

Corte di giustizia tributaria di secondo grado Campania Napoli, Sez. XVIII, Sent., (data ud. 08/05/2023) 08/06/2023, n. 3653

FALLIMENTO › *Revocatoria fallimentare* › (*scienza dell'insolvenza*)

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › *Contenzioso e processo tributario*

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › *Avviso di accertamento*

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA CAMPANIA

DICIOTTESIMA SEZIONE

riunita in udienza il 03/04/2023 alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

VERRUSIO MARIO, - Presidente e Relatore

D'URSO BRUNO, - Giudice

DE SIMONE DANILO, - Giudice

in data 08/05/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6294/2022 depositato il 18/11/2022

proposto da

(...) Srl - (...) Difeso da

(...)

Rappresentato da (...)

Rappresentante difeso da

(...) ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Napoli

elettivamente domiciliato presso dp.1napoli@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 3710/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale NAPOLI sez. 7 e pubblicata il 23/03/2022 Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO 2017 a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti: Omissis

Ricorrente/Appellante: si riporta agli atti

Resistente/Appellato: si riporta agli atti Visto e letto l'appello di (...) srl; Letta la sentenza appellata; Visto e letto l'atto di costituzione in questo grado dell'Agenzia delle Entrate (AdE); Visti e letti tutti gli atti e documenti presenti ed acquisiti ai fascicoli;

Trattata la controversia come da verbale di udienza alla udienza del 3 aprile 2023 e, dopo aver esaminato ed ordinato le questioni alla susseguente CdC, riservata in decisione ex art. 35 D.Lgs. n. 546 del 1992, e la decisione presa alla CdC dell'8 maggio 2023;

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

premesso

-che la presente sentenza è redatta ai sensi del combinato disposto ex [art. 1](#) co. 2 [D.Lgs. n. 546 del 1992](#) e [132 c.p.c.](#) nonché [art. 36](#) co. 2 [D.Lgs. n. 546 del 1992](#);

rilevato

-che oggetto della controversia è l'avviso di accertamento con il quale l'AdE, per il periodo 2017, recuperava un'IVA dovuta pari ad Euro 901.758,42 su cessioni trattate come non imponibili ai sensi della lett. c) dell'[art. 8 D.P.R. n. 633 del 1972](#) in favore di cessionari dichiaratisi esportatori abituali, ma ritenuti dall'AdE o non aventi i requisiti di esportatore abituale o mere cartiere;

-che in particolare, in avviso, l'AdE -dopo aver premesso in fatto che la (...) srl (pag. 3 avviso) "nell'anno 2017, nel registro protocollo delle dichiarazioni emesse o ricevute ha annotato le comunicazioni (correttamente inoltrate dalle emittenti all'Agenzia delle Entrate) ricevute da quattro soggetti specificamente indicati ed aver evidenziato gli elementi per i quali riteneva che i detti soggetti non fossero esportatori abituali ed erano risultati inseriti in un sistema di frode, per cui le operazioni erano da (pag. 5) "riqualificare, sotto il profilo territoriale, gli scambi commerciali intrattenuti dalla (...) con i quattro clienti nel 2017 come cessioni nazionali cui applicare l'IVA che avrebbe dovuto essere esposta in fattura"-articolava la sua pretesa nei seguenti termini (pag. 6 avviso): "La prassi accertativa, confortata da giurisprudenza oramai consolidata della S.C., ha sostanziato il principio per cui nel caso di cessioni di beni asseritamente destinati all'esportazione, la non imponibilità ai fini IVA è subordinata alla dichiarazione scritta di responsabilità del cessionario sulla destinazione del bene fuori del territorio comunitario ed al possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dall'[art. 8](#) del [D.P.R. n. 633 del 1972](#). La stessa viene meno ove si accerti che i beni non siano stati effettivamente esportati e che tale dichiarazione sia ideologicamente falsa, con la conseguenza che il cedente deve assolvere successivamente l'imposta su tali beni, salvo che risulti provato che egli abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione effettuata non fosse parte di una frode (cfr. [Cass. 31117 del 29/12/2017](#)). Anche la giurisprudenza comunitaria impone di negare benefici ed esenzioni se il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un'evasione d'imposta (Corte di Giustizia Europea, 18/12/2014, sentenza (...)). Pertanto, principio immanente espresso dalla giurisprudenza è che il fornitore deve dimostrare di aver adottato tutte le misure idonee e ragionevoli per provare il proprio non coinvolgimento nell'operazione illecita. Nella fattispecie in esame, la (...) ha solo dichiaratamente assunto tutte le precauzioni per esser certa che gli acquirenti operassero a buon diritto in regime di esportazione: sono state rinvenute, infatti, mail in cui si sollecitano i clienti ad inoltrare la documentazione idonea a comprovare lo status di esportatore, in mancanza della quale non si sarebbe proceduto alla fatturazione in esenzione. Lo stesso signor (...), dipendente della (...), ha dichiarato che l'azienda monitora clienti e fornitori mediante l'interrogazione della banca dati "(...)" e, ai clienti che vogliono la fatturazione con titolo di non imponibilità, viene richiesta la visura camerale, il bilancio e le dichiarazioni fiscali. Eppure ha effettuato cessioni con titolo di non imponibilità a soggetti coinvolti in frodi IVA, che non presentano dichiarazioni e quando lo fanno non espongono dati attestanti l'effettuazione di cessioni all'esportazione, ma solo operazioni imponibili. Se la (...) avesse davvero monitorato i clienti menzionati avrebbe avuto tutti gli elementi per desumere che non esistevano le condizioni di non imponibilità, a prescindere dalla dichiarazione d'intento ricevuta."; -che la società contribuente impugnava il detto avviso innanzi alla competente CTP, denunciando sostanzialmente di aver proceduto alle cessioni solo a seguito del ricevimento della

lettera di intenti e della prova dell'avvenuta trasmissione di questa all'AdE, così come richiesto e ritenuto sufficiente dal [D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175](#), e di aver comunque monitorato prima delle operazioni, per quanto esigibile, i clienti;

-che la CTP rigettava il ricorso conformandosi all'avviso affermando: "Se la (...) avesse davvero monitorato i clienti menzionati, avrebbe avuto tutti gli elementi per desumere che non esistevano le condizioni di non imponibilità, nonostante la dichiarazione d'intento ricevuta".

