



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di BERGAMO (ex Commissione Tributaria Provinciale di BERGAMO) Sezione 1, riunita in udienza il 14/09/2022 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

**FISCHETTI ENRICO**, Presidente e Relatore  
**DELLA VECCHIA ANGELO**, Giudice  
**MAURINI GIACOMINO**, Giudice

in data 14/09/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 333/2021 depositato il 20/09/2021

**proposto da**

[REDACTED]

**Difeso da**

[REDACTED]

**Rappresentato da**

[REDACTED]

**ed elettivamente domiciliato presso** marco.ondei@bergamo.pecavvocati.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Bergamo

**elettivamente domiciliato presso** dp.bergamo@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9F03B301453 IRES-ALTRO 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9F03B301453 IVA-ALTRO 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9F03B301453 IRAP 2015

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

## **Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** insiste per l'accoglimento del ricorso

**Resistente/Appellato:** ne chiede il rigetto

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

In data 07 maggio 2021 la società [REDACTED] esercente l'attività di "commercio all'ingrosso di altri materiali da costruzione", proponeva ricorso con effetti di reclamo impugnando l'avviso di accertamento n. T9F03B301453-2020 emesso a suo carico, ai fini IVA, IRAP, IRES per l'anno d'imposta 2015 e notificato in data 10 marzo 2021.

Va premesso che la Direzione Provinciale di Bergamo aveva svolto attività di accertamento, per l'anno d'imposta 2015 nei confronti della stessa società, attività culminata con la notifica di distinto avviso di accertamento recante n. T9F03B400523/2019 nonché il relativo atto di adesione n. T9FA3B400194/2019 del 10 ottobre 2019, definito in data 29 ottobre 2019.

Successivamente a tale primo accertamento parziale perveniva all'Ufficio la segnalazione prot. AGEDP-BG. RU n.131117 del 24 novembre 2020, trasmessa per l'anno di imposta 2015, dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Brescia; a mezzo di tale segnalazione la Direzione Provinciale di Brescia comunicava di avere svolto un'attività d'indagine, per l'anno d'imposta 2015, nei confronti della distinta società "[REDACTED]" al termine delle quale era stato constatato che la predetta società faceva parte di un meccanismo criminoso, avente come fine esclusivo l'evasione fiscale, mediante l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti. Dalle interrogazioni effettuate in Anagrafe Tributaria emergeva che la società [REDACTED], costituita in [REDACTED] pur risultando in attività, non aveva mai presentato alcuna dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA e non aveva mai effettuato alcun versamento d'imposta.

Nel 2015, aveva dichiarato di svolgere l'attività di "[REDACTED]" (cod. attività: 464120), ma a partire dal 2016 risultavano aggiunte numerose altre attività economiche, spesso incoerenti fra loro.

In data 08 ottobre 2016 la società indagata aveva trasferito la sede legale da Chiari (BS) a Milano ma, per entrambe le sedi, non risultavano mai state attivate utenze; in data 27 novembre 2019 era stato effettuato un accesso presso la sede legale della [REDACTED] ubicata [REDACTED] e i verificatori avevano riscontrato l'inesistenza di qualunque attività e/o soggetto riconducibile alla società verificata. Infine la società non risultava essere intestataria di alcun bene mobile ed immobile.

Alla luce di quanto emerso, le indagini dell'Ufficio di Brescia si era estesa anche agli altri clienti della [REDACTED] per l'anno d'imposta 2015 i cui nominativi erano stati estrapolati dagli elenchi Clienti e Fornitori (Spesometro) a disposizione dell'Amministrazione.

A carico dei soggetti utilizzatori, l'Ufficio di Brescia aveva inviato questionari, al fine di reperire informazioni e documentazione, relativamente ai rapporti intrattenuti con la [REDACTED] la maggior parte dei soggetti interpellati era risultata irreperibile o, dopo aver ricevuto il questionario, non aveva prodotto alcuna documentazione. Con riferimento ai pochi clienti che avevano risposto al questionario, le numerose criticità emerse dall'esame della documentazione contabile acquisita, rendevano quest'ultima, secondo

l'Ufficio, non idonea a provare l'effettiva effettuazione delle prestazioni fatturate

In particolare, la Direzione Provinciale di Brescia aveva inviato il questionario n. Q00932/2020 (prot. 145582 del 29/10/2020) alla società [REDACTED], la quale aveva esibito la seguente documentazione: -copia di n. 4 fatture emesse dalla [REDACTED] per un imponibile complessivo di Euro 48.903,00 ed IVA per Euro 10.759,00 e relative a fornitura di materiale di vario genere; - Registro IVA acquisti;- Copia E/C bancario attestanti i pagamenti effettuati; - [REDACTED].

