



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di GORIZIA Sezione 1, riunita in udienza il 14/04/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

RIZZO ALBERTO, Presidente e Relatore

DE BORTOLI MASSIMO, Giudice

LEANZA PIERO, Giudice

in data 14/04/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 136/2024 depositato il 29/11/2024

proposto da

Ricorrente_1 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Gorizia - Via Roma 6 34170 Gorizia GO

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00290 IVA-OPERAZIONI NON IMPONIBILI 2019

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00291 IVA-OPERAZIONI NON IMPONIBILI 2020

- sul ricorso n. 138/2024 depositato il 29/11/2024

proposto da

Ricorrente_1 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Gorizia

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00292 IRES-ALTRO 2021
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00292 IVA-OPERAZIONI NON IMPONIBILI 2021
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00292 IRAP 2021
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00366 IRES-ALTRO 2022
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00366 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI 2022
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TI503UC00366 IRAP 2022

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 40/2025 depositato il 14/04/2025

Richieste delle parti:

.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

I. Con ricorso ritualmente notificato, la Ricorrente_1 S.R.L. ha impugnato gli avvisi di accertamento N. TI503UC00292-2024 e N. TI50303UC00366-2024, relativi agli anni di imposta 2021 e 2022 specificamente descritti in atti, con i quali sono state contestate alla contribuente la illegittima deduzione di costi relativi e fatture per operazioni inesistenti e la violazione ai fini IVA relativamente all'effettuazione di operazioni di cessione intracomunitarie, prive della prova di uscita dei beni dal territorio italiano ex art. 41 del D.L. n. 331/1993, con conseguente rideterminazione ai sensi dell'art. 54 D.P.R. n. 633/1973 del volume d'affari per gli anni d'imposta considerati, con correlata richiesta delle maggiori somme dovute a titolo di IVA, oltre a relativi interessi e sanzioni.

II. La ricorrente, premesso di svolgere l'attività di commercio all'ingrosso di materiali di costruzione, di legname e rivestimento di pavimenti e muri, alzature ed accessori, a corredo della contestazione ha rappresentato che la pretesa è del tutto infondata per le ragioni di seguito riassunte.

a) Ricorrente_1 contestava la legittimità dell'avviso di accertamento nella parte in cui è stata disconosciuta la deduzione di costi relativi a fatture relative a consulenze professionali funzionali all'accesso al credito di imposta "formazione 4.0", riferite in realtà, secondo l'Amministrazione, ad operazioni inesistenti.

Rilevava al riguardo che:

"Conseguenza di questa impostazione è, da un lato, che non assume rilevanza, in quanto tale, la congruità o l'utilità del costo rispetto ai ricavi, dovendosi dare un giudizio di inerenza di carattere qualitativo e non quantitativo; dall'altro, che l'antieconomicità del costo (rispetto al ricavo atteso) degrada a mero elemento

sintomatico della carenza di inerenza" (cfr. in questi termini Cass. 902/2020, Cass. 30366/2019, Cass. 27786/2018, Cass. 450/2018, nonché Cass. n. 18904/2018 ed ivi i numerosi precedenti richiamati ove sono stati ritenuti deducibili in quanto inerenti costi relativi ad attività di carattere preparatorio, ovvero costi strumentali ad attività future e di potenziale proiezione dell'attività imprenditoriale).

Tali impostazioni interpretative sono state ribadite ripetutamente dalla Suprema Corte la quale ha affermato costantemente come la nozione di inerenza esprima la concreta riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, quale esito di una valutazione qualitativa e non quantitativa (cfr. Cass. 33586/2022, Cass. 25863/2023, Cass. 24154/2021, Cass. 27987/2020).

In sostanza, sulla scorta delle predette opzioni ermeneutiche, ormai del tutto consolidate, il concetto dell'inerenza deve ritenersi oggi un requisito immanente nel sistema del reddito di impresa, non derivando semplicisticamente dall'art. 109, co. 5, TUIR, ma dovendosi apprezzare solo in termini qualitativi, a prescindere dai vantaggi apportati dal costo, nonché dalla sua congruità, essendo, in sostanza sufficiente che il costo si correli all'attività in concreto esercitata dal contribuente.