-che la società appella e ripropone, in relazione alla sentenza appellata, le stesse questioni rigettate, deducendo in sintesi:

passim e in particolare sub motivo 1 (pag.4-10 appello): "1. Illegittimità della pronuncia nonché dell'avviso di accertamento per violazione dell'[art. 8](#), comma II, del [D.P.R. n. 633 del 1972](#). Buona fede del contribuente in relazione agli obblighi di verifica concernenti il cessionario ", con il quale rieccepiva l'assenza di qualsiasi onere ulteriore alla verifica della dichiarazione di intenti e della relativa trasmissione all'AdE alla stregua della normativa introdotta dal [D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175](#);

passim e in particolare sub motivo 2 (pag. 10-13 appello): "2. Illegittimità della pronuncia nonché dell'avviso di accertamento per violazione degli [artt. 2697 c.c.](#), 54 [D.P.R. n. 633 del 1972](#) e 7, comma 5-bis, del [D.Lgs. n. 546 del 1992](#) in relazione alla mancata prova da parte dell'Ufficio della conoscenza o conoscibilità da parte della ricorrente della frode iva perpetrata dal suo contraente", con il quale rieccepiva l'assenza di prova sulla conoscenza o conoscibilità della partecipazione alla frode; passim e in particolare sub motivo 3 (pag. 13-15 appello): "3. Illegittimità della pronuncia nonché dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate alla luce delle risultanze degli atti di causa: onere della prova fornito dal contribuente ", con il quale ribadiva la prudenza nell'effettuare le cessioni monitorando i clienti prima delle operazioni, secondo quanto richiedibile, ed in particolare attraverso le visure camerali;

-che l'AdE resiste, sottolineando, mediante una ricapitolazione della vicenda sulla base degli elementi anche di pvc, che la contribuente sarebbe stata in grado di riconoscere la non sussistenza delle condizioni per l'emissione delle fatture in esenzione in capo ai soggetti clienti;

ritenuto

-che l'appello vada accolto per i motivi sub (...) e (...), assorbito il motivo sub (...);

-che il primo motivo di appello pone la seguente questione: se, a seguito della introduzione dell'obbligo di trasmissione all'AdE della dichiarazione di intenti a carico del cessionario ex [art. 20](#), commi 1, lettere a) e b) e 3 [D.Lgs. n. 175 del 2014](#), con decorrenza dal 1 gennaio 2015, vi sia onere a carico del fornitore di ulteriori indagini sulla operatività e sulle condizioni del cessionario in presenza di questa e della prova della trasmissione e, in caso affermativo, la portata di tale onere;

-che innanzitutto va chiarito che la pretesa dell'AdE -così come articolata in avviso, giusta quanto si è innanzi riferito- è fondata sull'omissione di attività di monitoraggio dei clienti e non sulla deduzione e prova della consapevolezza di partecipazione ad una frode ovvero di porre in essere operazioni soggettivamente inesistenti, che in materia renderebbero immediatamente soggetta la operazione ad IVA; -che dunque la questione riguarda l'onere probatorio;

-che nel caso è pacifico e non contestato che la (...) ha proceduto alle cessioni in favore dei soggetti indicati solo dopo aver ricevuto la lettera di intenti inviata all'AdE con la prova del relativo protocollo, come pure è pacifico -perché detto in accertamento ("correttamente inoltrate dalle emittenti all'Agenzia delle Entrate" v. pag. 3 avviso di accertamento)- che ciascuno dei cessionari aveva puntualmente adempiuto idoneamente alla trasmissione all'AdE della lettera di intenti;

-che in simile situazione vi è la condizione formale per le cessioni a cui -a parere del Collegio, per la sua rilevanza sostanziale nei termini di cui si dirà- non segue alcun onere ulteriore a carico del cedente;

-che invero la necessaria previa trasmissione all'AdE della lettera di intenti è proprio lo strumento - coerente con il diritto della Unione- per prevenire abusi o frodi, essendo l'AdE immediatamente messa in condizioni di provvedere a tutti i controlli direttamente sul cessionario, e funzionalizzata proprio ad escludere un onere ulteriore a carico dei cedenti, che si porrebbe come ostacolo alla circolazione dei beni all'interno o all'esterno dell'Unione e dunque al funzionamento di una economia di mercato "fortemente competitiva" (che è finalità della Unione, cfr. art. 3 TUE);

-che, infatti, prevedere un onere ulteriore di informazione a carico della cedente significa di fatto limitare la libera e pronta circolazione dei beni all'interno dell'Unione o verso l'esterno, rendendo diffidenti gli operatori a tali operazioni e così ponendo un ostacolo al corretto funzionamento innanzitutto del mercato unionale che si vuole fortemente competitivo;

-che nel giusto equilibrio tra l'evitare frodi e consentire la più ampia e libera circolazione, senza ostacoli, all'interno dell'unione o fuori della unione, il legislatore italiano ha scelto lo strumento (razionale e ragionevole e congruo) della preventiva notifica dell'intento all'amministrazione finanziaria, che ha così tutti i tempi e gli strumenti per prevenire le frodi;

-che, invero, nel contesto dell'Unione per i tributi propri e quelli armonizzati, il ruolo dell'Amministrazione finanziaria degli Stati membri non è tanto quello di reprimere ex post, quanto piuttosto quello di prevenire;

