

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 39/42/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenze n.412/05/10, 415/05/10 e 418/05/10 del 20.12.2010, la Commissione tributaria provinciale di Milano ha respinto (compensando le spese di lite) i ricorsi proposti dalla s.n.c. F.Ili Vi. e dai suoi soci Ma. Au. Vi. ed Ed. Ma. Vi. (ciascuno titolare del 50% delle quote sociali) avverso gli avvisi di accertamento loro notificati dall'Agenzia delle entrate - Uff. Monza 1, rispettivamente per IRAP ed IVA (quanto alla s.n.c.) e per IRPEF (quanto ai singoli soci, per reddito da partecipazione alla società) relative all'anno d'imposta 2006.

Come riferito nelle sentenze impugnate, "l'atto impositivo..." nei confronti della snc F.Ili Vi. - rispetto al quale quelli a carico dei suoi soci sono consequenziali - "trae origine da una indagine svolta dalla Guardia di Finanza di Cremona nei confronti di imprese operanti nel settore dei metalli ferrosi, scoprendo un sistema fraudolento messo in atto dalla Si.Co.Met. s.r.l. con le imprese operanti nel medesimo settore aventi sede nelle regioni Lombardia e Veneto, tra cui la ricorrente società. Espletate le indagini la Guardia di Finanza procedeva ad informare la Procura della Repubblica del Tribunale di Cremona che instaurava processo penale a carico di Be. Er., amministratore di fatto della Si.Co.Met. s.r.l.. Sulla scorta degli elementi acquisiti, dalle annotazioni extracontabili, dai riscontri cartolari e dalle dichiarazioni dell'inquisito Be. Er., i militi verificatori hanno accertato l'esistenza di acquisti in tutto o in parte fittizi da parte della società ricorrente con sede fiscale in Lissone nel periodo 2004-2007. Il metodo fraudolento adottato è quello ormai conosciuto; ossia, a fronte delle fatture emesse per forniture inesistenti e formalmente pagate, il fornitore provvedeva alla restituzione per contanti degli importi ricevuti, trattenendosi una percentuale prefissata. ... La Guardia di Finanza informava la Procura della Repubblica di Monza, competente per territorio, [del]'emissione da parte della Si.Co.Met. s.r.l. di fatture per forniture inesistenti, e conseguentemente contabilizzazione di costi fittizi da parte della società... [F.Ili Vi.]. L'Ufficio, edotto del procedimento di cui sopra, in assenza di alcuna memoria prodotta dalla società ricorrente, procedeva alla redazione ed alla notifica di specifico avviso di accertamento a carico della società per IRAP e IVA ed a carico dei soci partecipanti per IRPEF".

Così ricostruita la vicenda all'origine della controversia, e rilevato: a) che i ricorrenti sostenevano "la nullità dell'avviso impugnato per: - mancanza di motivazione in violazione del... la legge 212/2002 e del dpR 600/73 e del dpR 633/72, non risultando riportato l'elenco dettagliato delle fatture ritenute relative ad operazioni inesistenti, con grave pregiudizio dei diritti della difesa; - mancata allegazione della documentazione, relativa al procedimento penale nella fase delle indagini preliminari, espressamente richiamata e posta a base dei rilievi accertati; - inosservanza dell'onere della prova (ex art.2697 c.c.) a sostegno della fondatezza della pretesa tributaria; - prova di fatto fornita attraverso la documentata produzione di bolle di consegna della merce e dei pagamenti bancari riferiti a tutte le fatture emesse dalla Si.Co.Met. srl"; b) che l'Ufficio, per contro, sosteneva: "- che le violazioni... invocate dalla difesa non rientrano tra quelle... a pena di nullità...; - il diritto di difesa non risulta compromesso dal fatto che le contestazioni sollevate sono state precedute da specifico processo verbale di constatazione legittimamente notificato; - la motivazione ha provveduto ad evidenziare la sussistenza dei presupposti impositivi accertati, formulando rilievi formali e sostanziali circostanziati; - la società ricorrente è stata posta in grado... di recepire esatta cognizione degli elementi essenziali della pretesa fiscale ed ha compiutamente esercitato il proprio diritto di difesa..., a riprova della perfetta conoscenza dei presupposti di fatto e [del]le ragioni giuridiche poste a base dei

rilevi accertativi; - la comprovata insussistenza di alcun vizio di motivazione avendo l'Amministrazione finanziaria largamente edotto la parte contribuente delle ragioni dell'imposizione tributaria"; ha ritenuto fondate le pretese impositive dell'Ufficio, sulla base delle seguenti argomentazioni:

