

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 66/46/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La soc. PROFIL MEC srl, in liquidazione impugnava l'avviso di accertamento n. R2W030300573, notificato il 19 novembre 2008, sulla scorta del pvc, redatto il 5 novembre 2008, dai funzionari della Direzione Regionale Lombardia delle Entrate, con il quale, relativamente al periodo d'imposta 1 dicembre 2003/31 dicembre 2003, venivano recuperati ai fini delle imposte dirette, costi non documentati; ai fini IRAP, maggiori componenti positivi e costi non documentati; ai fini IVA imposte indebitamente detratte.

A seguito dei suddetti recuperi fiscali l'Ufficio rettificava il reddito dichiarato da euro 38.452,00 ad euro 3.928.620,00.

La società contribuente impugnava l'accertamento per i seguenti motivi:

1) violazione e falsa applicazione dell'art. 12 legge n.212/2000 per mancato rispetto del termine di 60 gg. decorrenti tra la data del rilascio del p.v. di constatazione e l'avviso di accertamento;

2) violazione e falsa applicazione dell'art. 62, comma 4 del TUIR, vigente fino al 31 dicembre 2003, in tema di trattamento fiscale del contratto di associazione in partecipazione, in quanto non erano previste specifiche condizioni;

3) violazione e falsa applicazione degli articoli 19 e 26 del DPR 633/72 in tema di detrazione IVA ed emissione di note di accredito.

L'Ufficio si costituiva confermando la legittimità dell'atto impugnato, rilevando che da una più vasta indagine, a carico di soggetti che hanno posto in essere la stipula di contratti di associazione in partecipazione, è emerso che le operazioni realizzate erano meramente fittizie in quanto mai portate ad esecuzione ma solo contabilizzate al fine di vantaggi fiscali cioè di ridurre la dichiarazione dei redditi.

La CTP di Varese respingeva il ricorso e compensava le spese.

Quanto al primo motivo di ricorso rilevava che non aveva fondamento l'invalidità dell'accertamento per mancato rispetto del termine di 60 giorni dal p.v.c. posto che nell'art. 12 dello Statuto del Contribuente non è prevista alcuna sanzione di nullità.

Quanto al trattamento fiscale del contratto di associazione in partecipazione rilevava che i fatti riscontrati, in occasione del controllo della documentazione della parte, evidenziavano l'abuso dell'istituto giuridico dell'associazione in partecipazione diretto solo al fine di ottenere vantaggi fiscali, senza in concreto realizzare il contenuto dell'accordo sottoscritto; rilevava che la società infatti vantava crediti nei confronti di diverse associate in partecipazione e, a questi crediti corrispondevano altrettanti debiti per le quote di utili spettanti, debiti che venivano poi trasferiti, tramite gli accoli, per chiudere contabilmente i crediti iscritti. Concludeva riscontrando la mancanza della dimostrazione dell'esistenza dei requisiti richiesti dalla circolare n. 50/E/2002, sulla valenza fiscale dei contratti di associazione in partecipazione.

Quanto al terzo motivo di ricorso rilevava la Commissione che la contribuente non aveva prodotto in sede di verifica né la fattura né la nota di credito; che dalla lettura della fattura (allegata poi al ricorso) si rilevava che la data era stata corretta ed era antecedente alla stipula dell'atto relativo alla cessione di immobili; che sulla fattura mancava il timbro di registrazione e di protocollo IVA e che nella nota di credito era richiamata la fattura n.316 del 29.11.2002 mentre la fattura allegata riportava la data dell'1.12.2002.

Quanto alle fatture La. e Be., confermava la ripresa a tassazione dell'IVA detratta in quanto risultavano prive di documentazione di supporto e la società ricorrente nulla aveva evidenziato con riferimento all'imposta recuperata a tassazione.

Presenta appello la società contribuente, con istanza di pubblica udienza, ribadendo i seguenti motivi già esposti in primo grado:

1) l'illegittimità della sentenza per non aver dichiarato la violazione dell'art. 12 legge n. 212/2000 in tema di divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima che decorrano 60 giorni dal rilascio della copia del p.v.c. e difetto di motivazione dell'accertamento, in quanto non vengono esposte idonee ragioni per le quali un termine essenziale posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente è stato disatteso.