-che in sostanza la previsione introdotta dal 2015 della preventiva notifica all'Amministrazione Finanziaria (che trova la sua ratio oggettiva in considerazione del mutato quadro delle relazioni economiche, sia sotto il profilo della intensificazione degli scambi che della loro velocità all'interno del mercato anche in internazionale che della "nuova logistica", rese possibili dal digitale) è esattamente quella di escludere un "rimprovero" successivo al cedente, per il caso di omissioni ovvero di frodi che risultano a valle della operazione, come nel caso, al fine di tranquillizzare gli operatori ed evitare ostacoli di fatto al funzionamento del mercato ""fortemente competitivo";

-che in sostanza è errato il principio applicato dall'AdE, e recepito acriticamente dal Giudice di primo grado (che -come si è visto- ha finito con il ripetere addirittura letteralmente le stesse medesime conclusioni dell'AdE in accertamento), secondo cui nel caso in cui sia provata la cd. "falsità ideologica" della dichiarazione di intenti, cioè la sua preordinazione alla frode, "...il fornitore deve dimostrare di aver adottato tutte le misure idonee e ragionevoli per provare il proprio non coinvolgimento nell'operazione illecita";

-che invero quel principio si è formato in relazione a fattispecie in cui era sufficiente la sola dichiarazione del cessionario, senza la trasmissione all'AdE, per le quali l'operatore, in linea con un principio generale di buona fede, aveva l'onere di accertarsi della "credibilità" della dichiarazione di intenti, sia pure senza mezzi straordinari ma di ordinaria prudenza;

-che invece nel mutato quadro normativo l'operatore ha diritto di presumere, in presenza della dichiarazione di intenti regolarmente trasmessa, la credibilità fiscale del cessionario, senza che sia necessario qualsiasi ulteriore adempimento o indagine, essendo onere dell'amministrazione finanziaria attivarsi tempestivamente per prevenire la frode anche impedendo la operazione, mediante la sospensione del cessionario dagli esportatori abituali;

-che quindi la conclusione di accertamento, recepita dal Giudice di primo grado, è in difformità alla legge, richiedendo un onere di comportamento aggiuntivo a carico del cedente, sicché qualsiasi considerazione sul se siano stati posti in essere comportamenti, e sui mezzi adoperati, dalla contribuente per accertarsi della credibilità delle controparti è in definitiva decentrato, perché il contribuente non aveva alcun onere ulteriore neppure minimo ed in particolare quello di accertarsi della credibilità fiscale del contraente;

-che del resto la stessa Giurisprudenza della Unione è costante, sia pure nel diverso caso della

detrazione IVA su operazioni di acquisto, nel ritenere che non si possa esigere dal contribuente verifiche che non gli incombono, e a maggior ragione nel caso in cui proprio la normativa interna preveda, in presenza di determinate condizioni formali, la presunzione di operatività e credibilità fiscale del soggetto;

-che insomma è errata proprio la normativa che esplica in avviso l'AdE laddove afferma, riguardo alla dichiarazione trasmessa, che (pag. 6 avviso) "Tale dichiarazione ha natura sostanziale sia per l'esportatore che per il fornitore, il quale, al ricevere della dichiarazione, può emettere fatture senza applicazione d'IVA, usando la diligenza minima per assicurarsi l'effettivo status di esportatore del cliente.": la dichiarazione trasmessa è appunto sostanziale e proprio per questo l'operatore non deve assicurarsi dell'effettivo status di esportatore del cliente;

-che ciò non significa che l'operatore cedente (nella specie (...)) non abbia obbligo -laddove sia, anche aliunde, a conoscenza di condizioni di esclusione per operazioni esenti o di inoperatività del soggetto cessionario- di non porre in essere l'operazione, ma semplicemente che, in assenza di tale conoscenza, non è onerato a ricercare ulteriori elementi per la verifica;

-che in sostanza l'AdE non può limitarsi più, nel caso di operazioni esenti, a dedurre elementi di natura cartiera della cessionaria ovvero di esclusione di esportatore abituale del soggetto cessionario ed elementi che inducono a ritenere che con minima diligenza il cedente avrebbe dovuto sapere di inserirsi in una frode, ma deve, alla luce del mutato quadro normativo, dedurre prima in accertamento il concreto coinvolgimento nella frode (anche in termini di conoscenza, che di per sé è partecipazione alla frode) con il cedente e poi provare e dimostrare, anche in via indiziaria (con gravità precisione e concordanza), con elementi oggettivi la conoscenza, al momento delle operazioni, da parte dell'operatore cedente della (partecipazione alla) frode;

-che in altri termini nella fattispecie che occupa, all'AdE non è sufficiente dimostrare che il contribuente avrebbe dovuto sapere utilizzando minima diligenza, ma occorre dimostrare che sapeva; - che infatti la presenza della dichiarazione di intenti trasmessa pone in termini oggettivi il cedente nella oggettiva presunzione della affidabilità fiscale del cessionario;

-che a fronte di tale presunzione consegue esattamente l'onere dell'AdE di dedurre come causale in accertamento e poi dimostrare con prove oggettive, anche indiziarie, che il cedente era in possesso - prima della operazione- di altri elementi per presumere oggettivamente la inaffidabilità (fiscale) o che abbia, conoscendo lo stato del cessionario, partecipato alla frode e non solo che avrebbe potuto procurarsi secondo diligenza anche minima, come nella fattispecie contestato in accertamento e giudicato dalla sentenza appellata;

-che invero l'AdE, in accertamento, non contesta alla (...) che questa fosse a conoscenza della fittizietà fiscale dei cessionari o dell'assenza di condizioni di esportatore abituale ovvero che partecipasse alla frode, ma solo che un monitoraggio ordinario avrebbe consentito di rilevare la non sussistenza delle condizioni di non imponibilità;

