

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 142/30/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Ufficio di Brescia 2 - dell'Agenzia delle Entrate - a seguito di controllo della posizione fiscale di Estercar di Ab. Gi. e c. sas (diventata successivamente Estercar di Ab. srl con decorrenza 3 maggio 2004) eseguito dalla GdF - emetteva 2 avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2003 e 2004. Specificamente con primo avviso - n. R0L01T200385 - per l'anno d'imposta 2003 - accertava il maggior reddito di impresa in capo alla società - ai fini Irap - Iva - da far valer in capo ai singoli soci, Ab. Gi. - Ma. En. - Bo. Da., ai fini Irpef e relative addizionali nonché dei contributi previdenziali; con il secondo avviso n. R0L3T200384 - accertava per il periodo d'imposta 3/5/2004 - 31/12/2004 - il maggior reddito ai fini Ires - Irap - Iva, oltre sanzioni ed interessi. Gli accertamenti trovavano origine in una vasta indagine della GdF, con risvolti anche di carattere penale, concernente l'importazione di autovetture da altri stati comunitari in evasione di Iva tramite le cosiddette "operazioni carosello", con cui l'Ufficio assumeva che avesse partecipato anche il contribuente per aver utilizzato fatture soggettivamente fittizie, per aver effettuato acquisti di autovetture da società "cartiere" a prezzi inferiori a quelli risultanti da contratti di finanziamento relativi agli stessi autoveicoli rivenduti a propri clienti. Quanto alle II.DD si contestavano singole riprese a tassazione in violazione dei requisiti di certezza ed inerenza di cui al rilievo "lavorazione di terzi e "sopravvenienze passive".

Con sentenza n. 205/2/07 pronunciata il 3 luglio 2007 - depositata il 23 ottobre 2007 - I giudici di prime cure accoglievano il ricorso, ritenendo provata la buona fede della società acquirente per l'effettivo acquisto delle autovetture con conseguente diritto alla detrazione dell'Iva, stante anche le risultanze di una "perizia tecnica asseverata" da cui risultava la congruità dei prezzi delle autovetture che invece l'Ufficio presumeva acquistate per effetto di utilizzo di fatture fittizie emesse da società cartiere; inoltre rilevavano anche che, per prassi commerciale, spesso il prezzo delle vendite delle autovetture risultava inferiore a quelle dei contratti di finanziamento, in quanto al momento della conclusione del contratto, sul prezzo dell'auto parte venditrice concedeva uno sconto all'acquirente.

Con l'appello l'Ufficio - relativamente all'anno 2003 - eccepisce la nullità della sentenza ai sensi degli articoli 156 e 159 cpc, per violazione dell'articolo 14 del D.lgs. 546/1992 nonché degli articoli 101 e 102 cpc per non aver il giudice di prime cure provveduto alla necessaria riunione dei procedimenti vista la sussistenza di ipotesi di litisconsorzio necessario originario. Sostiene che per le società di persone, poiché vige il principio dell'unicità dell'accertamento che lega il reddito societario con quello imputabile ai soci, rileva una situazione tipica del litisconsorzio originario. Pertanto eccepisce la nullità della sentenza di primo grado ed il dovere del giudice d'appello di rimettere la causa al primo giudice ai sensi dell'articolo 354 cpc. Cita a favore giurisprudenza della Cassazione. Con il secondo motivo deduce violazione degli articoli 132 cpc e 36 del D.lgs. 546/1992 relativamente alle II.DD per gli anni d'imposta 2003 - 2004. Su punto ritiene che la sentenza impugnata è nulla per omessa motivazione in quanto il giudice di prime cure avrebbe dovuto dar conto dell'iter logico giuridico seguito per riconoscere la sussistenza dei requisiti per la deducibilità dei costi. Quanto alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, contestate con gli avvisi di accertamento, ritiene che su tale punto la motivazione della sentenza sia insufficiente e contraddittoria. Sostiene, infatti, che l'indetraibilità dell'Iva - sulle "Operazioni Carosello" - rileva anche se vi è una potenziale conoscenza che il fornitore sia un soggetto che operi in evasione di imposte. Circa la perizia che asseverava la congruità dei prezzi delle autovetture ritiene che sia

