

COMM. TRIB. PROVINCIALE VARESE - 104/06/2011

IN FATTO

Con atto pervenuto in Commissione in data 17 dicembre 2010 Da. Ri. & C s.r.l., già Da. Ri. s.n.c. (nel seguito anche la "Società") propone ricorso avverso l'avviso T9302TA00556/2010 in materia di IRAP 2006 e avverso l'avviso T9303TA00557/2010 in materia di IRES, IRAP ed IVA 2006, notificati in data 12 maggio 2010.

In particolare:

l'avviso T9302TA00556/2010 porta l'accertamento ai fini IRAP a carico della Società per il periodo 01.01.2006 - 30.11.2006 (periodo in cui la Società era una società in nome collettivo) del reddito di impresa di € 5.622.028,00 imputato pro quota ai soci Ri. Er. (30.56%), Ri. Gi. (30.56%), Nu. In. (33,33%) e Ri. Ma. (5,55%) e il valore della produzione netta di € 6.368.440,00

Detto avviso risulta parimenti impugnato, in questa sede, dai soci della Società - Ma. Ri., Er. Ri., Gi. Ri. e In. No. - cui sono stati imputati, per trasparenza i redditi e i cui ricorsi - sub RG 1936/10, RG 1937/10, RG 1938/10, RG 1939/10, nonché sub RG 205/11, RG 206/11, RG 207/11 e RG 208/11, avverso gli avvisi di accertamento in materia di IRPEF, addizionale regionale, comunale e contributi previdenziali - sono stati riuniti, in sede di udienza 18 maggio 2011 al ricorso RG 1934/10, cui era stato precedentemente riunificato il ricorso della Società sub RG 1935/2010.

l'avviso T9303TA00557/2010 porta l'accertamento IRES, IRAP, per il periodo 01.12.2006/31.12.2006 in cui la Società è diventata società a responsabilità limitata, nonché IVA per l'intero anno 2006: specificamente viene accertato i) ai fini delle II DD il reddito di impresa di € 394.168,00; ii) ai fini IRAP il valore della produzione netta di € 450.132,00; iii) IVA non ammessa in detrazione per operazioni soggettivamente inesistenti (imponibile € 1.183.393,73) e iv) IVA omessa per € 21.050,00, in relazione a componenti positivi non contabilizzati e non dichiarati per € 105.249,99.

Entrambi gli avvisi traggono origine dal Processo Verbale di Constatazione in data 14.9.2007.

Le riprese nascono da:

a) componenti positivi non contabilizzati e non dichiarati (imponibile € 105.250,00) relativi alla cessione di auto usate senza emissione di fattura;

b) componenti negativi derivanti da "operazioni soggettivamente inesistenti" e indeducibilità dei costi e spese riconducibili a attività qualificabili come reato (imponibile € 5.512.253,00) relativi all'acquisto di autovetture, provenienti dalla Germania, attraverso fornitori nazionali, ritenuti privi di struttura commerciale e risultati mere cartiere.

I ricorrenti rilevano l'infondatezza nel merito dell'accertamento, stante l'"esistenza" delle operazioni di cui l'Ufficio contesta sub b) "l'inesistenza soggettiva" e stante la mancanza di allegazione di circostanze "gravi, precise e concordanti" da parte dell'Ufficio.

Rilevano i ricorrenti che le contestazioni sollevate dall'Ufficio nei confronti della Società sono essenzialmente due:

a) omessa dichiarazione, da parte della Società, di componenti positivi non dichiarati e non contabilizzati;

b) effettuazione da parte della Società di alcuni acquisti di autovetture qualificabili come "operazioni soggettivamente inesistenti".

