



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI AVELLINO

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	RESCIGNO	MICHELE	Presidente
<input type="checkbox"/>	TRIMONTI	GIUSEPPE	Relatore
<input type="checkbox"/>	SILVESTRI	ENZO	Giudice
<input type="checkbox"/>			



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1351/2013  
depositato il 07/10/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200241/2013 IRES-ALTRO 2007  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200241/2013 IVA-ALTRO 2007  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200241/2013 IRAP 2007  
contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**  
EUROPEAN RELAX SRL  
ZONA INDUSTRIALE VALLE UFITA 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**  
PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 1352/2013  
depositato il 07/10/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200242/2013 IRES-ALTRO 2008  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200242/2013 IVA-ALTRO 2008  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200242/2013 IRAP 2008  
contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**  
EUROPEAN RELAX SRL  
ZONA INDUSTRIALE VALLE UFITA 83040 FLUMERI AV

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1351/2013 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/09/2014 ore 10:00

N°

1192/2/15

PRONUNCIATA IL:

29 SET. 2014

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

21 DIC 2015

Il Segretario

Il Segretario della Sezione  
(Sig.ª Stefania CUCINIELLO)

SI RILASCIATA PER USO STUDIO



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1351/2013 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/09/2014 ore 10:00

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 1353/2013  
depositato il 07/10/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200281/2013 IRES-ALTRO 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200281/2013 IVA-ALTRO 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200281/2013 IRAP 2009

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

EUROPEAN RELAX SRL  
ZONA INDUSTRIALE VALLE UFITA 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 1440/2013  
depositato il 18/10/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200381 IRES-ALTRO 2007
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200381 IVA-ALTRO 2007
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200381 IRAP 2007

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

C.M.B. SRL CARPENTERIA MECCANICA BARONIA  
VIA FONDO VALLE, SNC 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 1441/2013  
depositato il 18/10/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200387 IRES-ALTRO 2008
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200387 IVA-ALTRO 2008
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200387 IRAP 2008

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

C.M.B. SRL CARPENTERIA MECCANICA BARONIA  
VIA FONDO VALLE, SNC 83040 FLUMERI AV

SI RILASCIATA PER USO STUDIO



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1351/2013 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/09/2014 ore 10:00

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 1442/2013  
depositato il 18/10/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200388 IRES-ALTRO 2009  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200388 IVA-ALTRO 2009  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200388 IRAP 2009  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

C.M.B. SRL CARPENTERIA MECCANICA BARONIA  
VIA FONDO VALLE, SNC 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 1443/2013  
depositato il 18/10/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200390 IRES-ALTRO 2010  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200390 IVA-ALTRO 2010  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030200390 IRAP 2010  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

C.M.B. SRL CARPENTERIA MECCANICA BARONIA  
VIA FONDO VALLE, SNC 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 44/2014  
depositato il 16/01/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030202288 IRES-ALTRO 2011  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030202288 IVA-ALTRO 2011  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030202288 IRAP 2011  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

C.M.B. SRL CARPENTERIA MECCANICA BARONIA  
VIA FONDO VALLE, SNC 83040 FLUMERI AV



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1351/2013 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/09/2014 ore 10:00

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 132/2014 depositato il 12/02/2014
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK03T201180/2013 IRES-ALTRO 2007
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK03T201180/2013 IVA-ALTRO 2007
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK03T201180/2013 IRAP 2007
- contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

OFFICINE LEONE S.R.L.  
CONTRADA TIERZI VIA FONDO VALLE SNC 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 133/2014 depositato il 12/02/2014
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201218/2013 IRES-ALTRO 2008
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201218/2013 IVA-ALTRO 2008
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201218/2013 IRAP 2008
- contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

OFFICINE LEONE S.R.L.  
CONTRADA TIERZI VIA FONDO VALLE SNC 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 134/2014 depositato il 12/02/2014
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201220/2013 IRES-ALTRO 2009
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201220/2013 IVA-ALTRO 2009
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201220/2013 IRAP 2009
- contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

OFFICINE LEONE S.R.L.  
CONTRADA TIERZI VIA FONDO VALLE SNC 83040 FLUMERI AV

SI RILASCIÒ PER USO STUDIO



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1351/2013 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/09/2014 ore 10:00

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 135/2014 depositato il 12/02/2014
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201223/2013 IRES-ALTRO 2010
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201223/2013 IVA-ALTRO 2010
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201223/2013 IRAP 2010
- contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

OFFICINE LEONE S.R.L.  
CONTRADA TIERZI VIA FONDO VALLE SNC 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 136/2014 depositato il 12/02/2014
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201247/2013 IRES-ALTRO 2011
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201247/2013 IVA-ALTRO 2011
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030201247/2013 IRAP 2011
- contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

OFFICINE LEONE S.R.L.  
CONTRADA TIERZI VIA FONDO VALLE SNC 83040 FLUMERI AV

**difeso da:**

PREZIOSI CLAUDIO  
VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV

- sul ricorso n. 600/2014 depositato il 28/05/2014
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502738 IRES-ALTRO 2011
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502738 IVA-ALTRO 2011
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502738 IRAP 2011
- contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

EUROPEAN RELAX SRL  
ZONA INDUSTRIALE VALLE UFITA 83040 FLUMERI AV

SI FILACCIA PER USO STUDIO



(segue)

**difeso da:**  
**PREZIOSI CLAUDIO**  
**VIA GIACOMO MATTEOTTI 22 83100 AVELLINO AV**

**SEZIONE**

**N° 2**

**REG.GENERALE**

**N° 1351/2013 (riunificato)**

**UDIENZA DEL**

**29/09/2014 ore 10:00**

SI RILASCI PER USO STUDIO

## FATTO E SVOLGIMENTO DEL RAPPORTO CONTENZIOSO

-La società C.M.B. SRL – Carpenteria Mreccanica Baronìa - ha proposto separati ricorsi avverso i seguenti avvisi di accertamento:

- 1) n. TFK03T200381/2013, anno 2007 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 2) n. TFK030200387/2013, anno 2008 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 3) n. TFK030200388/2013, anno 2009 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 4) n. TFK030200390/2013, anno 2010 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 5) n. TFK030202288/2014, anno 2011 ai fini IRES – IRAP e IVA.