La [REDACTED] non produceva mai alcun documento di trasporto, né qualsivoglia documentazione extracontabile attestante i rapporti intrattenuti con la [REDACTED]

Nella nota di accompagnamento alla predetta documentazione, il legale rappresentate non era stato in grado di fornire ulteriori informazioni in merito ai soggetti della [REDACTED] dalla sua società; lo stesso dichiarava che la sua nomina era avvenuta di recente e l'operazione in questione risale al 2015.

Veniva comunque dichiarato che all'interno dell'azienda non vi erano rapporti diretti con la [REDACTED] ma con un soggetto terzo, di cui non erano state fornite le generalità, che aveva proposto l'acquisto del materiale. Orbene la carenza di documentazione attestante i rapporti intrattenuti con la [REDACTED] nonché le risposte al questionario fornite dal rappresentante legale, generiche ed evasive, avvaloravano, secondo l'Ufficio, l'ipotesi per cui nel 2015 la [REDACTED] non avesse potuto operare quale effettivo soggetto imprenditoriale e che le fatture emesse fossero relative ad operazioni oggettivamente inesistenti.

In considerazione delle segnalate criticità, l'Ufficio di Bergamo, con l'invito istruttorio n. T9F11B300754/2020, riteneva indeducibili costi rappresentati dalle 4 fatture emesse nel corso dell'anno 2015 dalla [REDACTED] nei confronti della società [REDACTED]

I medesimi costi venivano ritenuti dall'Ufficio accertabili come maggior reddito in quanto ritenuti riferibili a operazioni oggettivamente inesistenti e per tanto indebitamente dedotti ai fini IRES ed IRAP per € 48.903,00, in violazione degli artt. 109 comma 1 del TUIR e 5 del D.Lgs. n. 446/1997 con conseguente indebita maggiore detrazione di IVA pari ad € 10.759,00, in violazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

In sede di tentativo istruttorio di adesione all'accertamento la società formulava, peraltro, ulteriori osservazioni e produceva documentazione contabile ed extracontabile; tuttavia la [REDACTED], nemmeno in sede di adesione, documentava la provenienza dei beni di cui alla fatture emesse dalla società [REDACTED] recanti protocollo 53/2015, 57/2015, 65/2015 e 68/2015.

La [REDACTED] ribadiva invece nelle proprie osservazioni e nel contraddittorio del 09/02/2021 di non aver avuto contatti diretti con la [REDACTED] ma esclusivamente con un soggetto terzo, il sig. [REDACTED] che avrebbe fatto da intermediario. La società affermava che [REDACTED] aveva collaborato in passato con una delle società facenti capo alla stessa compagine sociale della [REDACTED] come idraulico, in altri cantieri, soprattutto a Milano e nel 2015, pur non lavorando ancora insieme, la società avrebbe fatto affidamento su tale soggetto terzo per l'acquisto di materiale dalla [REDACTED]. In quella sede, l'Ufficio, tenuto conto di quanto esposto dalla contribuente nelle osservazioni allegata alla e-mail del precedente 3 febbraio 2021 (nel merito di alcuni beni acquistati da [REDACTED] risultavano i telai TRB, i telai FAP, travi doka, puntelli e cravatte, componenti dei ponteggi, mai acquistati prima della loro cessione se non quelli documentati dalle fatture di [REDACTED] aveva chiesto alla stessa società di fornire chiarimenti e di esibire la documentazione sottostante entro e non oltre il 16 febbraio 2021, documentazione che veniva prodotta.

La società produceva ulteriore documentazione in data 24 febbraio 2021 tramite mail. Peraltro, secondo l'Ufficio, l'esame di quanto prodotto non consentiva di rivedere la propria posizione e veniva confermata la qualificazione delle fatture in questione come relative ad operazioni oggettivamente inesistenti.

Pertanto, l'Ufficio accertava ai fini IRES il reddito imponibile pari ad 145.597,00; ai fini IRAP un maggiore imponibile pari ad € 138.581,00e, ai fini IVA, una imposta indetraibile in quanto afferente ad operazioni oggettivamente inesistenti pari a € 10.759,00. Imposte, interessi e sanzioni dovute venivano indicate nei prospetti interni dell'avviso di accertamento.