La contestazione sub b), prevalente in termini di importo, rileva sia ai fini IRES che ai fini IRPEF e IVA. Tale seconda contestazione, concernente le "operazioni soggettivamente inesistenti" è sostanzialmente riassumibile nel fatto che la Società, anziché acquistare direttamente taluni autoveicoli, avrebbe acquistato gli stessi da fornitori "interposti" tra sé e supposti fornitori esteri (tedeschi, sembrerebbe). Le operazioni di acquisto avrebbero dunque avuto luogo (e quindi le cessioni di autoveicoli sarebbero effettivamente avvenute), ma tra soggetti diversi da quelli risultanti dalla documentazione contabile e fiscale (c.d. "inesistenza soggettiva" delle operazioni).

In particolare, i fornitori, i cui acquisti sono contestati, sono i seguenti: Master Car srl, Marina Car di Fr. Ma., Hall Cars srl, Still Car di Da. Ma..

Nello specifico, con riferimento alle operazioni in esame, la tesi dell'Ufficio è sostanzialmente così riassumibile:

l'esame delle operazioni di acquisto ha permesso di rilevare l'acquisto di autovetture provenienti dalla Germania, attraverso fornitori nazionali dei quali, secondo l'Ufficio, sarebbe stata accertata "l'assoluta mancanza di una struttura commerciale e l'inidoneità a svolgere il business del "commercio di autoveicoli" da parte degli stessi (cioè i fornitori nazionali), che sono risultati mere "cartiere" (p. 3, ultima riga degli accertamenti);

pertanto, il ruolo coperto dai fornitori residenti era quello di realizzare un'interposizione fittizia, tra venditore estero ed effettivo acquirente (la Società) emettendo fatture soggettivamente inesistenti (p. 4, riga 3, degli accertamenti);

per tale ragione "le transazioni commerciali in acquisto da parte della Società verificata sono pertanto riconducibili alla fattispecie delle operazioni soggettivamente inesistenti" (p. 5, riga 11, degli accertamenti) Con riferimento al "movente" dei comportamenti contestati, l'Ufficio afferma come "la Società verificata abbia utilizzato consciamente la struttura fittizia posta in essere, al fine di ottenere vantaggi fiscali ed economici in maniera fraudolenta" (p. 5, riga 7 degli accertamenti).

In particolare, operando nel modo suddetto, la Società avrebbe ottenuto un duplice vantaggio, economico e fiscale (p. 4, riga 7, degli accertamenti) vale a dire:

generando un indebito credito Iva;

consentendo di disporre di un bene ad un prezzo inferiore a quello di mercato.

Da tali considerazioni, l'Ufficio fa conseguire sia l'indetraibilità dell'IVA relativa a tali operazioni, sia la totale indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi, dei costi di acquisto di tutte le autovetture. Tutto ciò malgrado tali costi siano stati dalla Società effettivamente sostenuti e malgrado il fatto che, da tali costi, siano scaturiti corrispondenti ricavi di vendita la cui tassazione è stata invece confermata.

Tale modo di procedere (tassazione dei ricavi sulla vendita di autovetture e indeducibilità totale dei relativi e corrispondenti costi di acquisto) fa sì che da una contestazione che verte principalmente sull'IVA, scaturiscano effetti anche, e soprattutto, sul piano delle imposte sui redditi.

In merito alla inesistenza soggettiva, il ricorrente eccepisce che:

- tutti gli autoveicoli risultano effettivamente compravenduti e consegnati;
- i fornitori risultano aver emesso regolari fatture sulle quali è stata applicata l'IVA;
- la Società ha regolarmente pagato il prezzo delle auto e l'IVA ai fornitori, su conti ai medesimi intestati;

- nessuna prova viene fornita dall'Ufficio né in merito alla fittizietà del rapporto contrattuale tra la Società ed i fornitori in discorso, né in merito alla supposta esistenza di un diverso rapporto contrattuale diretto tra la Società e i supposti fornitori esteri (la cui identità, tra l'altro, non risulta essere mai specificata).