Gli avvisi di accertamento impugnati trovano fondamento nella medesima verifica effettuata dalla G. di F. di Ariano Irpino il 13.02.2013, che aveva esaminato i rapporti commerciali intrattenuti dall'anno 2007 all'anno 2012 tra le società OFFICINE LEONE Srl, CMB Srl ed EUROPEAN Relax Srl.

A seguito della verifica gli agenti concludevano per la inesistenza oggettiva di operazioni di cui alla fatture indicate nel citato processo verbale di constatazione.

L'attività di P.G. avrebbe accertato l'esistenza di una frode fiscale perpetrata dalla soc. OFFICINE LEONE in concorso con le soc. EUROPEAN RELAX Srl ed CMB Srl.

In particolare, secondo i verbalizzanti EUROPEAN e CMB SRL avrebbero assunto il ruolo di mere società "cartiere", mentre l'unica società di fatto operativa sarebbe risultata la OFFICINE LEONE srl.

A sostegno degli accertamenti, gli agenti hanno addotto:

- le fatture ed i rapporti finanziari intercorsi tra le tre società evidenziano operazioni commerciali prive di valide ragioni economiche, finalizzate a conseguire indebiti risparmi d'imposta per OFFICINE LEONE Srl;
- gli accertamenti bancari avrebbero evidenziato numerose irregolarità: le prestazioni di cui alle fatture esaminate, sarebbero state onorate con pagamenti "fittizi";
- CMB non avrebbe avuto *"un'idonea organizzazione produttiva né una sede operativa, ma soltanto una sede legale nell'ambito degli spazi aziendali delle società OFFICINE LEONE SRL ed EUROPEAN RELAX SRL;*
- il contratto di fitto di azienda non risulterebbe registrato, né risulterebbero trasferite le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività. Quanto al fitto dell'impianto di verniciatura non sarebbe mai stato acquistato da CMB.
- In merito ai rapporti con EUROPEAN Relax srl, questa non avrebbe avuto merce da concedere in conto lavorazione né vi sarebbe un contratto di lavorazione con OFFICINE LEONE.



In conclusione, sarebbe emerso che *C.M.B. SRL ed EUROPEAN RELAX srl* avrebbero annotato in contabilità ufficiale fatture false emesse dai vari fornitori, al fine di procurarsi un indebito credito d'imposta ai fini IVA e costi indeducibili ai fini delle II. DD., onde consentire l'emissione di fatture di vendita nei confronti dell'unico cliente OFFICINE LEONE SRL.

Sulla scorta di tale verifica l'Agenzia delle Entrate ha contestato alla ricorrente:

- la contabilizzazione e la dichiarazione di fatture passive afferenti ad operazioni inesistenti.

La società ricorrente a fronte di tali contestazioni ha eccepito:

- infondatezza dell'accertamento per violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c.;
- sussistenza oggettiva delle operazioni contestate.

Per tali motivi, la ricorrente chiedeva l'annullamento degli atti impugnati.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio con separate memoria difensive per i rispettivi anni di accertamento e, ribadendo la legittimità e la correttezza del proprio operato, chiedeva il rigetto dei ricorsi.

La società OFFICINE LEONE SRL ha proposto ricorsi avverso i seguenti avvisi di accertamento:

- 1) n. TFK03T201180/2013, anno 2007 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 2) n. TFK030201218/2013, anno 2008 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 3) n. TFK030201220/2013, anno 2009 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 4) n. TFK030201223/2013, anno 2010 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 5) n. TFK030201247/2013, anno 2011 ai fini IRES – IRAP e IVA.

Gli avvisi di accertamento impugnati trovano fondamento nella medesima verifica effettuata dalla G. di F. di Ariano Irpino il 13.02.2013, che aveva esaminato i rapporti commerciali intrattenuti dall'anno 2007 all'anno 2012 tra le società OFFICINE LEONE Srl, CMB Srl ed EUROPEAN Relax Srl.

A seguito della verifica gli agenti concludevano per la inesistenza oggettiva di operazioni di cui alla fatture indicate nel citato processo verbale di constatazione.

I motivi degli accertamenti adottati dell'Amministrazione finanziaria sono i medesimi di quelli posti a fondamento dell'accertamento effettuato nei confronti della Officine Leone Srl.

La società ricorrente a fronte di tale contestazione ha eccepito:

- difetto di motivazione
- infondatezza dell'accertamento per violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c.;

- sussistenza oggettiva delle operazioni contestate.

Per tali motivi, la ricorrente chiedeva l'annullamento degli atti impugnati.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio con separate memoria difensive per i rispettivi anni di accertamento e, ribadendo la legittimità e la correttezza del proprio operato, chiedeva il rigetto dei ricorsi.

-La società EUROPEAN RELAX SRL ha proposto ricorsi avverso i seguenti avvisi di accertamento:

- 1) n. TFK030200241/2013, anno 2007 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 2) n. TFK030200242/2013, anno 2008 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 3) n. TFK030200281/2013, anno 2009 ai fini IRES – IRAP e IVA;
- 4) n. TFK030502738/2014, anno 2011 ai fini IRES – IRAP e IVA;

Gli avvisi di accertamento impugnati trovano fondamento nella medesima verifica effettuata dalla G. di F. di Ariano Irpino il 13.02.2013, che aveva esaminato i rapporti commerciali intrattenuti dall'anno 2007 all'anno 2012 tra le società OFFICINE LEONE Srl, CMB Srl ed EUROPEAN Relax Srl.