Avverso il suddetto atto impositivo proponeva rituale ricorso [redacted] deducendo i seguenti motivi:

1. In primo luogo faceva riferimento alla presenza di pagamenti tracciabili relative alle fatture contestate e alla coerenza dei beni fatturati rispetto alla attività economica svolta.

2. A sostegno della propria tesi della effettività delle operazioni contestate la società produceva le fatture di acquisto in contestazione, i relativi pagamenti effettuati, nonché una serie di altre fatture di vendita riferite a varie annualità che, secondo la ricorrente, costituirebbero la prova della successiva rivendita degli stessi beni fatturati dalla società fornitrice [redacted] Veniva, inoltre, stilato un elenco di riconciliazione tra le fatture in contestazione e alcune fatture descrittive cessioni di beni effettuate dalla [redacted] negli anni a cavallo tra il 2015 ed il 2019.

3. Seguiva (a pag.11) una ulteriore ricostruzione degli acquisti dei soli "puntelli" nell'anno 2015, con una ricostruzione diversa da quella effettuata in sede di istruttoria e di adesione, per complessivo n. di 12.496 (4.515 puntelli acquistati nel 2015 dalla [redacted] + n. 7.536 puntelli rimasti in giacenza al 31.12.2014 e seguito della contabilizzazione della fattura di acquisto n. 168 del 29.08.2014 emessa dalla distinta società [redacted]; + n. 445 puntelli acquistati nel 2015 dalle altre società) e della loro asserita rivendita nello stesso anno per un complessivo n. di 9.453 e n. 2865 puntelli rimasti in giacenza in magazzino al 31.12.2015.

4. a pagina 13 e ss. la ricorrente riportava la seguente argomentazione presuntiva: i "telai TRB" (cfr. fattura n. 53 del 30.10.2015), i "telai Fap" e le "travi Doka" (cfr. [redacted]) erano stati venduti dalla [redacted] nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2016 e che gli stessi non risultavano in precedenza né tra le rimanenze al 31 dicembre 2014 né da altre fatture di acquisto. Analoghe considerazioni venivano svolte per il bene "caricaletame con cardano" (cfr. fattura n. 57 del 02.11.2015) asseritamente ceduto solo nel 2019 alla società [redacted]

5. Infine a pagina 14 e ss. la ricorrente rilevava che nelle motivazioni di altro avviso di accertamento recante n. n. T9F03B300833/2019, notificato il 26.06.2019 alla società [redacted] l'Ufficio aveva indirettamente considerato effettiva una cessione di beni effettuata dalla stessa dalla società fornitrice [redacted] S.r.l. nei confronti della distinta società [redacted]

La contribuente concludeva, quindi, formulando la richiesta di annullamento dell'avviso di accertamento impugnato con condanna alle spese.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio che ribadiva la legittimità del proprio operato e chiedeva il rigetto del ricorso.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Ritiene la Commissione che il ricorso sia infondato e che debba essere respinto.

Invero, deve ritenersi che siano sufficienti gli elementi probatori adottati dall'Ufficio e che appaiono irrilevanti le generiche argomentazioni difensive contenute nel ricorso relative alla presenza di pagamenti e alla coerenza dei beni acquistati rispetto all'attività economica svolta. Va, infatti, rilevato che l'Ufficio ha fornito

elementi gravi, precisi e concordanti a dimostrazione dell'inesistenza delle operazioni in contestazione.

In sintesi, tali elementi, emergenti dall'Anagrafe Tributaria e dall'attività istruttoria esperita, possono essere così sintetizzati:

La ██████████ risultava essere evasore totale; dichiarava di svolgere molteplici attività tra loro totalmente differenti ed incoerenti; non aveva mai avuto personale dipendente; non aveva mai posseduto immobili per svolgere l'attività, né di proprietà, né in locazione; non aveva mai attivato utenze non domestiche per elettricità, gas, telefono ed acqua, indispensabili per svolgere l'asserita attività di impresa; non aveva mai posseduto mezzi ed attrezzature necessarie all'attività di impresa; pur trattandosi di una impresa neo costituita (nell'anno d'imposta 2015) aveva dichiarato un elevato volume d'affari in meno di un anno, senza attraversare la fase di start up tipica di qualsiasi attività imprenditoriale. In particolare, per l'anno d'imposta 2015, la ██████████ aveva effettuato cessioni di beni per un ammontare imponibile complessivo di ben € 1.372.677,00 ed IVA per € 301.978,00.