In relazione ai supposti vantaggi che la Società avrebbe conseguito il ricorrente rileva che:

- i prezzi di acquisto praticati alla Società dai fornitori in discorso sono sempre risultati in linea con quelli di mercato e in particolare con quelli dei listini Eurotax riportanti i valori delle auto usate;

- in termini di Iva, la Società non ha conseguito nessun vantaggio, in quanto tutta l'Iva addebitata è stata dalla stessa versata ai fornitori; sono quindi i fornitori che, eventualmente, hanno lucrato sul mancato riversamento dell'imposta all'Erario.

I ricorrenti specificano che le conclusioni sopra riportate trovano peraltro conferma anche nella sentenza della Commissione Tributaria di Varese, sez. 12, n. 31/12/09, pronunciata il 14/01/2009 e depositata il 13/02/2009. In riferimento all'inesistenza soggettiva - rilevano i ricorrenti - si deve invece considerare che un'operazione risulta "soggettivamente" inesistente quando ha luogo tra soggetti diversi rispetto a quelli che risultano essere le parti del rapporto giuridico - contrattuale.

La prova dell'inesistenza soggettiva di un'operazione (la cui esistenza oggettiva non è messa in dubbio) comporta pertanto la dimostrazione che il rapporto contrattuale abbia avuto come effettive parti contrattuali soggetti diversi da quelli tra i quali è avvenuta la fatturazione.

Nel caso in esame, infatti, per dimostrare l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto contestate, si sarebbe dovuta dimostrare l'esistenza di un rapporto contrattuale diretto tra la Società e i supposti fornitori esteri. Sotto il profilo dell'esistenza soggettiva delle imprese fornitrici, i ricorrenti eccepiscono che le quattro imprese risultano:

avere una propria sede;

essere iscritte al registro imprese, con attività commercio autoveicoli; essere titolari di una regolare partita Iva;

essere titolari di propri conti correnti sui quali sono stati effettuati i pagamenti delle autovetture acquistate.

L'esistenza delle imprese, la loro volontà di porre in essere operazioni commerciali per "proprio conto" - e non certo quali operatori "inesistenti" o semplici soggetti "interposti" che dir si voglia - e la circostanza che le stesse fossero certamente esistenti e conosciute all'Amministrazione finanziaria (al contrario di quanto apoditticamente affermato dall'Ufficio negli accertamenti) risultano - come specificano i ricorrenti - anche dalle verifiche effettuate dalla Guardia di Finanza stessa, come emerge dalla documentazione allegata al P.V.C. del 4 settembre 2007.

Emerge per tutti e quattro i fornitori l'intenzione di porre in essere operazioni "in proprio" e la circostanza che gli stessi avevano tutti presentato dichiarazioni di inizio attività al fisco, oltre che talune dichiarazioni periodiche, per cui erano ben noti all'Amministrazione finanziaria, come del resto emerge dalle risultanze dell'Anagrafe Tributaria.

Nel contempo, in nessuno degli accertamenti effettuati presso i fornitori emerge che gli stessi fossero soggetti fittiziamente interposti dalla Società, appositamente istituiti dalla stessa e/o che operassero per conto della medesima. La mancanza di una struttura commerciale - a parere dei ricorrenti - non può costituire prova dell'inesistenza soggettiva delle imprese. Infatti i c.d. Brokers, quali sono le quattro citate imprese, non dispongono

generalmente di un parco autovetture di proprietà ma commercializzano le auto, da loro non ancora acquistate, utilizzando delle c.d. "liste di parco auto". Tale tecnica di commercializzazione comporta che i Brokers, per un verso, effettuano gli acquisti dai propri fornitori solo dopo aver venduto l'autovettura al cliente "rivenditore" e, per altro verso, non necessitano di particolari strutture, dal momento che, pur divenendo - sotto il profilo giuridico - proprietari delle autovetture, avendole sostanzialmente rivendute già al momento dell'acquisto, non hanno necessità di avere depositi o strutture finanziarie importanti, potendo provvedere alla consegna delle auto direttamente dal loro fornitore al loro cliente. Nonostante l'assenza di strutture, i Brokers possono realizzare importanti volume d'affari, dal momento che il costo unitario delle autovetture è molto elevato.