A seguito della verifica gli agenti concludevano per la inesistenza oggettiva di operazioni di cui alla fatture indicate nel citato processo verbale di constatazione. I motivi degli accertamenti adottati dell'Amministrazione finanziaria sono i medesimi di quelli posti a fondamento dell'accertamento effettuato nei confronti della Officine Leone Srl.

La società ricorrente a fronte di tale contestazione ha eccepito:

- difetto di motivazione
- infondatezza dell'accertamento per violazione degli artt. 2697 e 2729 c.c.;
- sussistenza oggettiva delle operazioni contestate.

Per tali motivi, la ricorrente chiedeva l'annullamento degli atti impugnati.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio con separate memoria difensive per i rispettivi anni di accertamento e, ribadendo la legittimità e la correttezza del proprio operato, chiedeva il rigetto dei ricorsi.

La Commissione, stante la connessione oggettiva determinata dall'unico verbale di constatazione e dalla medesima verifica, disponeva la riunione dei procedimenti iscritti sotto i numeri RG 1440/2013 - 1441/2013 - 1442/2013 - 1443/2013 e n. 44/2014 (proposti da CMB Srl), nr. 1351/2013 - 1352/2013 - 1353/2013 e 600/2014 (proposti da European Relax Srl) e nr. 132/2014 - 133/2014 - 134/2014 - 135/2014 e 136/2014 (proposti di Officine Leone Srl).

La causa veniva trattata alla pubblica udienza del 29 settembre 2014 e, sulle conclusioni delle parti, veniva trattenuta in decisione

#### MOTIVAZIONE

La Corte di Cassazione, nel pronunciarsi recentemente su una controversia insorta fra il fisco ed una società contribuente, ha colto l'occasione per fare finalmente chiarezza su un tema molto dibattuto e più volte affrontato anche dalla Corte di Giustizia UE.

Si tratta dell'utilizzazione, ai fini di detrazione dell'Iva sulle operazioni passive inerenti a imprese o attività autonome, di fatture fraudolentemente emesse per operazioni commerciali inesistenti.

Da ciò: il soggetto che pone in essere un'operazione passiva (acquistando un bene o un servizio nell'esercizio della propria attività di impresa o di lavoro autonomo), versa l'Iva al soggetto cedente, e così acquista a sua volta il diritto di detrarre dalla propria liquidazione periodica l'importo dell'imposta pagata.

Ma, in presenza delle cosiddette "fatture inesistenti", che ricorrono sia in caso di inesistenza oggettiva (mancanza assoluta) dell'operazione fatturata, sia in caso di sua inesistenza soggettiva (falsità di uno dei soggetti del rapporto, pur essendo il bene o il servizio entrato nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture), viene alterato lo schema applicativo dell'Iva a danno dell'Erario:

- da un lato, il cessionario del bene o del servizio viene a fruire di una detrazione non spettante;
- dall'altro, resta inevasa l'imposta relativa alla diversa operazione effettivamente posta in essere ma non fatturata.

Sia la Corte di Giustizia Europea che la Corte di Cassazione italiana hanno quindi più volte affermato che il beneficio della detrazione non è accordabile, né per il diritto comunitario né per quello nazionale, qualora l'amministrazione finanziaria possa dimostrare che esso è invocato fraudolentemente da parte del contribuente. Se del caso, cadrà poi su quest'ultimo l'onere di dimostrare ex art. 2697 c.c., comma 2 che non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad un'operazione fraudolenta (ad esempio perché ignorava senza sua colpa che il fornitore effettivo della merce o dei servizi ricevuti non era il fatturante, ma un altro soggetto).

Il punto su cui non vi era stata finora chiarezza, riguardava l'applicabilità all'ipotesi in esame della prova per presunzioni, prevista in materia di Iva all'art. 54, comma 2 del D.P.R. 633/1972. Ebbene, con la sentenza n. 23078 del 14 dicembre 2012, la Cassazione scioglie ogni dubbio in merito, statuendo che "la prova per presunzioni costituisce una prova completa", alla quale il giudice di merito può legittimamente ricorrere, anche in via

*esclusiva, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di individuare le fonti di prova, di verificarne l'attendibilità e di scegliere, tra gli elementi probatori acquisiti, quelli più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione".*

Si ritiene, insomma, del tutto legittimo il ricorso a tale strumento anche in materia di fatturazione per operazioni inesistenti. Di conseguenza, se da una valutazione complessiva degli elementi presuntivi forniti dall'amministrazione, il giudice accerti che gli stessi sono concordanti ed in grado di fornire una valida prova presuntiva, non saranno necessari ulteriori elementi probatori (come ad esempio l'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente) per dimostrare il carattere fittizio delle operazioni fatturate.

Conclude, quindi, la Corte che in tali casi verrà a ricadere sul contribuente "l'onere di fornire la prova piena in ordine all'esistenza effettiva, anche sul piano soggettivo, degli acquisti operati e documentati dalle fatture in contestazione, o circa la sua buona fede in ordine al carattere fraudolento delle operazioni a monte del proprio acquisto.

Ciò posto, è necessario esaminare preliminarmente le circostanze e gli elementi di fatto, indiziari o probatori, sui quali avrebbero trovato fondamento le conclusioni cui sono pervenuti gli agenti della G.d.F. e, quindi, l'Agenzia delle Entrate.

Nel caso sottoposto all'esame di questa Commissione, emergente dal verbale di constatazione della G.d.F., vengono rappresentati numerosi elementi, sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, che inducono ad una attenta riflessione.

Da una lettura del verbale può rilevarsi che sono stati effettuati diversi controlli incrociati sulle società Officine Leone Srl, European Relax Srl e C.M.B. Srl, di tipo contabile e sostanziale, da cui, secondo gli investigatori, sarebbero emerse diverse irregolarità nella contabilità circa le annotazioni e le registrazioni, tra cui anche l'annotazione di operazioni non corrispondenti al vero.