Pertanto, nel sistema delle imposte sui redditi i componenti negativi possiedono il requisito dell'inerenza qualora esista una interrelazione logica ed economica con l'attività esercitata e sempre ch  tale attitudine possa essere verificata ex ante, e non certamente ex post."

b) Illegittimit  e/o infondatezza della maggiore pretesa impositiva con violazione dell'art. 41, co. 1 DL n. 331/1993 e dell'art. 138 Direttiva 2006/112/CE – insussistenza del maggiore debito d'imposta.

Le operazioni di cessione nei confronti della societ  "Societ _1 d.o.o." di diritto sloveno, con la quale la ricorrente intrattiene stretti rapporti commerciali, sono state, ad avviso della Ricorrente_1, effettivamente realizzate.

"Come precisato, gi  durante le operazioni di verifica, e nelle successive osservazioni, la societ  Ricorrente_1 Srl commercializza i propri prodotti e materiali con la societ  Societ _1 D.O.O. (soggetto autonomo, ancorch  collegato, che promuove le vendite nel mercato dell'Est europeo, in specie Slovenia e Croazia, e ove opera alla stregua di un commissionario della ricorrente) e dalla quale acquista nel contempo prestazioni di servizi.

Nel rapporto con la Societ _1 D.O.O. (soggetto regolarmente iscritto VIES e pienamente operativo) la ricorrente riceve, solitamente via e-mail, un ordine della merce su richiesta dei propri clienti finali (cfr. docc. all. alle fatture sub. 8 e 9).

La Ricorrente_1 Srl provvede, quindi, a trasportare i carichi ed a consegnare la merce alla societ  di diritto sloveno in conto proprio, con mezzi appositamente noleggiati, o direttamente con mezzi propri (all. n. 10).

Salvo, infatti, rari casi in cui la ricorrente si avvale di vettori terzi (come rilevato anche dai verbalizzanti), la Ricorrente_1 Srl procede di norma direttamente alla consegna delle merci alla cessionaria, emettendo regolarmente la fattura alla Societ _1 D.O.O., corredata dal DDT, compilando naturalmente i modelli Intra 1 e ricevendo il pagamento tramite compensazione (legittimo strumento di pagamento) con i rispettivi debiti della Ricorrente_1 Srl per l'acquisto di servizi di lavorazioni.

In particolare, va evidenziato, ancorch  l'Ufficio non lo ritenga meritevole di credito, come i DDT allegati alle fatture rechino nella stragrande maggioranza dei casi la sottoscrizione, o comunque la sigla, per accettazione della merce della sig.ra Nominativo_1, direktor della Societ _1 D.O.O. (cfr. docc. all. alle fatture sub. 8 e 9). Un tanto a riprova dell'effettiva uscita dal territorio dello Stato della merce.

Sempre in tale prospettiva si considerino le fatture di vendita regolarmente emesse dalla societ  Societ _1 D.O.O. aventi ad oggetto la successiva cessione delle merci acquistate da Ricorrente_1 Srl, corrispondenti per tipologia e quantitativi, anche in tal caso non ritenute sufficienti dall'Ufficio ad integrare la prova de qua (cfr. docc. all. alle fatture sub. 11).

Si consideri ancora che con riguardo alle merci acquistate dalla ricorrente, la Societ _1 D.O.O. ha provveduto regolarmente ad addebitare l'Iva nelle proprie cessioni (interne) e ad effettuare i relativi versamenti nonch  a porre in essere tutti gli adempimenti fiscali connessi (cfr. all. sub. 12).

Orbene, contrariamente a quanto ritiene l'Ufficio, gli elementi forniti in tale sede, ove unitariamente valutati, costituiscono indubbiamente, a parere di questa difesa, elementi idonei a costituire adeguata dimostrazione della uscita dal territorio italiano con destinazione Slovenia delle merci cedute dalla ricorrente e, dunque, in ultima analisi l'integrazione della prova della effettivit  delle operazioni intracomunitarie assoggettate al regime di non imponibilit .