2) la sentenza inoltre sarebbe illegittima per non aver riconosciuto la violazione dell'art. 62, comma 4, TUIR, in tema di trattamento fiscale del contratto di associazione in partecipazione: infatti nel periodo di imposta accertato, la società statunitense STARLIGHT VENTUR LLC (in qualità di associata che avrebbe partecipato agli utili, in ragione del 95%, impegnandosi in contropartita ad accollarsi i debiti dell'associante fino al massimo di lire 10 miliardi) ha partecipato agli utili della soc Profil Mec per un importo di euro 3.847.998,00 e la società contribuente ha conseguentemente dedotto questo ammontare dal reddito imponibile. La CTP ha negato la deduzione sulla base di generiche circostanze sulla fittizietà del contratto stipulato e di non precisati elementi evidenziando l'abuso dell'istituto giuridico dell'associazione in partecipazione, richiamandosi ad una circolare ministeriale, senza specificare per quali ragioni la società contribuente non avrebbe rispettato i requisiti imposti dalla legge. La società contribuente rileva inoltre, contrariamente a quanto affermato dalla sentenza, di aver provato in primo grado l'esistenza delle tre condizioni richieste dalla circolare n. 50/E del 12 giugno 2002 e cioè: la prima che il contratto risulti da atto pubblico o da scrittura privata autenticata, in quanto il contratto del 21 gennaio 2000, in forma di scrittura privata autenticata si è perfezionato in Svizzera con l'autenticazione del notaio avv. Claudio Simonetti con apposizione della "APOSTILLE", certificazione che convalida l'autenticità di un documento notarile per l'uso internazionale, ai sensi della Convenzione dell'AJA del 5 ottobre 1961, cui hanno aderito sia l'Italia che la Svizzera (all. 6 al ricorso introduttivo). Anche la seconda condizione che contenga la specificazione dell'apporto è rispettata: infatti il punto 4 del contratto recita che la parte associata si impegna per la durata del contratto ad accollarsi i debiti dell'associante fino all'importo massimo di lire 10 miliardi e l'accollo del debito è equivalente all'apporto in denaro. Segnala che anche la terza condizione è rispettata (qualora l'apporto sia costituito da denaro vi siano elementi certi e precisi comprovanti l'avvenuto apporto), in quanto nel corso del 2000 vari debiti sono stati accollati alla società Starligh (i contratti di accollo sono allegati sub 4 al ricorso di primo grado) e, come provato dal bilancio di verifica, dopo l'accollo dei debiti la società contribuente risulta sollevata da una parte dei debiti che aveva nei confronti di determinati destinatari (all. 7 al ricorso introduttivo)

3) Violazione e falsa applicazione degli articoli 19 e 26 DPR n.633/72 in tema di detrazione IVA ed emissione di note di accredito: la sentenza, che ha confermato la ripresa a tassazione dell'IVA detratta dalla società contribuente, per euro 322.687,80, ritenendola indebitamente detratta e sfornita di idonea documentazione iva riformata. Evidenzia che la soc. Profil. Mec, il 30 novembre 2003, ha contabilizzato una fattura emessa il 1° dicembre 2002 dalla soc "Servizi Gestionali srl" di euro 1.800.000,00 di cui euro 300.000 per IVA ed in data 30 dicembre 2003 ha registrato la nota di accredito emessa dalla suddetta società per euro 1.500.000, senza applicazione dell'imposta, essendo decorso più di un anno dall'emissione della fattura, secondo l'art. 26, comma 3, DPR n.633/72; inoltre all'IVA a credito detratta dalla Profil. MEC srl

corrisponde l'IVA a debito versata dalla soc Servizi Gestionali srl. Quanto alla correzione a penna della data della fattura trattasi di errore materiale dello scritto sottostante 1/12/202.

Chiede quindi di annullare l'avviso di accertamento.

Presenta controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate di Varese evidenziando, quanto al primo motivo di appello che l'art. 12 della legge n. 212/2000 stabilisce, senza prevedere sanzioni di nullità un termine non perentorio che può essere derogato, in base a casi di particolare e motivata urgenza. Evidenzia che, con l'ordinanza del 18 luglio 2008 n. 19875, la Corte di Cassazione ha stabilito che: "la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla legge n.212/2000, art. 12, comma 7, non ne determina ipso iure la nullità, stante la natura vincolata dell'atto rispetto al pvc sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perché resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla Commissione Tributaria)".

