'art. 9, avviene con il deposito mediante il S.I.Gi.T. del ricorso, della nota d'iscrizione a ruolo e degli atti e documenti a esso allegati, attestato dalla ricevuta di accettazione rilasciata dal S.I.Gi.T. recante la data di trasmissione. 2. Successivamente alla costituzione in giudizio del ricorrente, il S.I.Gi.T. rilascia, altresì, il numero di iscrizione del ricorso nel registro generale di cui all'articolo 25 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. 3. La costituzione in giudizio e il deposito degli atti e documenti della parte resistente avviene con le modalità indicate al comma 1".

Tra tali due norme (art. 9 e art. 10) sussiste una specie di parallelismo fra le modalità di notifica del ricorso introduttivo mediante "carta" o mediante PEC.

Quindi nel caso di notifica a mezzo "carta" del ricorso introduttivo la costituzione del ricorrente e quella anche del resistente NON può essere telematica: S.I.Gi.T.

E' proprio il richiamo *tout court* dell'art. 10, comma 3, al precedente comma 1, che fa propendere per la costituzione del resistente l'utilizzo delle stesse modalità utilizzate del ricorrente.

In altri termini: il richiamo dell'art. 10, comma 1 (nel caso di notifica del ricorso si sensi dell'art. 9) fa sì che le modalità del resistente siano inevitabilmente collegate alle scelte fatte dal ricorrente secondo quanto indicato da tale art. 9. L'inammissibilità della costituzione telematica dell'Ufficio non preclude l'esame del merito della controversia.



RGR 13228/17

Come specificato dall'art. 1 del D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74: "Per **"fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"** s'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".

L'ultima fattispecie a cui la norma fa riferimento è quella relativa, appunto, alle c.d. "fatture soggettivamente inesistenti", ovverosia a quei documenti fiscali emessi nei casi in cui l'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) è stata effettivamente posta in essere, ma uno dei soggetti indicati nel documento fiscale non è quello che realmente ha effettuato l'operazione.

Il percorso logico-giuridico indicato dalla Cassazione è quello riscontrabile in giurisprudenza comunitaria.

Nello specifico il giudice comunitario ha stabilito che **"va negato il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione s'iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte"**.

Come evidenziato dai giudici di legittimità, la Corte di Giustizia UE ha inoltre affermato che è legittimo "esigere che un operatore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a un'evasione fiscale", ma la diligenza esigibile dall'operatore dipende essenzialmente dalle circostanze della fattispecie.

Quindi "qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità".

Alla luce di tali considerazioni, muovendo dalla giurisprudenza comunitaria testé citata e rifacendosi a pregresso percorso giurisprudenziale di legittimità, la Corte di Cassazione ha chiarito che "qualora l'amministrazione contesti a 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 s'iscriveva – per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad

 5

RGR 13228/17

avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione – in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni".

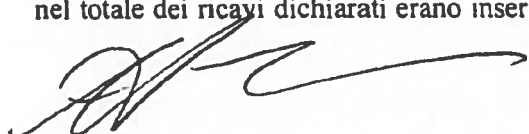
Tanto precisato, con la sentenza in commento, i giudici di legittimità hanno affermato il principio secondo cui *"la detrazione Iva è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua realmente la cessione o la prestazione"*.

La Corte, confermando il suo precedente orientamento, ha, in sostanza, ribadito che in presenza di fatture per operazioni "soggettivamente" (o "oggettivamente") inesistenti, trattandosi di situazioni fraudolente o abusive, il cessionario che utilizza il documento fiscale non può recuperare l'Iva, anche se l'imposta è stata assolta dall'emittente ai sensi dell'articolo 21, settimo comma, del dpr n. 633/72, secondo cui *"se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"* (cfr Cassazione, sentenze nn. 14337/2002 e 309/2006).

In altre parole, nella specifica ipotesi di costi documentati da fatture emesse da un soggetto diverso rispetto all'effettivo fornitore di beni o di servizi, l'imposta è dovuta dalla società venditrice per l'intero ammontare indicato in fattura, mentre la società acquirente non può usufruire della corrispondente detrazione.

Nella fattispecie in esame l'Amministrazione finanziaria, a sostegno della propria tesi, argomentava che la merce acquistata dalla ricorrente presso l'operatore poteva essere direttamente acquistata presso la società estera che era la fornitrice dei beni. Sosteneva l'Ufficio che la società emittente le fatture era risultata inadempiente agli obblighi fiscali, ovvero era una società *cartiera* che serviva solo per far risultare acquisti intracomunitari in esenzione IVA e rivendere alla ricorrente la merce con l'applicazione regolare dell'IVA. L'acquirente finale, ovvero l'odierna ricorrente, versava l'IVA alla _____, senza che questa, a sua volta, provvedesse al versamento dell'imposta incassata.