-che, dunque, nei termini causali prospettati di mero comportamento non diligente il primo motivo di appello va accolto;

-che restano assorbite le questioni sulla diligenza pure agitate dalla contribuente per dimostrare la sua buona fede nell'aver posto in essere quanto richiedibile per accertarsi della credibilità fiscale delle controparti, di cui al terzo motivo di appello;

-che vanno esaminate, benché non direttamente pertinenti alla causale dedotta in avviso di accertamento, le ampie difese giudiziali dell'AdE tese a sostenere, aggiustando sostanzialmente il tiro, e a dimostrare che la società "non poteva non sapere" prima o partecipasse alla frode;

-che sul punto, va ricordato che l'avviso di accertamento costituisce la delimitazione della pretesa dell'AdE in termini di causale e di petitum, sicché, laddove l'AdE contesti la mancanza di diligenza

nell'accertarsi della credibilità fiscale ("avrebbe potuto conoscere" con il monitoraggio:

questa, si ricorda è la ragione della ripresa condivisa dalla sentenza di primo grado: "Se la (...) avesse davvero monitorato i clienti menzionati avrebbe avuto tutti gli elementi per desumere che non esistevano le condizioni di non imponibilità, a prescindere dalla dichiarazione d'intento ricevuta", la cognizione del Giudice, ancorché di pieno merito, dovrebbe arrestarsi a giudicare su questa non potendo -né autonomamente né su sollecitazione della parte pubblica- estendersi a verificare se dagli atti giudiziali sia possibile ipotizzare la diretta conoscenza della frode o della partecipazione alla stessa ("conosceva" o "non poteva non conoscere"), che costituiscono prospettazioni fattuali ontologicamente diverse e non mere precisazioni;

-che invero la Suprema Corte è maggioritaria nell'affermare che (dalle più risalenti: [Cass. 13/11/2008, n. 27065](#), conf.: 20/04/2016, n. 7927, 19 novembre 2020 n. 26341): " Il processo tributario, strutturato come un giudizio di impugnazione dell'atto impositivo emesso dall'Amministrazione finanziaria, non consente di far valere per la prima volta in giudizio, ed a maggior ragione in appello, un fatto costitutivo della pretesa tributaria (e cioè la cd "causa petendi") che non sia già stato assunto a suo fondamento fin dall'avviso di accertamento " con la conseguenza che non potrebbe mutarsi la causa petendi da scarsa diligenza a conoscenza diretta o partecipazione, costituendo appunto una mutatio; -che invero la diretta conoscenza o il "non poteva non sapere" costituisce una contestazione di un fatto totalmente diverso, ossia di partecipazione alla frode, da quello contestato e non può essere ricondotto ad una mera qualificazione giuridica o precisazione del fatto contestato;

-che tuttavia il Collegio ritiene che il riferito tralaticio maggioritario orientamento debba ritenersi superato alla stregua del co. 5 bis all'[art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992](#), introdotto dalla [L. n. 130 del 2022](#), che certamente, privo di novità, costituisce mera ricognizione dei principi assestatisi nella Giurisprudenza di legittimità di cui valorizza il principio che attribuisce al giudizio tributario natura di giudizio di merito;

-che tale valorizzazione -evidente nella locuzioni "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio ..." - implica la rivalutazione di quella giurisprudenza di legittimità, assolutamente minoritaria fino ad oggi, secondo cui il Giudice deve verificare la fondatezza della pretesa sulla base di tutti gli elementi rifluiti ammissibilmente nel giudizio, in relazione alla concreta violazione contestata, che nella specie è la contestazione del fatto di non aver sottoposto ad esenzione IVA operazioni invece soggette ad IVA per carenza di legittimazione soggettiva del cessionario; -che non si può discorrere di overruling ovvero di innovazione, perché l'orientamento, per quanto minoritario, è già presente ed insito nella giurisprudenza e nell'ordinamento;

-che pertanto la deduzione in sede giudiziale della diversa causale della conoscenza o partecipazione alla frode, non costituisce una emendatio, rimanendo sempre lo stesso fatto costitutivo della pretesa erariale -la non esenzione delle operazioni concretamente contestate, ma mera precisazione; -che quindi occorre esaminare le deduzioni e prove offerte dall'AdE in sede giudiziale e correlativamente affrontare il secondo motivo di appello, che appunto lamenta la mancanza di prova della conoscenza (o partecipazione) alla frode da parte della contribuente;

-che nel caso va precisato che l'onere della prova compete alla Amministrazione, che appunto disconosce le operazioni, compiute in presenza delle condizioni formali richieste e sulla legittima presunzione della affidabilità fiscale dei cessionari, come non esenti;

-che nel caso gli elementi segnalati in accertamento e quelli emergenti dal pvc non risultano tali -a parere del Collegio- da far presumere, con gravità precisione e concordanza, la conoscenza o il coinvolgimento nella frode della (...);

-che, invero, venendo al vaglio critico del materiale probatorio in atti -sostanzialmente il pvc della GdF del 6 maggio 2019, posto a base dell'accertamento impugnato, presente agli atti per averlo depositato

l'AdE in primo grado ma senza gli allegati richiamati- correlato a quanto dedotto in accertamento e introdotto in giudizio nelle difese dall'AdE, sono quattro gli operatori cessionari di cui sono contestate le operazioni, precedentemente:

1. (...) S.r.l.
2. (...) S.r.l.s.
3. (...) S.r.l.s.
4. (...) S.r.l.s.