E' appena il caso di evidenziare come la giurisprudenza della CGUE sviluppatasi in materia, e in larghissima parte avente ad oggetto lo scrutinio di ipotesi di operazioni connotate da elementi di frodolenza (si pensi alle c.d. "frodi carosello", situazioni, come accennato, certamente non riconducibili alla fattispecie in esame), affermi costantemente che l'esenzione della cessione intracomunitaria di beni diviene applicabile solo quando il potere di disporre dei beni come proprietario sia trasmesso all'acquirente, quando il fornitore prova che tali beni sono stati spediti o trasportati in altro Stato membro e quando, in seguito a tale spedizione o trasporto, detti beni hanno lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (CGUE 27 settembre 2007 C-409/04, C-184/05, 18 novembre 2010 C-84/09, 16 dicembre 2010 C- 430/09)".

c) Illegittimità e/o infondatezza degli avvisi di accertamento impugnati in punto irrogazione delle sanzioni, per insussistenza dell'elemento soggettivo in capo al presunto autore delle violazioni ex art. 5 D.Lgs n. 472/1997.

"E dunque si ritiene pacificamente che per non incorrere nella sanzione tributaria è sufficiente dimostrare di avere tenuto un comportamento diligente, elemento questo che traspare inequivocabilmente da quanto più sopra evidenziato.

Ebbene, nella fattispecie non pare sussistere l'elemento soggettivo della colpa nel comportamento posto in essere dalla ricorrente alla quale, come visto, non pare francamente possibile imputare alcuna vera e propria condotta in violazione della normativa sostanziale tributaria.

Decisivo in tale prospettiva considerare, ancora una volta, come la maggiore pretesa impositiva dell'Ufficio, derivante dal disconoscimento del regime di non imponibilità ai fini Iva in ordine alle cessioni intra-comunitarie effettuate in favore della Società_1 D.O.O., poggi essenzialmente sul diverso apprezzamento dell'organo accertatore della documentazione prodotta dalla società ricorrente in relazione a tali operazioni".

III. L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Gorizia si è costituita in giudizio, contestando ciascun motivo del ricorso e chiedendone il rigetto, con vittoria di spese, ribadendo la legittimità dell'atto impositivo per le seguenti ragioni.

· Con riferimento alla deduzione di costi relativi a fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti, in violazione dell'art. 109 del D.P.R. 917/86 e del generale principio di inerenza, è stato accertato che le fatture contabilizzate al conto Conto Corrente_1 "COMP. PROF. ATTINENTI ATTIVITA", emesse dalla società Società_1 SRL e da Nominativo_2, sono da ritenersi indebitamente dedotti.

"Come ben evidenziato dai verificatori, esistono requisiti sostanziali di non esistenza delle prestazioni per l'anno di imposta 2022.

In particolare, come ben documentato nel PVC tutta la documentazione afferente i corsi dichiarati come svolti nel 2021 è stata trasmessa a Ricorrente_1 SRL, dalla società Società_2

SRL e Società_3 SRL, solo a fine anno 2022.

Tale documentazione consistente principalmente in materiale informatico sotto forma di "slide" avrebbe permesso di approfondire le conoscenze in vari temi quali, comunicazione, galateo nello smart working, web marketing, principi di marketing, indirizzati a dipendenti che non operano ad esempio in smart working.

Per quanto attiene l'anno di imposta 2022, è stato reperito dai verificatori uno scambio di email nei primi mesi del 2023, al fine di produrre la documentazione per poter ottenere un credito di imposta come per gli anni precedenti. Tale scambio comprende modulistica in bianco priva di data e firma, la rettifica dell'incarico professionale dott. Nominativo_3, la trasmissione documenti compilati e firmati, il nuovo accordo revisore, il prospetto costi Ricorrente_1 2022, la trasmissione paghe dipendenti 2022, l'invio prospetto costi 2022, il tutto a significare come la prestazione fornita dalle due società sia quello di costruire un pacchetto documentale, a fronte di prestazioni inesistenti nella sostanza, al fine di ottenere vantaggi fiscali. Come già argomentato negli atti istruttori, stante la difformità rispetto alle operazioni fatturate e la totale assenza di consulenza per la realizzazione dei corsi mai effettuati, si conferma la qualificazione delle operazioni fatturate come "inesistenti" e la indeducibilità dei costi."

· Con riferimento all'ulteriore motivo di contestazione, relativo alla maggiore pretesa impositiva, le operazioni sono carenti dei requisiti necessari per qualificarle come cessioni intracomunitarie, manca cioè la prova dell'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia ad altro Stato membro Ue (la Slovenia).