inidonea, essendo stata redatta due anni dopo la verifica fiscale. Ribadisce ancora che alla parte contribuente deve essere negato il diritto alla detrazione dell'Iva, configurandosi la fattispecie come caso di utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti. Su punto, infatti, assume che la società contribuente avrebbe realizzato le transazioni per acquistare le autovetture non con l'emittente le fatture, (fornitore fittizio interposto), bensì direttamente con altri soggetti esteri cedenti le autovetture che non partecipavano alla frode realizzata. Ritene, pertanto, che le fatture, essendo state emesse da un soggetto che non corrispondeva all'effettivo cedente delle auto, sono viziose da falsità che comporta come conseguenza che non possono ricevere alcun riconoscimento fiscale. Cita a favore giurisprudenza della Cassazione. Infine, in relazione ai numerosi rilievi che costituivano l'impianto probatorio contenuto nel PVC della GdF e negli "avvisi", sostiene che spettava alla parte contribuente fornire la prova contraria a tali rilievi mentre ciò non sarebbe avvenuto. Chiede, oltre alla pubblica udienza, in riforma della sentenza impugnata, il rigetto dei ricorsi introduttivi.

Si costituiscono gli appellati con controdeduzioni ed appello incidentale. Sulla l'eccepita nullità, per la mancata riunione dei ricorsi relativi all'annualità 2003, gli appellati rilevano che nella causa RGR n. 334/07 il ricorso era stato proposto sia dalla società che da i singoli soci con conseguente integrazione del contraddittorio in quanto tutti i litisconsorti erano costituiti in giudizio. Censurano gli appellanti gli infondati motivi di carenza concernenti la sentenza e l'assunta mancanza di motivazione. Confermano la sussistenza dei requisiti di "certezza" ed "inerenza" ai costi contestati; confermano altresì la legittimità della deduzione di tutte le sopravvenienze passive motivando analiticamente. Quanto alla contestata insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza gli appellati rilevano che il richiamo dei primi giudici alla sentenza della Corte di Giustizia è pertinente in quanto è stato ritenuto che gli acquisti della società erano effettuati in buona fede che escludeva anche la potenziale conoscenza dei fatti che i fornitori delle auto fossero società fittizie. Relativamente alla perizia asseverata depositata dalla società appellata, ritenuta la sua idoneità a dimostrare la congruità dei prezzi, era un atto dovuto e, comunque, la Commissione Provinciale, ha motivato in dettaglio il suo convincimento nel merito. Rilevano, altresì, gli appellati come dagli atti penali non siano emersi indizi di reità a carico del sig. Ab., così come peraltro riconosciuto dagli stessi verbalizzanti. Contestano, motivando, le censure sui prezzi delle auto, le allusioni concernenti le indagini bancarie e l'assunta mancanza di buona fede. Chiedono, in via incidentale, la refusione delle spese anche per il primo grado di giudizio, previo rigetto dell'appello dell'Ufficio. In via subordinata la dichiarazione di nullità degli avvisi impugnati.

La Commissione osserva che, in relazione al primo motivo dell'impugnazione - relativamente all'anno d'imposta 2003 - il principio del litisconsorzio necessario non è stato violato. Invero, nel procedimento instaurato dalla Estercar - RGR n. 334/07- il ricorso era stato proposto nell'interesse della società nonché dei singoli soci che avevano partecipato al giudizio. Essendosi, pertanto - sul piano processuale- il contraddittorio instaurato validamente, per la partecipazione/ costituzione in giudizio di tutti i soci- litisconsorti - non risulta essere stato violato l'articolo 14 del D.lgs. 546/1992. Il rilievo, pertanto, è infondato poiché - già nel primo grado di giudizio- il contraddittorio era regolare - stante la presenza costituzione in giudizio della società e di tutti i soci. Anche la seconda censura eccepita, riferita agli anni d'imposta 2003 e 2004 - secondo cui la sentenza impugnata omette di esporre, seppure concisamente, lo svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, è infondata. Infatti sul punto si osserva che il giudice di prime cure ha individuato correttamente il "thema decidendum" della controversia, in applicazione dell'articolo 36 del D.lgs. 546/1992, ponendo a base della decisione un ragionamento logico - giuridico trasparente, dando conto degli elementi in

fatto ed in diritto sui cui aveva fondato il proprio convincimento, sull'oggetto principale della controversia riguardante sostanzialmente il rilievo mosso alla parte contribuente di partecipazione alle c.d. "frodi carosello" attraverso l'utilizzo di fatture, ritenute dall'Ufficio, soggettivamente inesistenti. Pertanto, la censura dell'Ufficio, circa la motivazione della sentenza, è infondata in quanto è possibile comprendere e controllare il ragionamento posto a base del convincimento del giudice di prime cure che, tra l'altro, ha citato giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Cassazione sull'argomento.