Gli agenti hanno sottolineato che:

- *le tre società sono amministrate dalla stessa persona.*

Dal controllo sostanziale la G.d.F. ha rilevato che

- *la European Relax Srl e la C.M.B. Srl non risulterebbero operative,*

in quanto le operazioni commerciali non risultavano collegate a valide ragioni economiche (risultavano carenti sotto l'aspetto documentale e incomprensibili sul loro contenuto).

Per quanto concerne la C.M.B. Srl, oltre ai medesimi rilievi effettuati nei confronti della European Relax Srl, gli agenti potevano rilevare che:

- *questa non possedeva una azienda autonoma con una propria organizzazione funzionale, e soprattutto, per il periodo sottoposto a verifica non aveva personale dipendente, né beni strumentali necessari per lo svolgimento dell'attività produttiva.*

Nel verbale di constatazione veniva evidenziato anche che:

- *dal controllo bancario, effettuato nei confronti delle due società European Relax Srl e C.M.B. Srl, sarebbe risultato che talune operazioni commerciali erano state onorate con pagamenti ed incassi fittizi con versamenti in contante da parte della Officine Leone Srl.*

Va evidenziato che, in presenza di tali elementi, la G.d.F. ha definito le società European Relax Srl e la C.B.M. Srl "società cartiere".

Ciò posto, va sottolineato che è notorio che il sistema delle società cartiere è un raffinato sistema fraudolento messo in piedi, in concorso con amministratori di altre società connesse, attive nel settore, al fine di consentire di lucrare guadagni illeciti attraverso lo spregiudicato ricorso a false fatturazioni per operazioni economiche inesistenti, riferite a realtà di impresa ricomprese nello stesso "gruppo", per poi "svuotare" dette società dei beni sociali sino a condurle deliberatamente al fallimento.

Trattasi di una serie di operazioni che con la locuzione "frodi carosello" vogliono identificare tutta una serie di espedienti volti a raggirare l'imposizione indiretta.

Il carosello fiscale, quindi, consiste in un circuito commerciale al cui interno si realizzano movimenti a catena solo a livello formale (di solito la merce non si sposta o i servizi non si prestano), grazie all'azione di società cartiere (società che producono solo carte) e di società filtro (che mirano a complicare l'individuazione del meccanismo fraudolento), i cui indizi forti consistono nella mancanza di presentazione delle dichiarazioni sui redditi conseguiti, magari non hanno neanche i dipendenti funzionali alla produzione o alla prestazione dei servizi oppure i mezzi che avrebbero dovuto permettere il trasporto delle merci oggetto di compravendita.

A fronte di tali contestazioni, parte ricorrente ha depositato copiosa documentazione contabile (fatture, contratti e documenti bancari) al fine di contestare le presunzioni su cui si fonderebbero gli accertamenti e provare l'autonomia e la operatività delle società ritenute dagli agenti "società cartiere". Pertanto, compete a questo giudice verificare la fondatezza degli elementi probatori forniti rispettivamente dalle parti.

In particolare, con riguardo alla CBM srl la difesa evidenzia quanto segue:

-dal bilancio depositato dalla società risulta che nel corso degli anni precedenti la stessa ha operato regolarmente con propri beni strumentali e con proprio personale dipendente;

-dal libro cespiti, dal registro dei beni strumentali, dal libro matricole e dalle denunce INAIL, risulterebbe che la società è dotata di personale dipendente, regolarmente retribuito e, quindi, risulterebbero infondate le contestazioni mosse nei confronti della stessa;

-agli atti risulta depositato il contratto di fitto di ramo di azienda, per notar Manna rep. N. 41458- Racc. 12821 dell'11.07.2006, reg.to il 18.7.2006, n. 837;

-risulta, altresì, depositato in atti il contratto di leasing per l'acquisto dell'impianto di verniciatura.

Inoltre, la società C.B.M. Srl ha depositato copia di tutta la documentazione tecnica ( progetti, concessione edilizia, contabilità dei lavori, certificazione di ultimazione lavori) relativa all'ampliamento della struttura, che ha avuto inizio nell'anno 2006 e completata nell'anno 2009.

Sul rapporto intercorso tra Officine Leone Srl e la European Relax Srl:

in confutazione delle risultanze del verbale, parte ricorrente mette in evidenza che gli agenti hanno posto a fondamento delle contestazioni un presunto contratto intercorso tra le società per la prestazioni di servizi da parte della prima in favore della seconda in mancanza di acquisto di merce per la lavorazione dei prodotti da parte di quest'ultima.

I rilievi dell'amministrazione innanzi evidenziati sono riferiti all'intero rapporto intercorso negli anni sottoposti ad accertamenti e, quindi, la valutazione di questa Commissione può riguardare tutti gli anni accertati.

Sulla scorta di tali circostanze occorre sottolineare che nelle descritte ipotesi, nonché in ogni altra che può formare oggetto di specifica valutazione, appare utile osservare che la contestazione dell'operazione commerciale, reputata non reale, deve fondarsi su argomentazioni probatorie rispettose del generale principio dell'*onus probandi* di cui all'art. 2697 c.c.. Occorre, dunque, che nel corso del procedimento tributario emergano circostanze e fatti che conducano, senza alcun dubbio, a provare la falsità del documento fiscale e la coeva inattendibilità delle scritture contabili che riportano il fatto di gestione mai verificatosi o verificatosi solo in parte.

*Ad avviso di chi scrive, l'asserita inesistenza ben può trovare la sua fonte anche in elementi indiziari forniti, secondo quanto stabilito dall'art. 2729 c.c., dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.*

Si pensi, a titolo d'esempio, ad una piccola impresa con pochi dipendenti, che, senza avvalersi di altre imprese subappaltatrici, abbia emesso fatture per la realizzazione di opere particolarmente impegnative che avrebbero oggettivamente richiesto una organizzazione di mezzi, di persone e di capitali, ben più complessa e articolata.

