

COMM. TRIB. PROVINCIALE BRESCIA - 89/12/2011

Svolgimento del processo.

Il signor CI. SE. AN. ricorre avverso gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Brescia, Ufficio Controlli, relativamente alle imposte dirette e l'IVA, per gli anni 2003 e 2004, eccependo:

- a)- la decadenza del potere impositivo dell'Amministrazione Finanziaria per entrambi gli anni di imposta;
- b)- l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio, che ha fatto su di lui ricadere i risultati di un controllo effettuato nei confronti di un soggetto terzo;
- c)- la mancata prova in merito a quanto contestato con gli avvisi di accertamento;
- d)- la possibilità del ricevente le fatture false di portare in detrazione PIVA;
- e)- l'irragionevolezza riguardo alle sanzioni irrogate.

Si costituisce l'Ufficio che contrasta tutto quanto asserito nell'atto introduttivo con conferma della correttezza e legittimità del proprio operato.

Conclusioni delle parti.

Per la parte ricorrente: annullarsi gli avvisi di accertamento per decadenza dei termini di accertamento in via subordinata una rideterminazione delle somme dovute oltre alla condanna dell'Ufficio alla rifusione delle spese di giudizio.

Per la parte resistente: respingere integralmente il ricorso con condanna al pagamento delle spese di lite.

Motivi della decisione.

A scioglimento della riserva la Commissione osserva. Il ricorso è infondato e deve essere rigettato.

Il ricorrente ritiene che l'Agenzia delle Entrate sia decaduta dal suo potere di accertamento. Trattandosi degli anni di imposta 2003 e 2004, il ricorrente sostiene che il termine ultimo per notificare gli avvisi di accertamento fosse, rispettivamente, il 31/12/2008 ed il 31/12/2009, mentre gli stessi risultano notificati il 27/03/2010.

L'esame del P.V.C. del 04/04/2006 da cui l'Ufficio ha preso spunto per l'emissione degli accertamenti, porta a rilevare che si è di fronte a violazioni da cui è derivato l'instaurazione di un Procedimento penale (n. 2426/CH/2005).

In tali situazioni, l'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, in tema di Imposte Dirette e l'art. 57, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA (norme rispettivamente introdotte dai commi 24 e 25 dell'art. 37 D.L. n. 223/2006, chiaramente statuiscono che «In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ed commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione».

Pertanto, il termine ultimo per notificare l'atto di accertamento al sig. Ci. veniva a coincidere con il 31/12/2012, per l'anno di imposta 2003 e col 31/12/2013, per l'anno di imposta 2004.

Ne scaturisce che non vi sia decadenza da parte dell'Ufficio.

Il ricorrente, invece, ritiene che la situazione sopra descritta (raddoppio dei termini) non si sarebbe verificata nel caso di specie e questo perché nessun procedimento penale sarebbe stato incardinato nei suoi confronti.

Il Collegio, dalla semplice lettura delle norme sopra menzionate, ritiene, in maniera evidente, come il Legislatore abbia ritenuto quale condizione sufficiente, ai fini del differimento dei termini per l'accertamento, la sussistenza di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale. Si parla di «... violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale ...», senza specificare che tale denuncia debba essere fatta necessariamente nei confronti del contribuente accertato.

Si ritiene, in sostanza, che, presupposto per la proroga sia l'esistenza di una fattispecie penale (in questo caso emissione/utilizzo di fatture inesistenti).

Dalla lettura della norma si possono presentare alcune questioni interpretative: - la proroga dei termini è concessa all'unica condizione che per la contestata violazione sussista l'obbligo di denuncia alla Autorità giudiziaria. Quindi, nel caso di specie, non dovrebbe venire meno la legittimità dell'accertamento qualora il procedimento penale dovesse concludersi, o si fosse concluso, con l'archiviazione.