A) Con riferimento ai "costi per lavorazioni di terzi" - di € 13.379.00 - ripresi a tassazione - il rilievo è infondato. Su tale questione si è del parere che i costi sono stati spesi legittimamente - ai sensi dell'articolo 109 del TUIR - in ossequio sia al principio della "certezza", essendo stati documentati in atti e registrati in contabilità, sia al principio dell'"inerenza", essendo stato dimostrato il rapporto "causa - effetto" tra "costo - ricavi", trattandosi di costi sostenuti - (attestati dalle fatture del fornitore Be. Snc) per la realizzazione di interni in pelle su autovetture cedute ai clienti.

B) Con riferimento alle "Sopravvenienze passive" di euro € 25.822.,84 riprese a tassazione - il rilievo è infondato. Sul punto, invero, parte contribuente ha dimostrato la legittimità dell'operazione sottostante alla contabilizzazione delle plusvalenze, sotto il profilo civile e fiscale, come hanno rilevato anche i verificatori della GdF in cui nel fo. 15 del PVC hanno affermato che: "l'esame formale di entrambe le cessioni di credito non ha evidenziato irregolarità di sorta ed il ricorso alla cessione del credito appare legittimo sia dal punto civile che fiscale". "L'interrogazione effettuata tramite terminale collegato con l'AT ha permesso di accertare l'esistenza e l'operatività dell 'AD VANCING TRADE Spa - società costituita in data 28/11/1985 ed esercente l'attività di altre intermediazione finanziarie ". L'importo delle cessioni appare molto modesto rispetto all'ammontare dei crediti, sebbene, anche in considerazione del tipo di cessione adottata (pro soluto e non pro - solvendo) non si ritenga vi siano gli estremi per una specifica contestazione". Circa il merito della cessione pro soluto ripresa a tassazione dall'Ufficio per l'importo di € 25.822,8 il rilievo è infondato in quanto l'appellato ha dimostrato con documentazione sia bancaria che epistolare che la plusvalenza negativa era stata determinata dal comportamento della Dott.ssa Mo. che aveva incassato l'anticipo per fornitura di auto (assegno di € 50.000 riscontato dai verificatori della GdF) e successivamente si era resa irreperibile per procedimento penale a suo carico. Ciò posto, la ripresa a tassazione operata dall'Ufficio è illegittima, essendo emerso che si trattava di cessione di "caparra su acquisti" e non "da crediti scaturenti da fatture di vendita" realizzatasi in dipendenza di risoluzione/rescissione di un contratto di fornitura di auto da cui era scaturita la perdita contabilizzata e di conseguenza sussistevano i requisiti della "certezza" e dell'"inerenza" dell'onere che rilevava fiscalmente per la deduzione della perdita, imputata in bilancio come sopravvenienza passiva.

C) Relativamente alle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti - annualità 2003 - 2004

Sul punto l'appellante censura la sentenza impugnata poiché ritiene che il giudice di prime cure abbia interpretato in maniera non corretta la sentenza della Corte di Giustizia Europa del 12/gennaio 2006 (Causa C - 354/03) per il caso all'esame. Sostiene l'Ufficio, infatti, che è vero che in tale sentenza il Giudice Europeo ha sancito che il "diritto alla detrazione dell'Iva" "non può essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni ("carosello " nota aggiunta dal relatore), senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, precedente o successiva a quella realizzata, sia inficiata da frode dell'Iva". Tuttavia, proponendo invero