-che gli elementi dedotti in accertamento attengono:

- comuni per tutti e quattro gli operatori:

"Il riscontro sul sistema informativo WebAT, in merito allo status di esportatore abituale e/o operatore assimilato degli elencati soggetti economici, ha però dato esito negativo"; vaglio critico: tale elemento - che non poteva essere proprio a conoscenza della appellante- non può essere considerato fatto noto da mettere a base di presunzione di conoscenza della contribuente: è estraneo ad una sequenza di inferenza logica in assoluto, ed anzi comprova unicamente, secondo sequenza logica, l'inadempimento della Amministrazione Finanziaria al suo onere di monitoraggio tempestivo;

"Nel corso dell'istruttoria i finanziari, in relazione ai rapporti economici intercorsi con i clienti menzionati, hanno raccolto le dichiarazioni del legale rappresentante della Parte, signora (...), e del signor (...), dipendente con mansioni di addetto alla gestione commerciale delle vendite e degli acquisti. La prima ha dichiarato, in buona sostanza, di non occuparsi dei rapporti commerciali con clienti e fornitori. Il secondo ha dichiarato che la (...), dal 2018, non ha più rapporti commerciali con tali clienti. Ha riferito, inoltre, che l'azienda monitora clienti e fornitori mediante l'interrogazione della banca dati "(...)". Ai clienti che chiedono la fatturazione con titolo di non imponibilità viene richiesta la visura camerale, il bilancio e le dichiarazioni fiscali. Il signor (...), in qualità di referente della (...), non ha però fornito riscontro del monitoraggio eseguito."; vaglio critico: tali elementi sono privi di qualsiasi rilievo per una sequenza di inferenza logica dal noto all'ignoto (conoscenza della inoperatività ovvero della insussistenza delle condizioni di esportatore abituale dei cessionari), il primo perché riguarda la organizzazione aziendale propria (ben potendo l'amministratore non occuparsi direttamente dei rapporti commerciali); il secondo, ossia la mancanza di sufficienti controlli, come si è detto, perché non vi è alcun onere aggiuntivo in presenza della dichiarazione di intenti trasmessa;

- elementi dedotti in accertamento riguardo ciascun operatore cessionario:

1. (...) S.r.l.

"L'analisi della documentazione rappresentativa dei rapporti di fornitura e le informazioni acquisite hanno evidenziato alcune anomalie:

- (...) risultata coinvolta in sistemi fraudolenti in cui si è interposta tra fornitore e cliente reale acquistando beni in regime di non imponibilità previa emissione di "dichiarazioni d'intento".
- Le fatture accompagnatorie e i d.d.t. non riportano gli estremi del vettore e del mezzo di trasporto né la firma del conducente. Spesso manca la data del trasporto.
- Molti dei d.d.t., benché richiesti, non sono stati esibiti.
- (...) priva di una struttura operativa e di disponibilità patrimoniale.
- Non riveste lo status di esportatore abituale, atteso che in Anagrafe Tributaria non sono presenti comunicazioni relative ad operazioni che concorrono alla formazione del plafond.
- Non ha presentato le dichiarazioni fiscali per il 2017.
- Ha indicato, nelle dichiarazioni di intento rese alla (...), di aver effettuato cessioni intracomunitarie ai

fini della formazione del plafond.

- La scheda contabile del cliente chiude con un valore negativo. Ciò significa che le somme complessivamente incassate dal cliente superano gli importi complessivamente fatturati."; Vaglio critico: Ad eccezione della incompletezza delle fatture accompagnatorie e dei DDT e della mancata esibizione di DDT (sui quali elementi, essendo comuni ai rapporti anche con altri cessionari si tornerà di seguito), tutti gli elementi riguardano notizie in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, inidonee ad essere posta a fondamento della inferenza logica verso la conoscenza della contribuente, ed anzi ribadiscono l'inadempimento della stessa A.F. in presenza di omesse dichiarazioni e risultanze all'anagrafe e banche dati di assenza di status di esportatore e dichiarazione falsa di cessione intracomunitarie non risultanti;

2. (...) S.r.l.s.:

"Sussistono circostanze che inducono a dubitare in maniera inequivoca sull'affidabilità del soggetto come cliente:

- La (...) non ha mai avuto personale dipendente.
- Nel corso dell'istruttoria sono stati richiesti molti d.d.t. connessi alle cessioni (...) - (...), mai presentati dalla parte.
- Presso la sede operativa della (...) non vi sono attività commerciali.
- La (...) non ha una struttura operativa e disponibilità patrimoniale.
- Non ha presentato dichiarazioni fiscali per l'anno 2017.
- Non ha versato imposte.

La scheda contabile del cliente chiude con un valore negativo. Ciò significa che le somme complessivamente incassate dal cliente superano gli importi complessivamente fatturati. All'atto dell'accesso condotto dai militari presso la (...), il legale rappresentante è stato invitato ad esibire le scritture contabili obbligatorie. L'invito è rimasto disatteso." Vaglio critico: Anche in questo caso tutti gli elementi indicati (salvo i DDT, sui quali si ci intratterrà di seguito) sono di esclusiva conoscenza della Amministrazione Finanziaria o fatti interni alla (...) s.r.l.s, inidonei ad essere posti a fatto noto per la inferenza logica alla conoscenza della contribuente; l'unico fatto riferibile alla (...) è la risultanza della scheda contabile, per la quale questa avrebbe incassato somme superiori a quelle fatturate al cessionario, il che però non induce a ritenere affatto che fosse a conoscenza della non operatività ovvero della assenza di condizioni per essere esportatore abituale, rilevando semmai una evasione (però non contestata) ovvero proprio una continuità di rapporti del dare ed avere (la scheda contabile questo rappresenta) che induce il fornitore a ritenere la esistenza della controparte; peraltro neppure risultano allegate le schede contabili per una verifica critica di ciò che rappresentano e dei tempi di formazione, atteso che non risultano prodotti in giudizio gli allegati al pvc;

3. (...) S.r.l.s.