Cita ulteriore giurisprudenza favorevole e precisa che quanto alla deroga per i casi di particolare e motivata urgenza, nel caso in esame, l'Ufficio ha specificatamente motivato la deroga alla pagina 4 dell'avviso di accertamento.

Quanto al secondo motivo, relativo al trattamento fiscale del contratto di associazione in partecipazione evidenzia che in sede di verifica, nonostante la richiesta dei verbalizzanti di produrre prova del contratto associativo, la società si è limitata ad esibire le sole scritture contabili e solo grazie a controlli incrociati i verbalizzanti hanno saputo dei termini dell'accordo ed hanno evidenziato che la Profil Mec srl oltre al contratto di associazione in partecipazione passivo, con la Starlight ne ha stipulati anche di attivi con altri soggetti, nei cui confronti è già stata accertata la fittizietà dei contratti anche dalla CTR della Lombardia.

L'Ufficio pertanto, in assenza, in sede di verifica, di qualsiasi documentazione del costo dedotto, lo ha ripreso a tassazione ai sensi dell'art. 75 TUIR; rileva di conseguenza l'inammissibilità della documentazione prodotta dalla parte in sede contenziosa, ai sensi dell'art. 32 DPR 600/73, secondo cui le notizie ed i dati non esibiti non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Quanto poi alla sostenuta regolarità formale del contratto stipulato ed alla sua rispondenza alle tre condizioni della circolare, come evidenziato dai primi giudici, il contratto di associazione, con chiaro abuso dell'istituto, era stato sottoscritto al solo fine di realizzare i vantaggi fiscali della deducibilità dal reddito di impresa degli utili maturati a favore dell'associato, trattasi quindi di contratto in frode alla legge ai sensi dell'art. 1344 c.c. in quanto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.

Gli accolti di debiti sono fittizi in quanto derivanti da fittizi rapporti associativi che hanno dato luogo a compensazioni contabili senza giro di denaro e senza reale esecuzione delle obbligazioni contrattuali da entrambe le parti contraenti e pertanto l'apporto di capitale da parte della Starlight non è veritiero perché riguarda debiti fittizi

Quanto al terzo motivo di violazione degli articoli 19 e 26 del DPR n. 633/72 in tema di detrazione IVA e note di accredito, l'Ufficio evidenzia che la società ha registrato una nota di credito relativa alla fattura emessa dalla Servizi Gestionali srl, rettificando solo l'importo relativo all'imponibile di euro 1.500.000,00, senza storno dell'IVA a credito, già detratta dalla società. Inoltre la società non è stata in grado di fornire spiegazione e documentazione della fattura emessa e poi stornata; la fattura emessa dalla Servizi Gestionali rappresenta un costo fittizio in quanto non è stato documentato dalla ricorrente e

la documentazione fornita successivamente, in allegato al ricorso introduttivo, è alterata, con incongruenze descrittive e temporali; manca anche la registrazione sui libri obbligatori; inoltre il termine di 1 anno indicato nel terzo comma dell'art. 26 DPR 633/72 si applica all'ipotesi che "gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti"; circostanza quest'ultima non provata, come non è stato provato dalla Profil. Mec il pagamento dell'IVA alla Servizi Gestionali né che questa l'abbia versata. Parimenti si è proceduto al recupero dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente detratta su costi di altre fatture. L'ufficio pertanto chiede il rigetto dell'appello e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

Alla Pubblica udienza sono presenti entrambe le parti che, dopo l'esposizione del relatore illustrano quanto in atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questa Commissione ritiene di dover confermare la sentenza dei primi giudici, condividendone i contenuti e le motivazioni: la sentenza infatti spiega le ragioni del rigetto del ricorso, evidenziando la rilevanza dei fatti riscontrati nel pvc, che fa parte integrante dell'avviso di accertamento; tali fatti testimoniano che il contratto di associazione in partecipazione, con la società statunitense, era diretto unicamente allo scopo di porre in essere operazioni di deduzione fiscale delle somme corrisposte all'associata, quali utili.

I primi giudici evidenziano che la verifica fiscale, nei confronti della Profil Mec, ha fatto emergere l'abuso dell'istituto giuridico dell'associazione in partecipazione e si inquadra nell'ambito di una più vasta verifica effettuata a carico di altri soggetti che hanno operato, con le medesime operazioni fittizie contestate alla ricorrente, al solo fine di usufruire dei conseguenti vantaggi fiscali, senza portarle a concreta esecuzione ma provvedendo solo a contabilizzarle. L'appellante società ripropone, avverso la sentenza dei primi giudici, le stesse censure del ricorso introduttivo, ritenendole non adeguatamente esaminate.