a) per quanto riguarda la snc Vi.: che deve ritenersi legittimo "il ricorso induttivo da parte dell'Ufficio... anche in presenza di contabilità formalmente regolare, come nel caso di specie, qualora da presunzioni gravi precise e concordanti possa logicamente desumersi l'esistenza di operazioni fittizie"; che "nel caso in esame, non può ravvisarsi alcun ostacolo al diritto di difesa, risultato pienamente esercitato, a fronte di un unico chiaro e motivato rilievo contestato alla società ricorrente"; che "nel caso di specie, il solo oggetto del contendere è rappresentato dalla sostenuta fittizi età delle forniture eseguite dalla Si.Co.Met. s.r.l. alla Fratelli Vi. S.n.c., e la conseguente indebita contabilizzazione di costi inesistenti (artt.1 e 2 del d.lgs. 72/2000) e indebita detrazione dell'IVA (art.19 del dpR 633/72)"; che "fermo restando che la prova dell'avvenuta emissione di numerose fatture per operazioni inesistenti, da parte del fornitore, non sia da sola sufficiente a dimostrare la legittimità di un accertamento induttivo, tuttavia la documentazione rilevata e le dichiarazioni raccolte e verbalizzate nel corso di indagini tributarie ed anche penali, anche se queste ultime non configurabili come testimonianze, contribuiscono a fornire ulteriori elementi indiziari a sostegno della presunzione formulata dall'Ufficio, per il raggiungimento del requisito di gravità precisione e concordanza richiesto dalla norma"; che, "l'indagine settoriale specifica espletata dalla Guardia di Finanza, con redazione di plurimi processi verbali di constatazione per accertati rilievi di carattere tributario, ... non può che costituire una ulteriore valenza presuntiva di illecito perpetrato dalla Si.Co.Met. s.r.l. e trasferito in capo alla propria clientela"; che "il ritrovamento da parte dei militi verificatori di documentazione extracontabile, manoscritta dagli amministratori (denominata "scadenziari") riportante l'indicazione cronologica delle fatture per operazioni inesistenti, costituisce un ulteriore elemento presuntivo a sostegno dell'atto impositivo"; che "infine, le dichiarazioni rese dal legale rappresentante della società fornitrice, nella fase procedimentale, ancorché di natura penale, costituiscono ulteriori indizi di illecito, utilizzabili nel corso del processo tributario, così come da sentenza n.5746/2010 della Corte di cassazione"; che, d'altra parte, "la sola correttezza formale della contabilità non può diventare un alibi per commettere ogni possibile violazione delle leggi fiscali...":

b) per quanto riguarda i soci: che "nel caso in esame, non può ravvisarsi alcun ostacolo al diritto di difesa, risultato pienamente esercitato, a fronte di un unico chiaro e motivato rilievo contestato alla società partecipata"; che "il solo oggetto del contendere è rappresentato dalla sostenuta fittizietà delle forniture eseguite dalla Si.Co.Met. s.r.l. alla Fratelli Vi. S.n.c., e la conseguente indebita contabilizzazione di costi inesistenti (artt.1 e 2 del d.lgs. 72/2000)"; che, "avendo questa Commissione condiviso l'operato dell'Ufficio nella redazione del proprio atto impositivo nei confronti della società in nome collettivo partecipata dal ricorrente, l'opposizione prodotta non può essere accolta".

Avverso le anzidette sentenze hanno proposto tempestivamente appello i contribuenti, ciascuno per suo conto, ribadendo i motivi di impugnazione degli avvisi accertamento già svolti in primo grado, ed in particolare deducendo:

A) quanto alla s.n.c. F.lli Vi.: a) l'omessa pronunzia dai parte del giudice di prime cure in ordine al motivo di ricorso riguardante la "mancata specificazione dei presupposti fattuali dell'accertamento, in particolar modo ..l'assenza nell'avviso di una indicazione dettagliata delle fatture che si assumono relative ad operazioni inesistenti", specificazione in difetto della quale "il contribuente non è in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi

elementi fondamentali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an e il quantum debeatur", con conseguente "nullità dell'avviso di accertamento" ex art.42, co.3, dpR 600/73 e56, co.5, dpR 633/72; b) la mancata allegazione (o, comunque, acquisizione al processo) e la conseguente inutilizzabilità degli atti del procedimento penale richiamati sia nell'avviso di accertamento sia dal giudice di prime cure nella propria motivazione, rimasti "sconosciuti ed inaccessibili" per essa società contribuente (in quanto coperti da segreto investigativo, ex art.329 cpp); c) la "inosservanza dell'onere della prova ex art.2697 c.c." da parte dell'Ufficio, essendo il contestato avviso di accertamento "motivato sulla base del mero riferimento a fatti... solo apoditticamente affermati dall'Agenzia delle entrate...", mediante rinvio per relationem al verbale di constatazione della Guardia di finanza, senza alcun elemento di riscontro; d) l'esistenza nella specie della prova della "effettiva esistenza delle operazioni oggetto delle fatture annotate", stanti i rapporti commerciali effettivamente intrattenuti nei periodi d'imposta in questione tra la F.Ili Vi. e la Si.Co.Met., entrambe operanti nel settore del commercio di materiali ferrosi;