"L'analisi della documentazione rappresentativa dei rapporti di fornitura e le informazioni acquisite hanno evidenziato alcune anomalie:

- La (...) è risultata coinvolta in sistemi fraudolenti e in plurime attività di indagine che hanno riscontrato l'inesistenza di una sede amministrativa e di struttura operativa, l'assenza di requisiti oggettivi e soggettivi per lo svolgimento dell'attività. La società, inoltre, è risultata priva di una struttura operativa e di disponibilità patrimoniale; per l'anno 2017 non ha rivestito il ruolo di esportatore abituale; non ha presentato dichiarazioni fiscali per il 2017; non ha effettuato versamenti di imposta. Nel corso dell'istruttoria è stato ascoltato il signor (...), amministratore della (...). Questi, oltre a non essere stato in grado di produrre documenti contabili della società, si è mostrato all'oscuro di tutte le attività amministrative ed operative della stessa. E' da considerarsi, pertanto, un

amministratore fittizio. I militari hanno eseguito un ulteriore controllo incrociato presso la società (...) S.r.l.s. (P.Iva (...)) che agli atti risulta essere il deposito ove sarebbe stata destinata la merce venduta da (...) alla (...). Sentito l'amministratore signor (...) ed acquisita documentazione contabile, si è potuto constatare che il valore dei beni depositati presso (...) è inferiore a quelli fatturati da (...) alla (...) e presuntivamente trasportati presso la (...).";

Vaglio critico: Anche tutti questi elementi sono in possesso della Amministrazione Finanziaria e non conoscibili dalla società: le dichiarazioni dei legali rappresentanti sia della (...) sia del legale rappresentante della (...), a parte che non sono allegate in giudizio per apprezzarne il significato e la coerenza (l'AdE ha depositato il pvc che le riassume solo, ma non gli allegati), sono indiziariamente prive di valore posto che trattasi di soggetti potenzialmente indagabili per frode (sicuramente il legale rappresentante della cessionaria, ma anche il legale rappresentante della (...), cfr. anche di seguito);

4. (...) S.r.l.s.

"L'analisi della documentazione rappresentativa dei rapporti di fornitura e le informazioni acquisite hanno evidenziato alcune anomalie:

- La (...) è risultata coinvolta in sistemi fraudolenti e in plurime attività di indagine che hanno riscontrato l'inesistenza di una sede amministrativa e di struttura operativa, l'assenza di requisiti oggettivi e soggettivi per lo svolgimento dell'attività, la posizione di missing trader in costrutti fraudolenti in cui ha emesso fatture per operazioni inesistenti e false comunicazioni di intento. La società, inoltre, è risultata priva di una struttura operativa e di disponibilità patrimoniale; per l'anno 2017 non ha rivestito il ruolo di esportatore abituale; non ha presentato dichiarazioni fiscali per il 2017; non ha effettuato versamenti di imposta. Nel corso dell'istruttoria è stato ascoltato il signor (...), amministratore della (...). Questi ha dichiarato di essere stato solo formalmente amministratore della compagine. Non è stato in grado di esibire documentazione contabile. I militari, anche in questo caso, hanno eseguito un ulteriore controllo incrociato presso la società (...) S.r.l.s. (P.Iva (...)) che agli atti risulta essere il deposito ove sarebbe stata destinata parte della merce venduta da (...) alla (...). L'esame contabile ha consentito di rilevare che i rapporti tra (...) ed (...) sono relativi esclusivamente all'acquisto di merce da parte della prima. Pertanto (...) non risulta aver effettuato trasporti per conto della (...)."

Vaglio critico: Anche tutti questi elementi sono in possesso della Amministrazione Finanziaria e non conoscibili dalla società: le dichiarazioni dei legali rappresentanti sia della (...) sia del legale rappresentante della (...), a parte che non sono allegate in giudizio per apprezzarne il significato e la coerenza (l'AdE ha depositato il pvc che le riassume solo, ma non gli allegati), sono indiziariamente prive di valore posto che trattasi di soggetti potenzialmente indagabili per frode (sicuramente il legale rappresentante della cessionaria, ma anche il legale rappresentante della (...), cfr. anche di seguito); - che in sostanza rimangono come elementi solo la mancata presentazione di tutti i DDT e la non completa compilazione o sottoscrizione di DDT e fatture accompagnatorie, in accertamento senza alcuna indicazione;

- che in sede giudiziale l'AdE a tal proposito ha precisato in fatto in particolare:

1. per (...) S.r.l. (pag. 6 e ss. memoria AdE di appello):

" I d.d.t. e le fatture accompagnatorie non riportano gli estremi identificativi del vettore e del mezzo di trasporto nonché la firma del conducente;

- La fattura n. (...) del 4/10/2016, di Euro 9.072,00, non riporta gli estremi del relativo d.d.t.;

- La fattura accompagnatoria n. (...) del 31/1/2017 riporta la medesima data di partenza del d.d.t. n. (...) emesso in pari data, relativo alla fattura n. (...) del 31.1.2017, con una differenza di orario di soli 3 minuti;

- Le fatture nn. (...) e (...) del 23.6.2017 ed i relativi d.d.t., rispettivamente nn. (...) del 22/6/2017 e (...) del 16/6/2017) riportano tutti gli stessi dati (tipologia di beni, quantità e prezzi);

estremi del mezzo di trasporto;"

4. per la (...) S.r.l.s. (pag. 11 e ss. memoria AdE di appello)

"Tutte le fatture riportano la clausola "porto franco", solo la fattura accompagnatoria (...) del 13/07/2017 è priva di clausola;