In detta circostanza, che potrebbe configurare o condurre anche ad una presunta inesistenza soggettiva dell'operazione, l'organizzazione aziendale non particolarmente "adeguata" costituirebbe un valido indizio idoneo a superare il vaglio della gravità, precisione e concordanza.

La giurisprudenza, in materia di onere della prova circa la fittizietà dei documenti fiscali è, invero, divisa tra un orientamento secondo cui incombe sul contribuente l'onere di dimostrare che l'operazione commerciale è stata posta in essere, ragion per cui la documentazione contabile e fiscale è veritiera, e quello, che oggi si pone come filone giurisprudenziale maggioritario, secondo cui l'*onus probandi* incombe sulla Amministrazione finanziaria.

Con una decisione favorevole al contribuente, è stato stabilito che " *La fattura, come già affermato da questa Corte, è documento idoneo a documentare un costo dell'impresa come si evince chiaramente dall'art. 21 del D.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633, in materia di I.V.A.; pertanto, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento e, quindi l'esistenza di un maggior imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere*".

Non sono mancate, comunque, come già detto, decisioni di legittimità che hanno posto in capo al contribuente accertato l'onere di dimostrare la non fittizietà dell'operazione.

Secondo la Suprema Corte, pertanto, " *In caso di contestazioni relative a fatture per operazioni inesistenti spetta, in effetti, al contribuente l'onere di dimostrare la legittimità e la correttezza delle operazioni mediante esibizione dei relativi documenti contabili* " .

Recentemente il Giudice di legittimità, nell'esercizio della sua funzione di nomofilachia, volta ad assicurare l'uniforme interpretazione delle regole di diritto, ha statuito che " *Nel caso di inesistenza di operazioni imponibili affermata all'Amministrazione finanziaria, è onere dell'Erario fornire la prova dell'inesistenza delle operazioni fatturate.*

Tuttavia, quando l'Amministrazione finanziaria ha fornito positiva prova del suo assunto, l'onere della prova dell'esistenza delle operazioni va a ricadere sul contribuente " .

Costituisce, quindi, principio consolidato quello secondo cui " Grava previamente sull'Amministrazione l'onere di fornire elementi di prova a sostegno dell'affermazione che le operazioni, oggetto delle esposte fatture, in realtà non sono state mai poste in essere".

Nell'anzidetto filone giurisprudenziale di legittimità, si inserisce anche una ricca giurisprudenza di merito.

E' stato statuito, in materia di onere della prova, che " *In caso di contestazione riguardante operazioni per operazioni inesistenti, affinché si verifichi l'inversione dell'onere della prova*

a carico del contribuente la inesistenza delle fatture deve essere certa e non presunta e, quindi, fondata su una serie di riscontri oggettivi, quali la mancanza di regolamenti finanziari, l'esame di movimentazioni bancarie, l'inesistenza di un'adeguata struttura produttiva dell'acquirente, l'inesistenza della merce", con la conseguenza che " Spetta all'Amministrazione finanziaria che adduce la falsità del documento e, quindi, l'esistenza di un maggiore imponibile provare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura, in realtà non è mai stata posta in essere".

Nel medesimo percorso argomentativo si inserisce anche la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sez. 29, secondo cui

" La nozione di operazione inesistente in ambito IVA e quale prevista dalla norma, deve necessariamente corrispondere, per esigenze di omogeneità interpretative, a quella che tale è oggettivamente e cioè all'operazione che non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura od altra documentazione.

Occorre cioè che uno dei soggetti dell'operazione, rilevante sotto il profilo fiscale, sia del tutto estraneo a detta operazione, non avendo realmente assunto la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione.

E' dunque onere dell'ufficio, in quanto accertatore, provare l'inesistenza degli anzidetti presupposti, al fine di dichiarare fiscalmente inesistente l'operazione".

Con altra interessante pronuncia è stato inoltre affermato che "Nell'ipotesi di fatture che l'Ufficio finanziario ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma all'amministrazione che adduce la falsità del documento e, dunque, l'esistenza di un maggiore imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è stata mai posta in essere".

L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire elementi probatori o indiziari del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata e, quindi, in presenza di tali elementi, grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, prova che tuttavia non potrà consistere nell'esibizione della fattura o nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, elementi che vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

Con la sentenza n. 16226/2014, la Corte di Cassazione ha affermato il principio secondo il quale nel caso in cui l'Ufficio finanziario ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, e quindi contesti l'indebita detrazione dell'IVA e/o la deduzione

dei costi, ha l'onere di fornire elementi probatori del fatto che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una società cartiera) e a quel punto passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, ma quest'ultima prova non potrà consistere nell'esibizione della fattura, nè nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

Qui, l'amministrazione finanziaria, nel contestare il fenomeno della fatturazione per operazioni oggettivamente inesistenti, ha posto in evidenza alcuni aspetti delle due società che potrebbero far ritenere che si tratti di società cartiere (soprattutto per i loro rapporti intrattenuti con società inesistenti o scomparse), le quali con una particolare organizzazione contabile avrebbero evaso le imposte attraverso operazioni commerciali inesistenti.