Tali elementi devono ritenersi del tutto idonei a configurare il pieno adempimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio in tema di contestazione di operazioni oggettivamente inesistenti, senza che possa assumere valore la semplice esibizione della documentazione attestante la regolarità formale dell'operazione; e, come è noto, deve escludersi che possa configurarsi la buona fede del cessionario o del committente nel caso di operazione oggettivamente inesistenti, il quale ovviamente sa bene se ha effettivamente ricevuto una determinata fornitura di beni o prestazione di servizi", (cfr. Cass. Ord. Sez. 5 8091/2017, Cass. Sent./Ord. n. 4614 del 26 febbraio 2014)

Dal canto suo, nonostante il lodevole impegno del difensore, si rileva che il contribuente non è riuscito, a sua volta, a dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni fatturate, non offrendo così la prova contraria all'articolato quadro presuntivo individuato dall'Ufficio che non può essere costituita dalla esibizione dei mezzi di pagamento, come la giurisprudenza della Suprema Corte ha costantemente affermato.

La Commissione, con riferimento a quanto contenuto nel ricorso, ritiene, poi, che sia irrilevante l'elenco riconciliativo tra fatture di acquisto e fatture di vendita di beni analoghi non meglio identificati a cavallo tra il 2015 ed il 2019.

Come anticipato poco sopra, dalla pagina 5 alla pagina 10 del ricorso in esame viene stilato un mero elenco di riconciliazione tra le fatture in contestazione e alcune fatture descrittive cessioni di beni effettuate dalla ██████████ negli anni a cavallo tra il 2015 ed il 2019.

Sul punto, va osservato come sia totalmente assente in atti qualunque elemento probatorio che attesti la effettiva movimentazione in entrata della merce asseritamente acquistata con le fatture in contestazione.

Le stesse quattro fatture in questione, asseritamente considerate come fatture accompagnatorie dalla ricorrente, risultano, infatti, prive di qualunque indicazione della modalità di trasporto: manca pacificamente il timbro e la firma del vettore, il timbro e la firma del ricevente nonché l'indicazione del luogo di consegna non essendo comprensibili chi ha consegnato le merci in questione, chi le ha ricevute, quale sia la data ed il luogo di ricevimento.

Pertanto, sulla effettiva movimentazione in entrata della merce non sussiste alcun documento di trasporto merci in quanto le fatture, definite dalla ricorrente "accompagnatorie", hanno evidenziato le suddette gravi carenze.

Va, inoltre, segnalata la evidente anomalia della circostanza di essersi rivolta, per l'acquisto di un notevole quantitativo di merci, a una persona fisica (un idraulico) distinta dalla società dal fornitore, mentre risulta estremamente significativo che la società ricorrente non sia mai riuscita a produrre, nemmeno in giudizio, un contratto di acquisto o qualunque altra documentazione extra contabile giustificante l'acquisto delle merci

in questione (ordinativi, email ecc.), come invece normalmente avviene nella prassi commerciale.

L'ennesimo "elenco riconciliativo" formulato dalla ricorrente dalla pagina 5 alla pagina 10 del ricorso in esame risulta, come ha sottolineato l'Ufficio, poi scarsamente rilevante, sotto il profilo probatorio in base a diverse considerazioni.

In primo luogo deve essere ribadito che le fatture contestate riguardano oggettivamente l'acquisto di beni fungibili notevolmente vari (come tipologia) fra loro (anche fra beni dello stesso tipologia).

Ad esempio, nella fattura n. 53 erano elencate 2000 pedane "multimarca" e 1000 fermapièdi "multimarca" nonché 1000 telai TRB preverniciati completo di correnti e diagonali. Fra i beni che sarebbero stati acquistati vi erano poi dei puntelli in ferro che risultavano presenti sia nella fattura n. 57 (n. 1515) e sia nella fattura n. 65 (n. 3.000).

Inoltre, esaminata la documentazione prodotta dal contribuente, l'Ufficio ha rilevato come i beni ceduti dalla ██████████ negli anni a cavallo tra il 2015 ed il 2019, non siano comunque identificabili con quelli alla stessa fatturati nel corso dell'anno 2015 dalla ██████████ stante la diversa denominazione riportata nelle fatture ed il fatto che trattasi per la maggior parte di beni altamente fungibili.

La stessa ricostruzione non tiene, altresì, di altre due circostanze, in atti incontestate e cioè che esistevano delle rilevanti rimanenze di merci analoghe al 31 dicembre 2014 e che negli anni a cavallo tra il 2016 e 2019 la società ha acquisito ulteriori merci analoghe da altri fornitori che ha rivenduto nello stesso arco di tempo.

Una ricostruzione minimamente attendibile avrebbe dovuto, allora, considerare e includere anche la rivendita delle analoghe merci acquisite dal 2014 in avanti.