Questa Commissione - quanto all'eccepita violazione dell'art. 12, 7° comma della legge 212/2000, per mancato rispetto del termine di 60 giorni decorrenti tra la data del rilascio del pvc e l'avviso di accertamento - ritiene di condividere la tesi dei primi giudici che il mancato rispetto del termine non comporti l'invalidità dell'avviso di accertamento.

Osserva infatti che nell'art. 12 dello Statuto del Contribuente non è prevista alcuna sanzione, come avviene invece, ad esempio, nell'art. 6, comma 5 dello Statuto, per violazione del contraddittorio preventivo; a ciò si aggiunga che tale parrebbe essere stata la volontà del legislatore, posto che, in sede legislativa, era stato bocciato l'emendamento che prevedeva la sanzione.

Inoltre è lo stesso comma 7 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente a prevedere l'eccezione alla regola, nei casi di particolare e motivata urgenza e, nella fattispecie in esame, come emerge alla pagina 4 dell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha specificamente motivato tale urgenza, evidenziando che trattavasi di frode fiscale, con elevati importi per l'annualità in scadenza. Quanto sopra risulta in linea con la recentissima sentenza della Cassazione del 13 ottobre 2011 n.21103 che, superando conclusioni non univoche della giurisprudenza di legittimità, ha confermato la tesi favorevole al fisco, evidenziando che "resta di fatto comunque garantito al contribuente il diritto di difesa, tanto in via amministrativa (con ricorso in autotutela) quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge."

Con il secondo motivo di appello si lamenta poi la violazione dell'art. 62, comma 4 del TUIR, che, vigente fino al 31.12.2003, in tema di trattamento fiscale del contratto di associazione in partecipazione, consentiva all'associante di dedurre dal reddito di impresa la quota di utili spettante all'associato e quindi nello specifico caso consentiva

alla Profil Mec il recupero del costo di euro 3.928.620, quale utile spettante alla società statunitense associata. Per sostenere la regolarità del contratto ed il proprio diritto alla deduzione, l'appellante richiama il rispetto delle tre condizioni poste dalla circolare n. 50/E del 2002 cioè che il contratto risulti da atto pubblico o scrittura privata, che contenga la specificazione dell'apporto della parte associata ed infine che, qualora l'apporto sia costituito da denaro, vi siano elementi certi e precisi comprovanti l'avvenuto apporto.

L'Ufficio controdeduce che, non essendo stato prodotto, in sede di verifica, il richiesto contratto associativo ma solo le scritture contabili, legittimamente il costo dedotto e non documentato, veniva ripreso a tassazione ai sensi dell'art. 75 TUIR; evidenzia conseguentemente anche l'inammissibilità, ai sensi dell'art. 32 DPR 600/73, della documentazione prodotta dalla parte in sede di giudizio, in essa compreso il contratto di associazione in partecipazione, autenticato in Svizzera con l'apposizione della "Apostille", posto che le notizie ed i dati non esibiti non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

Prescindendo comunque da quanto previsto dall'art. 32 DPR 600/73, questa Commissione osserva che in ogni caso il preteso rispetto delle tre condizioni è invalidato dalla complessiva fittizietà delle operazioni poste in essere: infatti non solo non vi sono elementi certi e precisi comprovanti che l'apporto determinato nel contratto, sia stato corrisposto all'associante ma anche, dalle risultanze del pvc e dagli atti dell'Ufficio, viene evidenziato che la Profil Mec era una società meramente fittizia, priva di struttura organizzativa, di sede e di personale, che la stipula dei contratti era estranea all'oggetto sociale di elaborazione elettronica dei dati, che il titolare dello studio professionale, presso il quale la Profil aveva sede, non ne era a conoscenza e che il 98% della società era posseduta dalla srl Servizi Gestionali, intermediario della dichiarazione dei redditi dell'appellante e degli altri soggetti coinvolti.