Tuttavia tale aspetto riguarda la verifica effettuata nei confronti della European Relax srl e della C.M.B. Srl e, pertanto, ai fini di una corretta valutazione del fenomeno "frodi carosello" vanno esaminati i rilievi mossi nei confronti delle tre società e delle operazioni sottoposte a contestazione:

Da ciò: i motivi che hanno indotto prima gli operatori della G.d.F. e poi l'Amministrazione finanziaria, sono i seguenti:

- *le tre società sono amministrate dalla stessa persona.*
- *la European Relax Srl e la C.M.B. Srl non risulterebbero operative,*
- *la C.M.B. Srl non possedeva una azienda autonoma con una propria organizzazione funzionale, e soprattutto, per il periodo sottoposto a verifica non aveva personale dipendente, né beni strumentali necessari per lo svolgimento dell'attività produttiva.*
- *dal controllo bancario, effettuato nei confronti delle due società European Relax Srl e C.M.B. Srl, sarebbe risultato che talune operazioni commerciali erano state onorate con pagamenti ed incassi fittizi con versamenti in contante da parte della Officine Leone Srl.*

Tali rilievi sono stati contestati dalle ricorrenti, che con una copiosa documentazione, ritualmente allegata ai ricorsi, fornendo la prova contraria, hanno evidenziato che:

- a) le società, ritenute cartiere, erano operative sia con una struttura ed una organizzazione propria, sia con proprio personale dipendente e sia con diversa attività produttiva, anche se collegata al settore;
- b) la European Relax srl benché inserita nel Gruppo imprenditoriale aveva personale dipendente proprio e espletava attività produttiva, tra cui anche quella della prestazione di servizi in favore della Officine Leone Srl.

Nell'ambito della verifica e da una analisi della stessa, questo giudice ha potuto rilevare che gli agenti erroneamente hanno valutato l'attività espletata in favore della ricorrente, ritenendo che fosse stata la European Relax a dare commissioni di prestazione alla ricorrente in assenza di acquisto di materie prime.

Da un riscontro contabile è invece emerso che è stata la società ricorrente ad affidare lavori di sola lavorazione di materie prime alla European Relax sr.

- c) Per quanto riguarda il rapporto con la CMB srl, va evidenziato che la stessa ha avuto una attività intensa di produzione fino all'anno 2006. A decorrere da tale data sono intervenuti lavori di ampliamento dell'opificio industriale della società, come risulta dai documenti depositati presso il comune di Flumeri ai fini della concessione edilizia. Detti lavori risultano essere stati completati dalla CMB srl, come da certificato di ultimazione dei lavori.

Sicché, questa Commissione non ha dubbi che nelle more la società CMB srl abbia potuto fittare un ramo di azienda alla Officine Leone srl ed, in particolare, il fitto dell'impianto di verniciatura, sui costi del quale i verificatori hanno fondato le contestazioni.

A tal proposito, va evidenziato che il contratto di fitto, contrariamente a quanto asserito dai verbalizzanti, risulta essere stato stipulato con atto per nota Manna dell'11.07.2006, registrato il 18.07.2006 al n. 837 ed annotato regolarmente nel registro delle imprese.

Alla luce di tali considerazioni, smentite dalla documentazione, così come non risultano provati i pagamenti fittizi da parte della ricorrente, resterebbe l'unico elemento della coincidenza per le tre società dell'amministratore.

Tale elemento non può essere ritenuto da solo una presunzione grave, precisa e concordante sufficiente per dimostrare la sussistenza di società cartiere.

Pertanto, può ritenersi che l'amministrazione finanziaria, mediante l'accertamento operato dalla G.d.F., abbia fornito elementi indiziari che, oggettivamente, data la loro infondatezza non possono assurgere ad elementi di prova ed inducono a ritenere, nel caso di specie, che le società emittenti le fatture non sono "cartiere" e, quindi, incombe sull'amministrazione l'onere di dimostrare "l'effettiva insussistenza delle operazioni contestate". Dal canto loro le ricorrenti hanno fornito prove contrarie, fondate sulla regolarità delle operazioni, sullo scambio commerciale effettivamente posto in essere e sulla regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati.

Nel caso di specie, la sussistenza di elementi di fatto, quali l'esistenza di una struttura imprenditoriale, la presenza di personale dipendente regolarmente retribuito, l'esercizio effettivo di attività produttiva, l'esistenza di rapporti commerciali intrattenuti con società terze, fanno propendere per l'inesistenza del fenomeno della frode carosello.

E tanto induce questa commissione ad analizzare i singoli rilievi mossi dall'amministrazione finanziaria nei confronti delle tre società ricorrenti e delle operazioni sottoposte a contestazione:

**-Con riguardo ai ricorsi proposti dalla C.M.B. Srl**

Alla ricorrente sono state contestate le operazioni intrattenute con le società SERVIZI ITALIA GROUP srl, SERVIZI ITALIA srl, EDILSALERNITANA srl, D.I. ALFANO AGOSTINO, IMPRESA DI COSTRUZIONI ING. ALFANO A. srl e MAVI sr., per gli anni indicati in premessa ed oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria. Ai fini della valutazione dei rapporti è fondamentale la verifica effettuata dagli agenti nei confronti di dette società, che da accurate indagini hanno potuto constatare una forte criticità in ordine all'organicità aziendale, alla mancanza di lavoratori dipendenti ed il mancato acquisto del materiale edilizio necessario per la realizzazione dei lavori.

Tanto sarebbe sufficiente per ritenere che trattasi fatturazione di operazioni inesistenti e, tuttavia, parte ricorrente ha depositato in giudizio la documentazione tecnico-contabile relativa alla costruzione ed ampliamento dell'opificio industriale in Zona industriale di Flumeri. Agli atti risulta depositato anche il certificato di ultimazione dei lavori e relazione di tecnico di parte attestante l'esecuzione dei lavori.

Ora, in presenza di lavori edilizi eseguiti come da progetto approvato e da concessione edilizia, nonché di società appaltanti che risultano non possedere i requisiti della organizzazione imprenditoriale, questa Commissione non può ritenere le fatture portate in contabilità dalla ricorrente, come documenti di contabilità aventi i requisiti formali e sostanziali previsti dalla normativa in materia.

I verbalizzanti hanno analizzato attentamente le fatture portate in detrazione dalla ricorrente, evidenziando che, da indagine effettuata presso le società emittenti fatture, è emerso che Servizitalia Srl, la Servizitalia Group Srl, Edil Salernitana Srl hanno emesso fatture per prestazione di servizi in favore della società ricorrente a fronte delle quali le società emittenti non hanno ricevuto alcun importo (accertamento bancario) e che dalla stessa fattura n. 20/2008 non risulta indicato il tipo di prestazione ed il luogo in cui queste siano state effettuate. La società Servizitalia Group Srl che risulta avere emesso fatture per prestazione di servizi, sottoposta a controllo di coerenza esterna, non ha confermato la prestazione della paventata attività.