È indubbio che con gli atti di accertamento impugnati il ricorrente sia stato informato dell'avvenuta presentazione della notizia di reato. Infatti, agli avvisi in oggetto è stato allegato il P.V.C. del 04/04/2006 in cui i militari verbalizzanti attestano l'esistenza di un procedimento penale già in corso oltre alla diretta conoscenza del Ci. dello svolgimento di indagini preliminari della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Brescia (come risulta dal verbale di identificazione della Guardia di Finanza, comando tenenza di Gardone Val Trompia del 23 novembre 2005)

Ne discende che l'A.F., nel far ricorso alla normativa che prevede la proroga del termine decadenziale, ha rispettato la ratio dell'art. 37, commi 24 e 25, D.L. n. 223/2006, effettivamente conferente alla necessità di garantire all'Ufficio l'acquisizione degli elementi istruttori acquisiti in sede di indagine preliminare.

L'unico limite all'applicazione di detta proroga lo pone lo stesso art. 37 del Decreto Legge citato, laddove, al comma 26, precisa che «Le disposizioni di cui ai commi 24 e 25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Ora, considerando che il D.L.223 è entrato in vigore il 04/07/2006 (secondo l'art. 41 del medesimo), ed essendo a tale data ancora pendente il termine quadriennale per procedere ad accertamento (per entrambi i periodi di imposta), ne deriva che alcun dubbio possa sussistere circa il raddoppio dei termini di cui trattasi.

Per quanto concerne il merito della ricorso e vagliando , preliminarmente, l'eccezione indicata al punto n. 2), va rilevato che il ricorrente sottolinea ripetutamente l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio per aver fatto su di lui ricadere "a cascata" risultati di un controllo effettuato nei confronti di un soggetto terzo (nella specie, la "ASSOCIAZIONE DILETTANTISTICA SKI LAND COMPANY").

Il Collegio ricorda che la normativa vigente conferma continuamente che le conclusioni di una verifica eseguita nei confronti di un soggetto siano utilizzabili nei confronti di un altro: « ...L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa

ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto ... da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti...» (art. 54, comma 3, D.P.R. n. 633/1972).

Nel caso de quo l'A.F. ha proceduto alla rettifica della dichiarazione del contribuente anche senza compiere alcun accertamento nei suoi confronti, in assenza della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo, sostenendo che gli elementi a supporto della rettifica medesima derivano, in modo certo, da verbali redatti nei confronti di altri contribuenti.

Gli elementi certi si rinvenuti dall'Ufficio insistono nel PVC del 04/04/2006 redatto nei confronti della "ASSOCIAZIONE DILETTANTISTICA SKI LAND COMPANY", in cui la G.d.F. di Gardone Val Trompia ha ben evidenziato come tale soggetto fosse dedito all'emissione di fatture per operazioni inesistenti e ciò anche nei confronti della ditta individuale del ricorrente Ci.. Il tutto, si rileva, nel più vasto ambito di un Procedimento Penale come sopra evidenziato.

Le argomentazioni del ricorrente, che sottolineano un preciso obbligo dell'Ufficio di fornire una prova circa una sua compartecipazione all'attività fraudolenta perpetrata dalla "ASSOCIAZIONE DILETTANTISTICA SKI LAND COMPANY" al fine di far ricadere su di lui i risultati di cui al P.V.C, porta a risultati incongruenti : invero, da un canto il ricorrente ammette che, sulla base di elementi oggettivi e certi, la società emittente sia da considerarsi una produttrice di fatture false, dall'altro dette fatture perderebbero tale qualifica, diventando reali, per l'eventuale buona fede del cessionario.

Non è possibile una terza via rispetto alla qualificazione di fatture false/reali.

Sulla questione ha preso posizione della Corte di Giustizia della Comunità Europea, con ripetute pronunce sulla vicende afferenti le frodi IVA e sulla buona fede del contribuente: (sent. del 27/09/2007, causa C-409/04; sent. del 21/02/2008, causa C-271/06). Qui si conferma l'orientamento assunto anche in passato e cioè quello di ritenere esistente, in capo agli operatori economici, un dovere giuridico volto ad assicurarsi di non concludere negozi con altri soggetti che ordiscano evasioni o frodi IVA.