"I verificatori, al fine di riscontrare la sussistenza di tutti i requisiti previsti dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993, chiedevano alla parte di fornire documentazione attestante la movimentazione della merce, senza ottenere, in prima battuta, alcunché.

Solamente in sede di adesione relativa alle annualità successive (2021-2022), la società rispondeva, ritenendo infondato il rilievo, in considerazione del fatto che l'unico cliente della società, la Società_1 DOO (slovena), che a sua volta commercializzava i materiali acquistati dalla Ricorrente_1 SRL, vendendoli nel mercato dell'Est Europeo (specie Slovenia e Croazia), provvedeva in conto proprio ad effettuare i trasporti dall'Italia alla Slovenia con mezzi propri o noleggiati.

La parte, a riprova che i prodotti venduti dalla Ricorrente_1 SRL sarebbero stati effettivamente consegnati alla cliente slovena, produceva:

- le proprie fatture di vendita alla cliente slovena Società_1 per tutti gli anni interessati;*
- le fatture di vendita slovena Società_1 di quelli che dovrebbero essere gli stessi prodotti acquistati ai vari clienti, croati e sloveni.*

Come già evidenziato nelle motivazioni degli avvisi di accertamento odiernamente impugnati, premesso il collegamento esistente tra la società venditrice e la società acquirente, non sono stati forniti gli elementi sufficienti a dimostrare il concreto percorso delle singole forniture (con contratti di trasporto, assicurazioni, ecc...), non potendosi neanche escludere che i beni venduti dalla società slovena, quando anche coincidenti in termini di quantità, fossero già presenti nel magazzino della stessa.

E' stato, quindi, impossibile da parte dell'Ufficio verificare e controllare lo stato delle rimanenze, nonché le entrate e le uscite di merci acquistate e vendute, risultando infine non tracciabile il percorso di un singolo prodotto dall'Italia alla Slovenia e poi dalla Slovenia al cliente di destinazione della Società_1 DOO.

Venivano, altresì, riscontrate alcune fatture, ad esempio la n. 1599 dd. 31.07.2019, per la quale la merce venduta non risultava essere mai stata spedita in Slovenia, ma ritirata dal cliente montenegrino della Società_1, FCO Gorizia, e trasportata direttamente in Montenegro, senza l'evidenza dell'effettiva consegna.

Pertanto, non essendo stati prodotti i modelli CMR previsti dalla normativa, restituiti a stretto giro di posta, con il visto di ricevimento da parte del cliente sloveno, né qualsiasi altro documento contabile di "ricevimento merce" o DDT controfirmato dal ricevente, che potesse fare ragionevolmente presupporre la consegna dello specifico lotto di prodotto descritto in fattura da parte del compratore, il rilievo contestato alla S.r.l. risulta pienamente legittimo e fondato.

Contrariamente a quanto affermato da controparte nel ricorso, ovvero che "i ddt allegati alle fatture recano nella stragrande maggioranza dei casi la sottoscrizione, o comunque la sigla, per accettazione della merce della sig.ra Nominativo_1, direktor della Società_1 D.O.O.", si rileva come i verificatori abbiano recuperato l'IVA con esclusivo riferimento alle operazioni elencate alle pagg. 38 e 60 del P.V.C., per le quali la contribuente non

aveva fornito la documentazione comprovante l'uscita dei beni dal territorio italiano.

E' appena il caso di precisare come la mera apposizione di una firma illeggibile o di una sigla, in assenza di un timbro della società cessionaria, non possa essere ritenuta sufficiente a dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio italiano.

Analizzando le singole fatture di vendita relative alle annualità 2019 e 2020, allegate al n. 9 del P.V.C., risulta infatti che le stesse: in alcuni casi non sono accompagnate dal relativo ddt, in altri il ddt è privo della sottoscrizione del ricevente ovvero il ddt presenta una firma illeggibile o una sigla, senza l'apposizione del timbro della società cessionaria.

Le suddette operazioni di cessione ex art. 41 D.L. n.331/1993 risultavano carenti di uno dei requisiti necessari per realizzare la cessione intracomunitaria, ovvero la prova dell'effettiva movimentazione del bene con partenza dall'Italia ed arrivo in altro Stato membro UE; per quanto sopra esposto, in assenza del presupposto di cui all'art. 41,

comma 1, D.L. n.331/1993, non venivano realizzate delle cessioni intracomunitarie, ma le operazioni divenivano territorialmente rilevanti in Italia con assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto.