Le contestazioni appaiono fondate anche con riguardo alle altre evidenziate dalla G.d.F. con riguardo alle operazioni dichiarate come effettuate negli anni successivi, risultando emesse per notevoli importi a fronte dei quali dette società non avrebbero ricevuto alcun corrispettivo.

In conseguenza, poiché i lavori risultano essere stati comunque eseguiti, questa Commissione non può trascurare tale fondamentale circostanza e pervenire alla conclusione di condividere e riconoscere l'assenza totale di operazione commerciale (nel caso di specie appalto dei lavori).

Va piuttosto, ribadito il principio, secondo cui *"la giurisdizione del Giudice Tributario è una giurisdizione di merito"*, che consente a questo Giudice una diversa qualificazione della fattispecie dedotta in giudizio, pertanto, pur riconoscendo l'esistenza della operazione dedotta nelle fatture in contestazione, la responsabilità della ricorrente va ricondotta nella fattispecie della fatturazione dell'operazione soggettivamente inesistente.

Tanto consente di dedurre i costi dei lavori edilizi effettuati per l'ampliamento dell'opificio industriale indicati nelle fatture, mentre non può essere detratta l'IVA.

Inoltre, con riguardo, in particolare all'anno di imposta 2011, parte ricorrente ha evidenziato che l'amministrazione finanziaria, pur riconoscendo l'errore di quantificazione, ha errato nell'indicare l'importo delle fatture emesse dalla società ALFANO, recuperando a tassazione in accertamento l'importo di € 254.666,66 di imponibile ed € 51.813,34 di IVA a fronte delle fatture annotate della CMB srl di € 195.215,00.

In conseguenza, con riguardo a detto anno di imposta possono essere dedotti i costi, mentre l'Iva non può essere detratta.

Alla luce delle considerazioni innanzi svolte, questa Commissione ritiene che le doglianze della ricorrente C.M.B. S.r.l. possano essere parzialmente accolte.

**-Con riguardo ai ricorsi proposti dalla EUROPEAN RELAX SRL,**

la Commissione rileva nel merito:

le contestazioni mosse nei confronti della società ricorrente sono:

- nell'anno 2007 la contribuente ha emesso fatture di vendita in favore della Officine Leone Srl; inoltre, ha utilizzato in contabilità fatture di acquisto dalla Blue Relax Srl di materiali e componenti per la produzione di poltrone, rivendendo il prodotto alla stessa Blue Relax srl;

- nell'anno 2008 ha portato in contabilità fatture del fornitore Blue Relax srl di materiali e componenti per la produzione di poltrone, e dalle società Edil Salernitana s.r.l., Servizi Italia s.r.l. e Officine Leone s.r.l., ritenute per operazioni inesistenti;
- nell'anno 2009 la ricorrente ha portato in contabilità fattura per operazioni inesistenti della società Impresa Costruzioni Alfano Agostino srl;
- nell'anno 2011 ha portato in contabilità e in detrazione fatture della CMB srl e della OFFICINE Raiola srl., ritenute emesse per operazioni oggettivamente inesistenti.

A fonte di tali contestazioni, la ricorrente sostiene che i materiali acquistati dalla Blue Relax srl sarebbero stati effettivamente utilizzati per la produzione, anche se le poltrone sono state vendute alla stessa società; così come sarebbero state realmente richiesti e ricevuti i servizi e le forniture dalle altre società emittenti fatture.

A tal riguardo, la Commissione tenendo ferme le considerazioni in diritto innanzi esposte, ritiene che, in assenza dei presupposti di fatto indispensabili perché possa riconoscersi la natura di società cartiera, e quindi, in assenza di presunzioni aventi carattere di circostanze gravi precise e concordanti, l'onere della prova circa la inesistenza della operazione commerciale riportata in fatture spetta all'amministrazione accertante.

Nel caso di specie, questa Commissione ritiene che la documentazione prodotta dalla ricorrente può assurgere ad elemento di prova, atteso che la circostanza dell'acquisto dei materiali e componenti per la produzione di poltrone non da prova di evasione fiscale se il prodotto finito viene venduto alla stessa fornitrice.

Dalla documentazione prodotta si evince, tra l'altro, che nell'anno 2007 a fronte di acquisti per € 367.350,00 risultano ricavi dichiarati per € 635.259,00. Nell'ambito dei componenti negativi risultano, inoltre, dichiarati costi per lavoro dipendente per importi cospicui.

Tutto ciò porta e ritenere che le operazioni in contestazioni siano state regolarmente effettuate, non potendosi giustificare una conclusione diversa.

-Con riguardo all'anno 2008, sono in contestazione i rapporti intercorsi con le società Blue Relax srl, Officine Leone Srl, Servizi Italia srl e Edilsalernitana srl.

La ricorrente sostiene che le fatture in questione trovano giustificazione in lavori di ristrutturazione del piazzale industriale ed altre opere.

Tuttavia, va evidenziato che vi è consulenza tecnica di parte con cui è asseverata la realizzazione dei lavori di sistemazione del piazzale dell'opificio industriale della ricorrente e, in assenza di contestazione a tal riguardo, non è dubitarsi sulla

esecuzione di tali lavori e, quindi, che rispetto agli stessi siano stati sostenuti costi.

Va però tenuto in considerazione che le ditte innanzi elencate risultavano a seguito di controllo esterno, come già evidenziato a proposito del rapporto intercorso con la CMB srl, presentavano notevoli criticità, è pertanto questa commissione ritiene che, anche in questo caso trattasi di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente.

Tanto induce a ritenere che i costi portati in fatture emesse dalle ditte Servizi Italia srl e Edilsalernitana srl possono essere dedotti, mentre l'IVA non va detratta.