La ricorrente, a partire da pag. 11 del ricorso, ha esposto una ulteriore ricostruzione degli acquisti dei soli "puntelli" nell'anno 2015 ma tale ricostruzione, va sottolineato, è ben diversa da quella effettuata in sede di istruttoria e di adesione, per complessivo n. di 12.496 (4.515 puntelli acquistati nel 2015 dalla ██████████ + n. 7.536 puntelli rimasti in giacenza al 31.12.2014 e seguito della contabilizzazione della fattura di acquisto n. 168 del 29.08.2014 emessa dalla distinta società ██████████ + n. 445 puntelli acquistati nel 2015 dalle altre società) e della loro asserita rivendita nello stesso anno per un complessivo n. di 9.453 e n. 2865 puntelli rimasti in giacenza in magazzino al 31.12.2015.

A pagina 13 e ss. la ricorrente riportava, inoltre, la seguente argomentazione presuntiva: i "telai TRB" (cfr. fattura n. 53 del 30.10.2015), i "telai Fap" e le "travi Doka" (cfr. fattura n. 57 del 02.11.2015) erano stati venduti dalla ██████████ nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2016 e che gli stessi non risultavano in precedenza né tra le rimanenze al 31 dicembre 2014 né da altre fatture di acquisto. Analoghe considerazioni venivano svolte per il bene "caricaletame con cardano" (cfr. fattura n. 57 del 02.11.2015) asseritamente ceduto solo nel 2019 alla società ██████████

Anche in questo caso va affermato che tale riconciliazione presuntiva, unita all'alta fungibilità dei beni in questione, non può mai supplire, sotto il profilo squisitamente probatorio, la grave circostanza della pacifica mancanza di qualunque documentazione che possa attestare la consegna fisica delle merci asseritamente acquistate con le fatture di acquisto in contestazione. Inoltre anche le fatture di cessione menzionate e allegate in atti, risultano carenti della relativa documentazione extra contabile, DDT, ordinativi, mail, cioè di tutto ciò che accompagna la cessione di merci nella normale prassi commerciale.

Pertanto, deve ritenersi che non sia stata raggiunta in giudizio la prova della movimentazione in ingresso e in uscita delle merci in questione dalle rimanenze di magazzino.

Del tutto irrilevante, infine, deve ritenersi il riferimento ad altro avviso di accertamento; la ricorrente, infatti, rilevava che nelle motivazioni del diverso avviso di accertamento n. T9F03B300833/2019, notificato il 26.06.2019 alla società ██████████ l'Ufficio avrebbe indirettamente considerato effettiva una cessione di beni effettuata dalla stessa dalla società fornitrice ██████████ nei confronti della distinta

società [REDACTED]

In realtà il distinto atto impositivo citato nel ricorso non ha nulla a che vedere con le operazioni in esame. Dalle motivazioni del diverso avviso di accertamento n. T9F03B300833/2019 si ricava poi unicamente che il bene in questione "[REDACTED]" fatturato in cessione dalla [REDACTED] alla [REDACTED] con la fattura n. 84 del 30.11.2015 era, poi, risultato ulteriormente ceduto dalla società [REDACTED] senza che venisse prodotta alcuna documentazione a giustificazione del passaggio di tale bene da [REDACTED] a [REDACTED], con conseguente ripresa a tassazione dell'operazione di vendita del bene in questione per omessa contabilizzazione dei ricavi. Inoltre la genuinità della operazione di cessione a monte del bene non viene riconosciuta dall'Ufficio in nessun passaggio motivazionale del distinto avviso di accertamento n. T9F03B300833/2019, per cui risultano prive di valore presuntivo le successive considerazioni svolte sulla effettiva operatività della [REDACTED]. Alla luce di quanto detto, il ricorso deve essere respinto con la condanna della parte soccombente al pagamento delle spese processuali che si liquidano in Euro 5.060,00 (fase introduttiva Euro 1.000,00; fase studio Euro 1.500; fase cautelare Euro 1.500,00; fase decisionale Euro 1.500,00=Euro 5.500,00-20%=Euro 4.400,00+15% per spese generali)

**P.Q.M.**

visto l'art. 26 D.Lvo 31.12.1992 n. 546,

**R E S P I N G E**

il ricorso n. 333/2021 proposto da [REDACTED] avverso l'avviso di accertamento n. T9F03B301453, relativo all'anno 2015, e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali, che si liquidano in Euro 5.060,00.

Bergamo, 14 settembre 2022

il Presidente relatore