In conclusione: alla luce dei principi pronunciati dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale, l'odierna ricorrente non è stata in grado di fornire la prova dell'uscita materiale dei beni dal territorio dello Stato, con conseguente legittimo recupero

dell'IVA relativa alle predette operazioni”.

· Infine, con riferimento alla contestata mancanza dell'elemento soggettivo, l'Agenzia ha osservato quanto segue.

“Le violazioni contestate alla società (omessa, infedele, tardiva registrazione di operazioni imponibili, presentazione della dichiarazione IVA con imposta inferiore a quella dovuta, oltre che irregolare tenuta, conservazione dei registri previsti dalla legge) non sono infatti conseguenza di eventi estranei alla volontà dell'autore (forza maggiore), né dell'oggettiva incertezza della normativa di riferimento ovvero – come affermato da controparte – frutto di errore scusabile”.

IV. Rigettata con provvedimento del 17 febbraio 2025 la richiesta misura cautelare, disposta la riunione con il procedimento n.136/25 relativo agli avvisi di accertamento N. TI503UC00290-2024 e N. TI503UC00291-2024, con cui sono state contestate alla società Ricorrente_1 S.R.L. operazioni di cessioni intracomunitarie prive della prova di uscita della merce dal territorio italiano, con riferimento agli anni di imposta 2019 e 2020[1], sulle conclusioni delle parti la controversia era decisa, dopo l'udienza di discussione del 14 aprile 2025, nella camera di consiglio tenutasi in pari data.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte ritiene che i ricorsi siano infondati e vadano, pertanto, rigettati per le ragioni appresso indicate che assorbono ogni altra questione.

V. Quanto alla contestata illegittima deduzione di costi relativi a fatture contabilizzate al conto Conto Corrente “COMP. PROF. ATTINENTI ATTIVITA’, emesse dalla società Società_3 SRL e da Nominativo_2, si osserva.

Il coacervo probatorio acquisito non consente di ritenere soddisfatto l'onere dimostrativo gravante sulla parte contribuente che per gli anni di imposta considerati ha indicato in deduzione l'importo di euro 48.021,40, riferito ad attività di formazione espletata dalla società Società_3 srl.

La contestazione dell'Amministrazione finanziaria muove dalla considerazione che i documenti esibiti dalla ricorrente non consentono di apprezzare in termini positivi lo svolgimento dell'attività rappresentata.

In particolare, assume valore dirimente la circostanza che tutta la documentazione relativa ai corsi dichiarati come svolti nell'anno 2021 risulta essere stata trasmessa alla società committente da quella incaricata solo alla fine dell'anno successivo.

Trattasi, invero, di aspetto singolare atteso che trattavasi di materiale informatico sotto forma di slide, a corredo e completamento dei corsi asseritamente già svolti su diversi argomenti: galateo nello smart working, web marketing, principi di marketing.

Ulteriore anomalia, con riferimento al successivo anno di imposta (2022), distonica rispetto alla prospettazione della parte privata, è il contenuto di alcune mail intercorse tra dipendenti della Ricorrente_1 e la società di consulenza da cui risulta la trasmissione di documenti che induce a ritenere fondato il sospetto che sia stata realizzata una artificiosa predisposizione della documentazione al fine di beneficiare dell'agevolazione[2].

Pertanto, anche le risposte fornite ai questionari da alcuni dipendenti confermano le perplessità in ordine all'effettivo svolgimento dei corsi. Discrasie al riguardo sono state riscontrate con riferimento ai tempi e luoghi di fruizione, specificatamente illustrate nel P.V.C. (allegati 1 e 5), circostanze che accreditano la tesi che si sia trattata di una prestazione inesistente.

In definitiva, le criticità rilevate in sede di verifica dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, ed in particolare:

· L'anomala tempistica, atteso che dalle copie delle mail in atti si evince che i primi contatti tra la Ricorrente_1 e la società di consulenza sono successivi a quanto dichiarato, così come anche la documentazione attestante i corsi risulta successiva al prospettato momento di esecuzione degli stessi.