In sede di verifica è emerso inoltre che la società, con la sua interposizione in operazioni fittizie, permetteva a numerosi soggetti di sottrarre a tassazione buona parte del reddito imponibile: infatti la Profil Mec, oltre al contratto di associazione in partecipazione passivo, con la Starlight ne aveva stipulati anche di attivi con altri soggetti nei cui confronti è già stata accertata la fittizietà con varie sentenze anche della CTR della Lombardia (v. pagine 12/13 delle controdeduzioni dell'Ufficio e sentenze allegate). Dalle sentenze allegate emerge che non vi è mai giro di denaro, in esecuzione delle obbligazioni contrattuali e pertanto, come evidenziato dall'Ufficio, se i debiti derivanti dai contratti di associazione in partecipazione attiva, stipulati dalla Profil Mec srl, con tali diversi soggetti, sono fittizi, analogamente fittizio deve ritenersi l'accollo degli stessi debiti, quale apporto, da parte della Starlight, svolgendosi il tutto, al fine di mere compensazioni contabili, senza la reale esecuzione di nessuna delle obbligazioni pattuite da entrambi i contraenti. A fronte delle suddette risultanze in sede di verifica e del conseguente accertamento dell'Ufficio, questa Commissione osserva che la contribuente non ha fornito adeguata prova contraria: infatti l'esibizione di scritture contabili non ha rilevanza in ordine alla reale esistenza di quanto nelle stesse riportato, in quanto la società non ha fornito alcuna dimostrazione dell'effettività della propria struttura operativa né elementi validi a confermare la reale esecuzione delle operazioni contestate o per dimostrare la convenienza economica delle stesse: a tal proposito osserva che è riconosciuta all'associata in partecipazione il 95% degli utili, senza che venga fornita alcuna documentazione attestante l'assolvimento di tale debito da parte della Profil Mec e che comunque anche la corresponsione dell'apporto del capitale, da parte della società statunitense, all'associante, è provato solo attraverso

una serie di accolti di debiti che, nonostante la notevole entità delle somme, non sono mai registrati. La contribuente non ha pertanto assolto l'onere della prova dell'effettività dei rapporti intrattenuti né dell'inerenza dei costi, rispetto all'attività di impresa, onere che grava sul contribuente che ne richiede la deduzione dal reddito.

Questa Commissione osserva infine che anche dalle situazioni prese in esame nel pvc per il periodo precedente a quello in esame tutti i comportamenti appaiono diretti al conseguimento di un risparmio di imposta e testimoniano lo svolgimento di operazioni fittizie dirette al solo scopo di fruire o far fruire terzi del risparmio di imposta (v. contratti di cessione di usufrutto su quota di società a responsabilità limitata pag. 23 e seguenti PVC).

Pertanto tutte le circostanze emerse, devono ritenersi indicative del fine essenziale dell'operazione di eludere la normativa fiscale con mere partite di giro contabili.

Infine va esaminato il terzo motivo di appello, sulla detrazione IVA ed emissione di note di accredito. Il rilievo origina dalla mancata conclusione della vendita immobiliare fatturata dalla Servizi Gestionali srl, alla Profil Mec, per l'importo di complessivi euro 1.800.000 - di cui euro 300 relativi ad IVA- che veniva rettificato, con nota di credito solo per l'importo di euro 1.500.000, senza storno dell'Iva a credito.

Anche in questo caso va confermata la sentenza in quanto, in aggiunta alla discrepanza tra la data della fattura prodotta e quella riportata sulla nota di credito e in aggiunta alla segnalata mancata registrazione sui libri obbligatori in materia di iva, si evidenzia che la nota di accredito emessa senza storno dell'IVA a credito, già detratta dalla società, non può essere giustificata, ai sensi dell'art. 26, comma 3 DPR n.633/72, come sostenuto dall'appellante, perché la norma del decorso di più di un anno dall'emissione della fattura, si applica all'ipotesi che gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti, fatto non provato come del resto non è provata l'operazione di vendita né è provato il pagamento dell'IVA alla Servizi Gestionali né che quest'ultima la abbia versata.

Parimenti va confermato il recupero dell'Iva sui costi per fatture notarili, in quanto non documentati e non inerenti e per le quali l'appellante società nulla ha dimostrato; inoltre, come segnalato dall'Ufficio, vanno confermati i rilievi non impugnati dall'appellante. In considerazione degli orientamenti non univoci della giurisprudenza di legittimità, in ordine al mancato rispetto del termine di 60 giorni, le spese di causa sono compensate.

P. Q. M.

CONFERMA la sentenza impugnata. Spese compensate.