- Alcuni documenti riportano quale vettore la (...) s.r.l.s. mentre gli altri non riportano alcun vettore; - Nessuno dei documenti di trasporto riporta gli estremi del mezzo utilizzato per il trasporto;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 4.7.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di soli cinque minuti;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 4.7.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di solo un minuto;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 10.8.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di solo un minuto;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 26.9.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di solo un minuto;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) dell'11.10.2017 riportano la medesima data e orario di partenza;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) dell'11.10.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di soli tre minuti;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 24.10.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di solo un minuto;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 24.10.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di solo un minuto;

- Il d.d.t. n. (...) del 25.10.2017 relativo alla fattura n. (...) emessa in pari data, riporta la medesima data ed orario di partenza della fattura accompagnatoria n. (...) emessa il 25.10.2017;

- Il d.d.t. n. (...) del 25.10.2017 relativo alla fattura n. (...) emessa in pari data, riporta la medesima data di partenza del d.d.t. n. (...) del 25.10.2017 relativo alla fattura n. (...) emessa in pari data con una differenza di orario di soli due minuti;

- Il d.d.t. n. (...) del 25.10.2017 relativo alla fattura n. (...) emessa in pari data, riporta la medesima data di partenza del d.d.t. n. (...) del 25.10.2017 relativo alla fattura n. (...) emessa in pari data con una differenza di orario di solo un minuto;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 3.11.2017 riportano la medesima data di partenza, con una differenza di orario di solo un minuto;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 3.11.2017 riportano la medesima data e orario di partenza;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...), (...) e (...) del 6.11.2017 riportano la medesima data di partenza con una differenza di orario di qualche minuto l'una dall'altra;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 6.11.2017 riportano la medesima data e orario di partenza;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 13.11.2017 riportano la medesima data e orario di partenza;

- Le fatture accompagnatorie nn. (...) e (...) del 27.12.2017 riportano la medesima data di partenza con una differenza di orario di soli quattro minuti."

-che dunque con le difese in giudizio, mediante la deduzione della numerosità delle discrasie o incompletezze documentali, alcune riferite al periodo precedente 2016, e il comportamento di mancata esibizione di DDT, l'AdE tende a sostenere la conoscenza della frode della (...), ovvero il suo

coinvolgimento per rendere possibile la frode;

-che tuttavia tali elementi non sono univoci, difettando di coerenza, alla stregua di quanto complessivamente risulta dal compendio probatorio rappresentato dal pvc della GdF del 6 maggio 2019, posto a fondamento dell'avviso impugnato, prodotto dall'AdE -si sottolinea nuovamente- senza allegati; -che in particolare per quanto riguarda:

1. (...) S.r.l.: il pvc (da fl. (...) a (...)) evidenzia che la detta ditta, con inizio operatività dal 2013, aveva presentato dichiarazioni nel 2016, e aveva un automezzo da trasporto nel periodo dal 17 marzo 2016 al 27 giugno 2017, esattamente nell'intero periodo in cui risultano -dai dati estrapolabili dal pvc e riferiti in memoria dall'AdE (non essendo verificabili altri per assenza dell'allegato specifico indicato in pvc, in particolare l'allegato 29)- compiute le operazioni di cessione, sicché appare credibile il contenuto della dichiarazione del dipendente della (...) (riassunta in pvc ma non depositata) che i colli venivano consegnati direttamente alla cessionaria presso la stessa sede (...) su mezzi di trasporto dello stesso cessionario e solo a volte preso da trasportatore, sicché le incompletezze documentali e la clausola "porto franco", qualunque cosa significhi, ivi compresa quella assegnata dalla GdF di trasporto a carico del venditore (atteso che può farsi, posta la destinazione alla esportazione, anche riferimento a termini internazionali, ossia prezzo alla vendita del fornitore, contenuto non apprezzabile posto che non risultano depositati dall'AdE né le fatture né i prospetti di cui all'allegato n. 29 cui rinvia il pvc), divengono elementi equivoci ed anche la mancata esibizione di DDT in presenza di tale contesto, consegna diretta della merce, perde forza indiziante;

2. (...) S.r.l.s.: il pvc (da fl. (...) a (...)) evidenzia che la detta ditta, con inizio operatività dal 2015, aveva presentato dichiarazioni nel 2016, e nel periodo in esame aveva due dipendenti e due automezzi, sicché appare credibile il contenuto della dichiarazione del dipendente della (...) (sintetizzata in pvc ma non depositata) che i colli venivano consegnati direttamente alla cessionaria presso la stessa sede (...) su mezzi di trasporto del destinatario e solo a volte preso da trasportatori, sicché la clausola "porto franco", qualunque cosa significhi, ivi compresa quella assegnata dalla GdF di trasporto a carico del venditore (atteso che può farsi, posta la destinazione alla esportazione, anche riferimento a termini internazionali, ossia prezzo alla vendita del fornitore, contenuto non apprezzabile posto che non risultano depositati dall'AdE né le fatture né i prospetti di cui all'allegato n. 29 cui rinvia il pvc), diviene elemento equivoco ed anche la mancata esibizione di DDT in presenza di tale contesto, consegna diretta della merce, perde forza indiziante della conoscenza o partecipazione;