· Il contrasto tra le dichiarazioni del personale dipendente e del datore di lavoro relativamente ai tempi e luogo di fruizione dei corsi, non sono state superate.

In conclusione, la tesi di parte ricorrente appare dunque priva del necessario riscontro documentale relativo all'effettivo svolgimento delle attività per cui sono stata rilasciate le fatture portate in detrazione.

Ad coloradum va anche detto che i verificatori avevano rilevato come le materie oggetto di formazione non rientrassero nell'elenco tassativo contenuto nel comma 48 della Legge n. 205/2017 e come i corsi dichiarati, fruiti fuori dall'orario di lavoro, avessero un contenuto elementare e fossero indirizzati a dipendenti addetti ad una mansione non congruente con l'attività di formazione dichiarata (ad esempio quella di "magazziniere").

VI. Per ragioni analoghe anche l'ulteriore prospettiva di parte ricorrente, relativa alla effettività delle cessioni intracomunitarie tra la società italiana Ricorrente_1 S.R.L. e quella slovena

Società_1 D.O.O., non ha trovato adeguato e solido riscontro nei documenti prodotti in atti.

E' del tutto pacifico in giurisprudenza che il principio di diritto che governa la materia è strettamente correlato alla necessità che deroghe al regime fiscale rispondano a presupposti rigorosamente documentati.

Le parti concordano nel ritenere che perché si realizzi una cessione intracomunitaria non imponibile è, in conformità al dettato normativo[3], necessario che la cessione avvenga a titolo oneroso a favore di un destinatario soggetto passivo d'imposta nel proprio Stato membro e che i beni ceduti siano trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro UE, ed il conseguente onus probandi[4] grava sul contribuente. Trattandosi di deroga al regime fiscale, altrettanto rigoroso deve essere l'accertamento del quantum probatorio.

"In tema di cessioni intracomunitarie, l'onere di diligenza e prudenza - che, ai sensi dell'art. 41 del d.l. n. 331 del 1993, grava sul cedente per prevedere e prevenire possibili illeciti a valle - si accentua quando emergono anomalie rispetto a prassi ordinarie (nella specie, la conduzione di trattative con il futuro legale rappresentante di una costituenda società) e deve avere riguardo all'effettività, operatività, serietà e solidità del cessionario, al fine di ricavarne un complessivo giudizio di affidabilità, attraverso un'indagine che non sia limitata alle risultanze formali, quali l'esistenza e la validità della partita IVA, ma che si estenda alla reale situazione economico-patrimoniale, scandagliando le strutture, la patrimonializzazione, la clientela e la reputazione". (Cass. n. 22261 del 06.08.2024).

Ne discende dunque che:

"In tema di cessioni intracomunitarie, il cedente ha l'onere di dimostrare l'effettività dell'esportazione della merce nel territorio dello Stato nel quale risiede il cessionario o, in mancanza, di fornire adeguata prova della propria buona fede, ossia di aver adottato tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere, per non essere coinvolto in un'evasione fiscale avendo riguardo alle circostanze del caso concreto: ne deriva che, in caso di vendita con clausola "franco fabbrica", il cedente ha diritto all'esenzione IVA solo ove fornisca la prova documentale rappresentativa dell'effettiva dislocazione della merce nel territorio dello Stato membro di destinazione o di "fatti secondari", dai quali desumere la presenza delle merci in un territorio diverso dallo Stato di residenza, ovvero, se la documentazione sia in possesso di terzi non collaboranti e non sia acquisibile da altri soggetti, di aver espressamente concordato, nei contratti stipulati con vettore, spedizioniere e cessionario, l'obbligo di consegna del documento e, a fronte dell'altrui inadempimento, di aver esperito ogni utile iniziativa giudiziaria".

Principio ulteriormente ribadito da Cass. 23301/24 "L'onere di provare l'esistenza dei presupposti della deroga al regime della territorialità IVA è a carico del contribuente, anche in ragione del principio generale secondo il quale l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto, che legittimano la deroga al normale regime impositivo, è sempre a carico di chi invoca detta deroga."

Nel caso di specie, il governo dei criteri richiamati conduce inesorabilmente ed inequivocabilmente al rigetto della prospettazione di parte contribuente, per non essere stato assolto compiutamente l'onere su di essa gravante.