B) quanto ai soci Ma. Au. e Ed. Ma. Vi.: a) l'omessa pronunzia dai parte del giudice di prime cure in ordine al motivo di ricorso riguardante la "mancata specificazione dei presupposti fattuali dell'accertamento...", rinvenendosi nel contestato avviso di accertamento "solo... il richiamo all'accertamento compiuto a carico della società F.Ili Vi. s.n.c.", senza neppure allegare il relativo atto, che "non può ritenersi conosciuto dal socio persona fisica, riguardando un soggetto diverso..."; b) la mancata allegazione (o, comunque, acquisizione al processo) e la conseguente inutilizzabilità degli atti del procedimento penale richiamati sia nell'avviso di accertamento sia dal giudice di prime cure nella decisione assunta a carico della società, rimasti "sconosciuti ed inaccessibili" per la contribuente (in quanto coperti da segreto investigativo, ex art.329 cpp); c) la "inosservanza dell'onere della prova ex art.2697 c.c." da parte dell'Ufficio, essendo il contestato avviso di accertamento "motivato sulla base del mero riferimento a fatti... solo apoditticamente affermati dall'Agenzia delle entrate...", mediante rinvio per relationem al verbale di constatazione della Guardia di finanza, senza alcun elemento di riscontro; d) l'esistenza nella specie della prova della "effettiva esistenza de/le operazioni oggetto delle fatture annotate", stanti i rapporti commerciali effettivamente intrattenuti nei periodi d'imposta in questione tra la F.Ili Vi. e la Si.Co.Met., entrambe operanti nel settore del commercio di materiali ferrosi; L'Ufficio si è costituito ed ha chiesto confermarsi la sentenza di primo grado, contestando la fondatezza dell'appello avversario, sulla base di argomentazioni sostanzialmente ripetitive di quelle svolte innanzi alla CTP. Gli appelli, riuniti ex art.335 cpc, sono stati discussi in pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Si rileva preliminarmente che, concernendo i giudizi qui riuniti l'accertamento del reddito della società di persone indicata in narrativa ed il consequenziale accertamento del reddito di partecipazione dei singoli soci, sarebbe stata necessaria, già in primo grado, l'integrazione - in ciascuno di essi - del contraddittorio tra tutti i soggetti interessati, quali litisconsorti necessari, secondo il costante insegnamento della giurisprudenza di legittimità (cfr., ex multis, Cass. sez. un. 14815/08, Cass.2907/10, e, da ultime, Cass. 21853/11, Cass. 22061/11 e Cass. 22062/11).

La declaratoria della nullità processuale derivante dalla mancata integrazione del contraddittorio nei predetti giudizi - e la conseguente rimessione degli stessi dinanzi al primo giudice, ex art.59, 1° comma, lett.b), d.leg. 546/92 - possono, tuttavia, essere nel caso di specie evitate, per effetto della disposta riunione delle cause nella presente sede di gravame, alla luce dell'orientamento recentemente espresso dalla stessa Corte di

legittimità con la sentenza n.3830/10 ("Nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: 1) identità oggettiva quanto a causa petendi dei ricorsi; 2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese; 3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; 4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici; in tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art.111, 2° comma, Cost. e dagli art.6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio").

2. - Ciò premesso; ritiene il Collegio che gli appelli in oggetto siano infondati.

2.1. - Infondato deve ritenersi, anzitutto, il primo dei motivi di gravame svolti dalla snc F.Ili Vi., concernente in sostanza una pretesa carenza o insufficienza di motivazione dell'avviso di accertamento in questione, segnatamente perché non contenente "una indicazione dettagliata delle fatture che si assumono relative ad operazioni inesistenti". Ed invero, se effettivamente la motivazione sul punto della pronunzia appellata appare alquanto vaga e sbrigativa (anche se non inesistente, al punto da potersi ravvisare un vizio di omessa pronunzia, ex art.112 cpc); deve tuttavia osservarsi: a) che l'art.42 dpr 600/73 consente la motivazione per relationem dell'avviso di accertamento mediante richiamo ad un altro atto, purché questo sia conosciuto dal contribuente (od anche non conosciuto né ricevuto dal medesimo, purché in tal caso sia allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale); b) che nella specie l'avviso di accertamento in questione contesta alla società contribuente ben precise "violazioni sostanziali", ai fini delle imposte dirette ("... costi non deducibili e presentazione di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti... emesse dalla Si.Co.Met. srl per un ammontare imponibile pari a complessivi € 174.995,40"), dell'Iva (indebite detrazioni d'imposta per l'importo relativo a tali operazioni passive) e dell'Irap (presentazione di dichiarazione annuale infedele, per deduzione di costi fittizi pari all'importo delle anzidette fatture), richiamando estesamente le risultanze degli accertamenti effettuati dalla Guardia di Finanza di Cremona, anche in sede di indagini penali, nei confronti della menzionata srl Si.Co.Met., nonché il p.v.c. redatto ai primi di giugno 2009 dalla stessa GdF a carico della F.Ili Vi.; c) tale p.v.c., acquisito agli atti del processo nella presente fase di gravame, era ben noto alla soc. F.Ili Vi., essendole stato notificato prima della notifica dell'avviso di accertamento (come in tale atto ben sottolineato), e riporta l'elencazione analitica delle fatture che si assumono relative ad operazioni oggettivamente inesistenti emesse nell'anno d'imposta in questione da Si.Co.Met. nei confronti della F.Ili Vi., sicché deve escludersi che fosse necessario riprodurre lo stesso elenco di fatture anche nell'avviso di accertamento (od allegare a tale atto il richiamato p.v.c.). 2.1.1. - Palesamente infondata è, del pari, la doglianza dei soci