un'interpretazione assai restrittiva di tale orientamento del Giudice Europeo, ritiene che il diritto alla detrazione deve essere negato al contribuente anche quando ha la "conoscenza potenziale dei fatti" ossia che il suo fornitore per esempio sia un "anello della catena" delle "operazioni carosello" ovvero che, per usare l'espressione usata dai verificatori nel fo. 25 del PVC per descrivere il sistema della "frode carosello", si tratti del "Soggetto B", soggetto interposto tra il cedente estero (Soggetto A) e l'effettivo cessionario nazionale (Soggetto C). Ciò posto, il rilievo mosso dall'appellante su tale questione è infondato. Infatti si è del parere che la fattispecie all'esame non integri lo schema delle "operazioni carosello" - astrattamente configurato dall'articolo 2 del D.lgs. 74/2000 - poiché l'appellato ha fornito copiosa documentazione contabile, bancaria, riscontrata dai verificatori della GdF, da cui è emerso che le transazioni erano state effettuate effettivamente con l'importatore italiano e non con il cedente estero e pertanto le fatture contestate non ricadevano nella nozione di "fatture false" e/o "fittizie" secondo l'assunto dell'Ufficio secondo cui invece si trattava di fatture emesse a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti.

In altri termini, l'appellato ha dimostrato con documentazione fiscale e bancaria che le transazioni si riferivano ad operazioni commerciali effettive. Inoltre, i cosiddetti "importatori paralleli" non fossero in realtà soggetti riconducibili allo steso appellato e di conseguenza non erano "fittizie" e/o "false" le fatture sottostanti a tali transazioni. Su tale questione si deve rilevare, in via incidentale, l'impatto sul convincimento del giudice d'appello del giudizio formulato dai verificatori della GdF circa l'assenza di responsabilità del legale rappresentate della Estercar Ab. Gi. - del reato di cui all'articolo 2 del D.lgs. 74/2000 - per aver operato in buona fede, per carenza dell'elemento soggettivo (i.e. dolo specifico). Infatti a pag. 32 del PVC i verificatori della GdF rilevano che:

- a) dalle indagini svolte dal Comando Compagnia GdF di Bassano del Grappa non sono emersi precisi elementi a carico di Ab. Gi. idonei a ritenerlo: a. consapevole del sistema di frode posto in essere a monte; b. referente commerciale in Italia dei fornitori EU delle società cartiere segnalate;
- b) dall'esame della documentazione contabile ed extracontabile delle Estercar, eseguito dai militari verbalizzanti, non è stato acquisito alcun elemento idoneo suffragare tale consapevolezza;
- c) di converso il signor Ab. Gi., sentito in merito ai rapporti commerciali con i fornitori segnalati (vds. Stralcio di verifica - all. 13) ha dichiarato di aver:
 - sempre acquistato le autovetture direttamente dalle imprese che hanno emesso le fatture, definendo i dettagli commerciali personalmente con i rispettivi amministratori o responsabili commerciali delle imprese in argomento (segnalate dai Comandi di Ba. e Ma.);
 - costantemente ignorato l'identità dei fornitori esteri delle imprese dalle quali la Estercar acquistava le autovetture in argomento;
 - provveduto regolarmente ai pagamenti delle autovetture, sostanzialmente a mezzo bonifico bancario;
 - acquistava le autovetture ad un prezzo in linea con quello di mercato.

Gli stessi verificatori concludevano che, citando orientamento giurisprudenziale favorevole al soggetto verificato, che "difetterebbe il dolo di evasione d'arte del destinatario di un documento passivo soggettivamente falso, atteso che il costo risulta essere in ogni caso realmente sostenuto".

Alla luce di tali elementi ne consegue che l'onere probatorio, spostato sull'appellato contribuente, è stato positivamente superato poiché è stato dimostrato che le transazioni commerciali erano state effettivamente effettuate e pertanto le fatture non erano false e/o fittizie, come assume l'Ufficio, essendo state pagate con bonifici e/o con assegni circolari, riscontrati dai verificatori, mentre la società, in buona fede, ignorava incolpevolmente di essere partecipe di operazione in frode all'Iva (Cfr. Cassazione n. 1354 del 21 gennaio 2011). Pertanto, l'appello dell'Ufficio deve essere respinto e, per l'effetto, confermata la sentenza impugnata. Attesa la particolare natura del contenzioso le spese si compensano.

P.Q.M.

La Commissione rigetta l'appello dell'Agenzia dell'Entrate e conferma la sentenza impugnata. Spese compensate.