La documentazione acquisita non consente di ritenere comprovato il trasferimento della merce dalla sede della Ricorrente_1 SRL alla cliente Società_1 con sede in Slovenia.

Innanzitutto, è pacifico che la venditrice, si è sottratta all'importante e dirimente adempimento che di regola accompagna il trasporto internazionale di merce, costituito dalla compilazione del documento CMR, funzionale alla dimostrazione di ogni fase del viaggio. Oltre a documentare la ricevuta della merce e fornire informazioni sul contenuto del trasporto, tale certificazione, redigibile senza particolare difficoltà, ha in sé una importante valenza dimostrativa sulla effettività della spedizione e costituisce prova della consegna

della merce al destinatario.

Tale mancanza non può ritenersi surrogata dalle copie di DDT allegati agli atti.

Infatti, tali documenti non solo parziali, non corrispondendo a tutte le fatture, risultano soprattutto sottoscritti con sigle "illeggibili" e diverse tra loro, e non sono riconducibili a soggetti individuati, nonostante l'affermazione della ricorrente che si tratterebbe della sottoscrizione della dipendente.

In conclusione, nel caso di specie i documenti posti a giustificazione di numerose fatturazioni e trasporti non sono idonei a comprovare l'effettivo invio delle merci, nè l'effettiva uscita dei beni dal territorio italiano.

A suggello del corretto operato degli organi accertatori va rimarcato che la verifica ha consentito di appurare che effettivamente alcune operazioni di vendita, con relativo trasporto della merce alla società slovena, sono state corredate da idonea documentazione comprovante la transazione commerciale e l'uscita dal territorio nazionale e dunque, giustamente, non riportate nelle tabelle riepilogative degli importi per cui è stato disposto il recupero della tassazione.

Infine, una volta stabilito che non vi è la prova dell'effettività dell'operazioni rappresentate, la conseguente irregolarità comporta l'applicazione delle previste sanzioni.

Per tutto quanto sopra osservato, assorbente rispetto ad ogni altra deduzione e difesa articolata dalle parti, va deciso come in dispositivo.

VII. I ricorsi riuniti vanno pertanto rigettati e la ricorrente va condannata alla rifusione delle spese di lite, liquidate come da dispositivo in base al DM 55/2014 e successive modifiche, tenuto conto del valore di causa, dell'attività svolta e del grado di complessità delle questioni trattate.

[1] Trattasi, peraltro, di un unico accertamento svolto nel 2023 dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Gorizia - nei confronti della Ricorrente_1 S.r.l., esercente l'attività di "commercio all'ingrosso di altri materiali di costruzione", finalizzato alla verifica della regolare applicazione della normativa fiscale in materia di Imposte Dirette, IRAP e IVA, per gli anni d'imposta dal 2019 al 2022, che ha originato i quattro avvisi di accertamento, impugnati con due distinti ricorsi registrati con R.G.R. 136 e 138/2024.

[2] Pag. 3 dell'avviso di accertamento N. TI503UC00366/2024 per l'anno 2022 e relativi allegati.

"Per quanto attiene l'anno di imposta 2022, è stato reperito dai verificatori uno scambio di email nei primi mesi del 2023, al fine di produrre la documentazione per poter ottenere un credito di imposta come per gli anni precedenti. Tale scambio comprende modulistica in bianco priva di data e firma, la rettifica dell'incarico professionale dott. Nominativo_3, la trasmissione documenti compilati e firmati, il nuovo accordo revisore, il prospetto costi Ricorrente_1 2022, la trasmissione paghe dipendenti 2022, l'invio prospetto costi 2022, il tutto a significare come la prestazione fornita dalle due società sia quello di costruire un pacchetto documentale, a fronte di prestazioni inesistenti nella sostanza, al fine di ottenere vantaggi fiscali".

[3] Art. 41 del D.L. n. 331/1993.

[4] Cfr. Cass. 24.12.2020 n.29498 "In tema di IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti l'imponibilità di cessioni relative a merci che si ritengano fittiziamente esportate in altro Paese membro della UE, grava sul cedente l'onere di provare l'effettività del trasporto nel territorio dello Stato in cui risiede il cessionario".

P.Q.M.

Il Collegio rigetta i ricorsi riuniti e condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite liquidate in complessivi euro 3.200,00.