Ne consegue, in misura immediata e diretta, secondo tale impostazione, che il contribuente deve astenersi dal prendere parte all'operazione e, se non lo ha fatto, ciò significa che ha consapevolmente concorso alla realizzazione dell'evasione altrui. Nel caso di specie vi è stato un moto di resipiscenza (e quindi parziale ammissione) attraverso una dichiarazione integrativa presentata successivamente alla chiusura dell'esercizio.

La presenza di elementi di anormalità commerciale, riconoscibili da parte dell'operatore economico medio, può legittimamente fondare il ragionamento presuntivo e, al tempo stesso, attiva l'obbligo, per il contribuente, di assicurarsi di non venire coinvolto in un'operazione fraudolenta.

Importante, sulla base dei ragionamenti fatti dalla Corte di Giustizia nelle sue decisioni, è proprio la diligenza richiesta in capo al cessionario, che non è quella "semplice", bensì una diligenza "qualificata", cioè quella che può essere richiesta ad un operatore nel settore merceologico cui appartiene. Questi, quindi, non può non avvedersi (usando, per l'appunto, tale diligenza "qualificata") delle "anomalie" sottese alle transazioni commerciali che lo vedono coinvolto.

Peraltro è da ricordare che la giurisprudenza della Corte di Cassazione ritiene l'IVA esposta in fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è assolutamente indetraibile (cfr., ex multis, Cass., sent. n. 8959 dell' 05/06/2003; Cass., sent. n. 2847 del 07/02/2008; Cass., sent. n. 10505, cit).

Per quanto attiene, poi, il riparto dell'onere della prova circa la spettanza del diritto a detrazione, la Suprema Corte afferma che esso incombe sull'A.F., ma soltanto nel senso che non basta un'apodittica affermazione che l'operazione è inesistente per negare la detraibilità dell'IVA fatturata. Occorrono, invero (conformemente a quanto asserito dalla Corte di Giustizia), validi elementi indiziari che facciano presumere l'inesistenza delle operazioni e ribaltino, così, l'onere della prova sul contribuente, chiamato a fornire elementi che dimostrino l'effettività delle transazioni (Cass., sent. n. 21953 del 19/10/2007; Cass., sent. n. 24448 del 02/10/2008). Detti elementi a carico del contribuente, peraltro, non possono esaurirsi «... nell'accertamento dell'avvenuta consegna della merce e di quello del pagamento della merce medesima e dell'iva riportata sulla fattura emessa dal terzo ...» (Cass., sent. n. 1950 del 30/10/2007).

Infine, non è sufficiente provare la realtà dell'operazione commerciale, risultante "documentalmente", anche perché i documenti provenienti da un "soggetto inesistente" non costituiscono "elementi contabili legittimanti" e, pertanto, sono assolutamente irrilevanti ai fini della prova della spettanza della detrazione (Cass., sent. n. 22555 del 26/10/2007).

A seguito di quanto esposto deve ritenersi, per questo Collegio, pienamente validi gli atti di accertamento impugnati.

Si riscontrano sufficienti elementi di prova a carico del ricorrente, derivanti sia dai controlli esperiti nei confronti della "ASSOCIAZIONE DILETTANTISTICA SKI LAND COMPANY" che dalle dichiarazioni rese dal Cioli stesso che rendono manifesta l'esistenza di una frode IVA a danno dell'Erario. Il ricorrente Cioli avrebbe, così, dovuto dimostrare la reale esistenza delle operazioni fatturate, la qual cosa, tuttavia, non è avvenuta.

Doveroso citare, relativamente al carico dell'onere della prova in situazioni analoghe, in capo al contribuente, una pronuncia dei Giudici di legittimità: « In tema di accertamento dell'IVA, qualora, ... l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti ... è onere del contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni.» (Cass., sent. n. 27574/2008).

Esame del punto C)- Secondo il ricorrente, l'Ufficio non avrebbe assolto l'onere di provare quanto contestato con gli avvisi emessi.