della F.Ili Vi. relativa alla insufficienza della motivazione degli avvisi di accertamento loro rispettivamente notificati (in quanto contenente "solo... il richiamo all'accertamento compiuto a carico della società F.Ili Vi."), trattandosi di accertamento consequenziale a quello nei confronti della società, i cui effetti non possono che riflettersi automaticamente, "a cascata", sull'accertamento del reddito di partecipazione dei soci.

2.2. - Anche le altre censure svolte dai contribuenti devono ritenersi infondate, giacché, pur volendo accedere alla tesi - propugnata dagli appellanti - della inutilizzabilità degli atti del procedimento penale ancora coperti da segreto investigativo, appare pienamente condivisibile il giudizio complessivamente espresso dal giudice di prime cure circa la sussistenza nella specie di plurimi elementi indiziari idonei a configurare, per la loro gravità, precisione e concordanza (ex art.2729 c.c.), la prova presuntiva su cui si basa il contestato accertamento dell'Ufficio, e la inidoneità degli elementi forniti dalla F.Ili Vi. a vincere detta presunzione: ed invero, premesso che, come la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di considerare (v., di recente, Cass.22984/2010), "l'emersione di indizi di reità non vanifica, in sede tributaria, il valore probatorio attribuito al processo verbale di constatazione, assistito da fede privilegiata ai sensi dell'art.2700 c.c., quanto ai fatti in esso descritti"; nella specie costituisce un dato di fatto non contestabile, se non a mezzo di querela di falso, il ritrovamento da parte della Guardia di Finanza, presso la Si.Co.Met., di c.d. "scadenzieri", relativi alle annualità 2004/2007, manoscritti dagli amministratori della stessa società, riportanti "l'indicazione delle fatture" oggetto di contestazione, la "denominazione della società cliente" (nei cui confronti ciascuna fattura era stata emessa), tra cui anche la F.Ili Vi., "l'ammontare dell'importo da restituire alla stessa società cliente, solitamente... pari all'imponibile dell'operazione..., decurtato di una percentuale (parimenti evidenziata negli scadenzieri, variabile dall'1 al 4% dell'imponibile stesso...". Ebbene, i testé descritti elementi appaiono di per sé idonei a fondare la prova presuntiva della oggettiva inesistenza delle operazioni annotate dalla Si.Co.Met. sui propri brogliacci (c.d. scadenzieri), e ciò, evidentemente, non solo per quanto riguarda la stessa Si.Co.Met., ma anche per quanto riguarda i clienti, nei cui confronti le fatture in questione sono state emesse. Né a vincere detta presunzione può rilevare la regolarità formale della contabilità della F.Ili Vi. o la incontestata effettività di altre forniture di metalli eseguite dalla Si.Co.Met. nei confronti della F.Ili Vi., non potendo considerarsi a tal fine sufficiente neppure l'esistenza dei documenti di trasporto e dei bonifici di pagamento corrispondenti alle fatture oggetto di contestazione, attese le modalità, emerse dalle indagini della GdF, con cui veniva attuata la frode fiscale (il prezzo della merce fatturata, effettivamente pagato dalla società cliente, veniva alla stessa restituito in contanti da Si.Co.Met, previa applicazione di una decurtazione) e la mancanza di riscontri di magazzino afferenti all'effettiva giacenza ed utilizzazione/commercializzazione della merce di cui alle fatture stesse.

3. - Le pronunzie di primo grado meritano, pertanto, conferma.

Le spese processuali del grado, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione respinge gli appelli riuniti e, per l'effetto, conferma le sentenze di primo grado. Condanna gli appellanti, in solido, alla rifusione in favore dell'Ufficio delle spese processuali del grado, liquidate in € 3.700,00=, di cui € 700,00= per diritti ed € 3.000,00= per onorari.