Possono essere ritenute, invece, come regolarmente emesse le fatture della Blue Relax Srl, e quelle della Officine Leone Srl.

-Con riguardo all'anno 2010, questa Commissione ritiene non credibile che a fronte di una fattura di fornitura della OFFICINE Raiola srl dell'importo di € 499.200,00 del 30/10/2010 sia intervenuto il 14.12.2010 atto di transazione con cui "per sopraggiunte difficoltà dovute alla carenza di commesse" (a distanza di circa 45 giorni dall'acquisto) si riduce il credito ad € 279.200,00 mediante un pagamento rateale di effetti cambiari mensili di € 10.000,00 ciascuno.

A tal proposito, si evidenzia che le copie degli effetti cambiari allegati a tale transazione non risultano essere stati messi all'incasso, né vi è quietanza e né vi è documento di data certa che possa provare tale circostanza.

Alla luce delle considerazioni innanzi svolte, le doglianze della società ricorrente possono essere accolte parzialmente, per quanto di ragione e nei limiti innanzi indicati.

Ora, questo giudice ritiene di potere affrontare anche la questione dell'entità delle sanzioni.

A parere del Collegio, le società ricorrenti possono ottenere la riduzione delle sanzioni al minimo, essendo nel caso di specie manifesta la sproporzione delle stesse rispetto all'entità del tributo e, ad affermarlo è la Corte di Cassazione con la sentenza 8722/13 depositata il 10 aprile 2013.

Inoltre, le sanzioni possono essere ridotte in ragione della metà del minimo in applicazione dell'articolo 7 comma 4 del Dlgs 472/97.

In base a tale disposizione, qualora ricorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

Quanto innanzi ha trovato conferma nell'orientamento della Corte di Giustizia, secondo la quale le Amministrazioni degli Stati membri hanno diritto a recuperare i tributi evasi e ad

applicare le relative sanzioni purché non ne derivi un'evidente sproporzione, potendo addirittura scaturire un indebito arricchimento da parte dello Stato che pretenda l'imposta sia dal fornitore che dal cessionario (nei confronti di quest'ultimo sotto forma di negazione alla detrazione).

I giudici di legittimità hanno, tra l'altro, precisato che la riduzione delle sanzioni prevista nel citato articolo 7 si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, a ogni genere di sanzioni e, dunque, anche nel caso della *frode carosello*.

Nella stessa sentenza, è stato, peraltro, riconosciuto che la valutazione delle circostanze eccezionali (che rendono manifesta la sproporzione) è riservata esclusivamente al giudice di merito.

Nel caso di specie, le eccezionali circostanze, che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, risultano del tutto evidenti.

Discende che le sanzioni, ai sensi dell'art. 7 comma 4 del D. Lgs. n. 472/97, devono essere ridotte fino alla metà del minimo.

Ciò posto, va precisato che l'Agenzia delle Entrate fa rilevare che la risoluzione n.56 del 6.3.2009 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, che richiama quanto stabilito dai giudici della Corte di Giustizia Europea nella sentenza *Ecotrade* relativamente al riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta in ipotesi di constatazione di una violazione del regime contabile del *reverse charge* che comporti l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti contestualmente all'accertamento del debito, per cui, al fine di evitare una duplicazione d'imposta, ha ritenuto applicabile la sanzione pari al 100% dell'imposta di cui all'art.6, comma 9 bis, del D.Lgs. n. 471/1997 ( la sanzione minima di maggiore importo fra tutti le annualità accertate), con un aumento del 20% ai sensi dell'art. 12, comma 3 D.Lgs. n. 472/97 ed aumento del 25% ai sensi dell'art. 12, commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 472/97.

Questa Commissione ritiene pertanto che le sanzioni si debbano rideterminare tenendo conto della riduzione alla metà del minimo, secondo le modalità come innanzi precisate.

Data la controvertibilità della materia trattata, le spese di giudizio possono essere interamente compensate, anche in considerazione della complessità della materia del contendere.

#### PER QUESTI MOTIVI

La Commissione, definitivamente pronunciando sui ricorsi, così provvede:

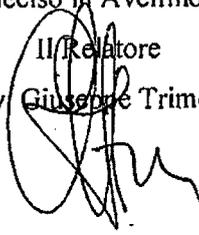
-accoglie, per quanto di ragione e come da motivazione, parzialmente i ricorsi della CMB Srl e dichiara deducibili i costi e non detraibile l'IVA;

- Accoglie parzialmente il ricorso proposto dalla CMB srl con riferimento all'anno 2011 e riduce l'imponibile riferito alle fatture emesse dalla ditta Alfano, rideterminandolo in € 195.215,00, e, per l'effetto, deducibili i soli costi;
- accoglie i ricorsi proposti dalla Officine Leonè Srl;
- accoglie parzialmente, per quanto di ragione e nei limiti indicati in motivazione, i ricorsi proposti dalla European Relax srl;
- dichiara dovute dalle ditte CMB srl e European Relax srl, in favore dell'amministrazione finanziaria, le sanzioni per gli anni oggetto degli accertamenti, ridotte al 50% del minimo, come in motivazione;
- onera l'Agenzia delle Entrate di rideterminare le imposte e le sanzioni, come da motivazione.

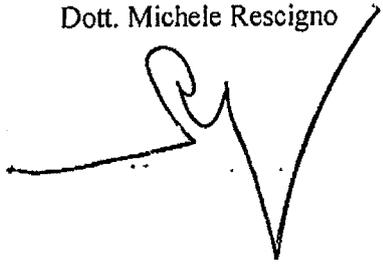
**Compensa interamente le spese tra le parti.**

Così deciso in Avellino il 29 settembre 2014

Il Relatore  
Avv. Giuseppe Trimonti



Il Presidente  
Dott. Michele Rescigno



SI RILASCIATA PER USO STUDIO