Importante rilievo viene qui dato al principio affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 15228 del 31/2/2001, secondo cui, ove l'Amministrazione Finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture perché relativa ad operazioni inesistenti, la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni deve essere fornita dal contribuente. Detta prova non può, peraltro, essere costituita dalla sola esibizione dei mezzi di pagamento, che normalmente vengono utilizzati fittiziamente, e che, pertanto, rappresentano un mero elemento indiziario, la cui presenza (o assenza) deve essere valutata nel contesto di tutte le altre risultanze processuali (in senso conforme, Cass. - Sez. Trib. -, sent. n. 8959/2003, n. 6341 /2002 e n. 1181/2001).

Nel caso trattato il ricorrente non ha fornito, come sopra accennato, la prova contraria alla presunzione composta dai verbalizzanti e dall'Ufficio.

Il Collegio rileva, comunque, in questo caso, come vi siano elementi di certezza a conferma della natura fittizia delle operazioni di cui alle fatture ricevute dal ricorrente.

Sono stati presi in esame i riscontri documentali presso "L'emittente ASSOCIAZIONE DILETTANTISTICA SKI LAND COMPANY" con l'evidenziazione delle "restituzioni" a fronte degli importi delle fatture emesse, nonché le dichiarazioni spontanee del ricorrente.

Queste ultime contengono precise responsabilità circa l'annotazione delle fatture per operazioni inesistenti emesse dall'Associazione verificata per l'anno 2004.

Il ricorrente confermava, in effetti, di aver ricevuto n. 6 fatture per un importo complessivo di €. 18.720,00; di non ricordarsi cosa prevedesse il contratto di sponsorizzazione stipulato con la "ASSOCIAZIONE DILETTANTISTICA SKI LAND COMPANY"; di non ricordarsi dove fosse comparsa la pubblicità della propria ditta individuale; di aver consegnato al So. un assegno di importo pari a quello indicato nelle fatture ricevute e di aver ottenuto in restituzione, dal primo, in più di un'occasione, una somma in contanti di €. 2.500,000 (cfr. pagg. 4 e 5 del P.V.C.).

Le dichiarazioni stridono, con evidenza, sia con i dati di fatto, la documentazione reperita e, non da ultimo, con il tipo di attività svolta dal ricorrente (codice dell'epoca 01115) in ordine all'inerenza ed economicità di sponsorizzazioni per simili importi.

Per quanto riguarda il punto D, in presenza di operazioni inesistenti, la possibilità del cessionario di detrarre PIVA deve ritenersi del tutto esclusa, essendo i due soggetti dell'operazione entrambi obbligati nei confronti del Fisco: l'uno (il cedente) dovrà versare L'IVA sulla base di quanto prevede l'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, l'altro (il cessionario) non potrà detrarre l'imposta addebitata in fattura, dando luogo, in caso contrario, ad un suo legittimo recupero.

La giurisprudenza della Cassazione ha confermato, a più riprese, tale indetraibilità. Ex multis la sent.n. 22882/2006 in cui, , è stato specificato che nel caso di operazioni inesistenti la previsione dell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 «... se, per un verso, viene, direttamente, ad incidere sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta (pur in assenza del suo ordinario presupposto) sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, per l'altro, viene, indirettamente, ad incidere anche sul destinatario della fattura, confermandone ... la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta, in assenza del relativo presupposto (acquisto o importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione).... ». Questo perché «... In ipotesi di operazioni inesistenti, non si realizza, infatti, l'ordinario presupposto impositivo né la configurabilità stessa di un "pagamento a titolo di rivalsa" né i presupposti del diritto alla detrazione ...» (in senso analogo: Cass, sent. n. 6341/2002; Cass., sent. n. 7289/2002; Cass., sent. n. 13605/2003; Cass., sent. n. 12353/2005).

Sul punto E) il Collegio ritiene la piena applicabilità delle sanzioni, irrogate nei minimi, così come previsto dall'ordinamento vigente.

In conclusione il Collegio ritiene corretto e legittimo l'operato dell'Ufficio e la Commissione,

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese di giudizio a favore dell'ufficio che liquida in complessivi euro 800,00.