Il fenomeno evasivo riconducibile alle fatture soggettivamente inesistenti non rileva, per ciò che attiene all'utilizzatore poiché, trattandosi di fatture rappresentanti comunque operazioni oggettivamente vere, i costi in esse rappresentati sono reali, inerenti ed effettivamente sostenuti dal destinatario del documento, per cui, laddove siano certi e precisi, non vi possono essere ostacoli alla loro deducibilità sul piano fiscale. Non si può sindacare sul fatto che per il periodo in contestazione, nel totale dei ricavi dichiarati erano inseriti anche i ricavi di cui alle contestate fatture. La parte ha

 6

presentato regolare dichiarazione e pagate le relative imposte. Infatti l'Ufficio non effettua contestazioni in tal senso.

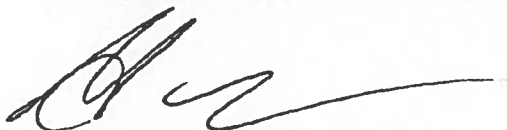
Anche la Corte di Giustizia europea (cfr. Corte Giustizia Ue, Sez. III, Pres. Rosas, Rel. Von Bahr, sent. 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, che afferma: «*Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di dedurre l'Iva pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui s'iscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia inficiata da frode all'Iva*») ha avuto modo di pronunciarsi su casi analoghi, affermando il **principio** che un'**impresa** che ha **partecipato inconsapevolmente** a un «**illecito carosello**» **non deve subirne le conseguenze** per cui le sue operazioni devono essere valutate indipendentemente dal disegno complessivo dei terzi. La giurisprudenza italiana che si è formata afferma il principio che dalle operazioni illecite realizzate dalla società a capo della catena non discende automaticamente il disconoscimento della rilevanza fiscale delle operazioni poste in essere a valle in capo a società terze.

In tal modo si dà piena attuazione al pacifico principio dettato dalla Corte di Giustizia UE, secondo cui «*il diritto alla detrazione può essere negato a un soggetto passivo solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava in un'operazione che s'iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore*».

Posto che il diniego alla detrazione dell'IVA è un'eccezione ai principi fondamentali della stessa, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare adeguatamente sulla base di elementi oggettivi che il soggetto passivo era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza che l'operazione s'iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore cedente.

Nella fattispecie in esame l'Agenzia delle Entrate si è limitata a contestare quanto risultava dal p.v.c. emesso dalla Guardia di Finanza presumendo che la ricorrente, ovvero il legale rappresentante, fosse a conoscenza della frode fiscale a monte.

Tale presunzione è stata sconfessata dal Pubblico Ministero della Procura della Repubblica di _____ con la richiesta di archiviazione del procedimento penale a carico del legale rappresentante della _____ perché non era provato che «*la _____ fosse, in ogni caso, consapevole di partecipare all'eventuale circuito fraudolento ascrivibile al soggetto fornitore*».



RGR 13228/17

In assenza di prove, dirette a dimostrare il coinvolgimento o l'assenza di buona fede dell'acquirente, il diritto alla detrazione non può essere in alcun modo negato.

Gli elementi offerti dall'Amministrazione finanziaria sulla consapevole partecipazione della società ricorrente alla frode fiscale, sono di poco rilievo perché il prezzo pagato era uguale a quello praticato dalle altre società in materia; il prezzo di rivendita non era concorrenziale con le altre società del ramo; i pagamenti erano avvenuti con regolare tracciabilità. La mancanza di un magazzino/deposito non era affatto indice di sospetto e nemmeno la circostanza che la merce partisse dalla venditrice estera per finire direttamente all'acquirente/ricorrente, poteva essere motivo di sospetto.

Dalla documentazione prodotta dalla ricorrente non emergono elementi che confermano un beneficio economico/fiscale smentendo, così, le affermazioni dell'Ufficio che non ha dimostrato il contrario. In conformità ha deciso la CTP di _____ l'annualità 2011.

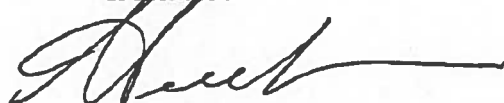
Da quanto sopra il ricorso deve essere accolto. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sez. 7^a accoglie il ricorso e condanna la convenuta alle spese di giudizio che liquida in euro 4.000,00 oltre oneri di legge.

Così deciso in Roma li 25 maggio 2018.

Il relatore



Il Presidente