3. (...) S.r.l.s.: il pvc (da fl. (...) a (...)) evidenzia che la detta ditta, con inizio operatività dal 2015, nel periodo in esame (anno 2017) -unico in cui risultano compiute operazioni con la (...)- aveva un dipendente, aveva presentato la dichiarazione e i bilanci relativi al periodo di imposta 2015 (v. fl. (...)), aveva rapporto di stoccaggio e deposito con (...) srl sicché appare credibile il contenuto della dichiarazione del dipendente della (...) (sintetizzata in pvc ma non depositata) che i colli venivano consegnati direttamente al trasportatore individuato proprio nella (...) presso la stessa sede (...), sicché la clausola "porto franco", qualunque cosa significhi, ivi compresa quella assegnata dalla GdF di trasporto a carico del venditore (atteso che può farsi, posta la destinazione alla esportazione, anche riferimento a termini internazionali, ossia prezzo alla vendita del fornitore, contenuto non apprezzabile posto che non risultano depositati dall'AdE né le fatture né i prospetti di cui all'allegato n. 29 cui rinvia il pvc), diviene elemento equivoco ed anche la mancata esibizione di DDT in presenza di tale contesto, consegna diretta della merce al trasportatore depositario del cessionario, perde forza indiziante della conoscenza o partecipazione; neppure in contrario possono valere le dichiarazioni del legale rappresentante, (...), della (...) srls, come riferite per riassunto in accertamento (non apprezzabili nella coerenza in quanto non depositato il relativo verbale di sommarie informazioni indicato come allegato sub (...) al pvc), in quanto inattendibili in presenza di possibile coinvolgimento nel comportamento di frode a valle; parimenti inattendibile è la realtà dei rapporti tra la (...) srls e la (...) come risultante dalla documentazione fiscale reperita presso la stessa (che non evidenzerebbe avvenuti rapporti tra le

stesse di trasporto e il deposito di merce da (...)), posto che non può ritenersi idonea a dimostrare l'assenza effettiva del trasporto e del deposito; men che meno poi risultano credibili le dichiarazioni della legale rappresentante della (...), (...) (non (...), come riferito in avviso impugnato per errore materiale), che -per come sintetizzate in accertamento (manca sempre l'allegato)- risultano semplicemente generiche e negative del rapporto con la (...) (anche con disconoscimento di sottoscrizione), tenendo conto che trattasi di soggetto potenzialmente autore principale nella frode;

4. (...) S.r.l.s.: il pvc (da fl. (...) a (...)) evidenzia che la detta ditta, con inizio operatività dal 2007, nel periodo in esame -unico in cui risultano compiute operazioni con la (...)- (anno 2017) aveva tre dipendenti dichiarati alla CCIA almeno per il primo trimestre (fl. (...)), non viene contestato l'assenza di dichiarazioni e bilanci, ma solo la mancata presentazione della dichiarazione IVA 2017 (v. fl. (...)), aveva rapporto di stoccaggio e deposito con (...) srls, sicché appare credibile il contenuto della dichiarazione del dipendente della (...) (sintetizzata in pvc ma non depositata) che i colli venivano consegnati direttamente al trasportatore individuato proprio nella (...) presso la stessa sede (...), sicché la clausola "porto franco", qualunque cosa significhi, ivi compresa quella assegnata dalla GdF di trasporto a carico del venditore (atteso che può farsi, posta la destinazione alla esportazione, anche riferimento a termini internazionali, ossia prezzo alla vendita, contenuto non apprezzabile posto che non risultano depositati dall'AdE né le fatture né i prospetti di cui all'allegato n. 44 cui rinvia il pvc), diviene elemento equivoco, sono stati rivenuti i DDT, considerata la consegna diretta della merce al trasportare depositario, perde forza indiziante della conoscenza o partecipazione; neppure in contrario possono valere le dichiarazioni del legale rappresentante, (...), della (...) srls, come riferite per sintesi in accertamento (non apprezzabili nella coerenza in quanto non depositato il relativo verbale di sommarie informazioni indicato come allegato sub (...) al pvc), in quanto inattendibili in presenza di possibile coinvolgimento nella frode a valle; parimenti inattendibili è la realtà dei rapporti tra la (...) e la (...) come risultante dalla documentazione fiscale reperita presso la stessa (che non evidenzerebbe avvenuti rapporti tra le stesse di trasporto e il deposito di merce da (...)), posto che non può ritenersi idonea a dimostrare l'assenza effettiva del trasporto e del deposito; men che meno poi risultano credibili le dichiarazioni della legale rappresentante della (...), (...), che -per come sintetizzate in accertamento (manca sempre l'allegato)- risultano semplicemente generiche e negative del rapporto con la (...), tenendo conto che trattasi di soggetto potenzialmente implicato nella frode da esso posta in essere;

-che quindi vanno accolti il primo e il secondo motivo di appello, assorbito il terzo, e per conseguenza annullato l'avviso impugnato per assenza di prova in giudizio circostanziata e puntuale -id est, inferibile con gravità precisione e concordanza- della conoscenza da parte della (...), prima delle operazioni contestate o durante queste, della preordinazione alla frode compiuta a valle ovvero della sua partecipazione a questa;

-che le questioni vagliate in espresso esauriscono il devolutum sottoposto alla Sezione, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'[art. 112 c.p.c.](#), in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, per le affermazioni più risalenti, Cass. Civ., sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260, [Cass. Civ., sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663](#));

-che argomenti diversi non espressamente esaminati sono stati dal Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a supportare una conclusione di tipo diverso;

-che occorre regolare le spese del doppio grado di giudizio, che si ritiene di compensare sussistendo gravi ed eccezionali ragioni rinvenibili nella novità della questione e della assenza di precedenti giurisprudenziali specifici di legittimità a seguito della introduzione delle disposizioni di cui al [D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175](#), nonché' in particolare, di contrasti in quella di merito proprio nei confronti della medesima società ma per l'annualità 2015 (cfr. CTR Campania n. 4131/2022, richiamata da AdE, che giudica diversamente sulla questione di diritto in termini di permanenza dell'obbligo di diligenza), traente spunto dallo stesso pvc;

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania sede di Napoli, sez. 18A, definitivamente pronunciandosi sull'appello innanzi indicato, disattesa ogni diversa richiesta eccezione o istanza, così decide:

I. accoglie l'appello della contribuente e per lo effetto, in riforma della sentenza appellata, annulla l'avviso impugnato; ii. Compensa integralmente tra le parti le spese del doppio grado di giudizio.

Conclusione

Così deciso in Napoli nelle C.d.C. Del 8 maggio 2023.