I ricorrenti specificano che, in relazione alle singole operazioni di compravendita, la loro esistenza sotto il profilo "soggettivo" è provata da ogni circostanza che la normativa e la prassi impongono ed è documentalmente supportata.

In particolare, l'esistenza delle operazioni risulta:

dall'effettiva consegna delle autovetture;

dalle fatture di compravendita, tutte emesse da ciascuno dei quattro fornitori per ciascuna operazione con l'indicazione della Società quale acquirente;

dalla loro regolare registrazione;

dai loro regolari pagamenti, tutti avvenuti sui conti intestati ai fornitori, sui quali sono stati accreditati gli importi dei prezzi di vendita delle auto oltre, ovviamente, all'Iva addebitata alla Società;

dalle dichiarazioni sostitutive rilasciate per l'immatricolazione delle auto, tutte sottoscritte dai rappresentanti legali dei fornitori.

I ricorrenti rilevano che l'onere della prova circa l'inesistenza delle operazioni grava sull'Ufficio, richiamando la sentenza 15395/2008 della Suprema Corte di Cassazione ove si afferma che "Non v'è dubbio che, facendo l'inesistenza della singola operazione fatturata emergere una materia imponibile - sia pure sotto il profilo della indetraibilità dell'imposta, l'onere della prova dell'inesistenza, quale fatto costitutivo (art. 2697 cod. civ) della pretesa fiscale, incomba sulla amministrazione finanziaria, senza alcuna eccezione". Stante l'assoluta regolarità documentale e contabile delle operazioni, spettava all'Ufficio provare la supposta inesistenza soggettiva. Eccepiscono che, dalla lettura degli avvisi, si evince che la rettifica è fondata su elementi presuntivi (soggetti ai principi applicabili alle presunzioni semplici) privi, nel caso di specie, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge.

Richiamano la giurisprudenza comunitaria della Corte di Giustizia secondo la quale "E' irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di dedurre l'Iva pagata a monte, stabilire se l'Iva dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario ..." in virtù della quale il cessionario che, inconsapevolmente ed in buona fede si è ritrovato coinvolto in un meccanismo fraudolento dell'Iva intracomunitaria, non potrà vedersi negare dallo Stato il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti effettuati dai soggetti che invece hanno partecipato al predetto meccanismo. Fanno inoltre presente che l'Ufficio ha commesso un errore nel calcolo dell'Iva dovuta (essendo stato indicato in relazione alla fattura 105 di Hall Cars l'importo di €221.666,66 anziché di €21.666,66).

In materia di IRES e IRAP e in relazione alla indeducibilità dei costi sostenuti in quanto "costi riconducibili a fatti ... qualificabili come reato", i ricorrenti rilevano che il rilievo deve

essere annullato per l'assorbente ragione che, essendo infondato il rilievo concernente la supposta "inesistenza soggettiva" delle operazioni, viene meno qualsiasi ipotesi di reato.

Aggiungono che i costi, per essere indeducibili, devono essere riconducibili ad attività penalmente illecita configurante reato dalla quale derivino proventi, specificando che la norma di cui al comma 4 bis dell'art. 14 della legge 537/1993 (che sancisce la non deduzione dei costi riconducibili ai fatti qualificabili come reato) deve essere letta congiuntamente al precedente comma 4 e che la sua applicazione è subordinata alla presenza di proventi da reato da tassare. Richiamano la Circolare dell'Agenzia delle Entrate (CIR) n. 42/E del 26 settembre 2005 nella quale è indicato che "Il legislatore, quindi, inserendo il comma 4-bis nell'art. 14 citato, ha inteso ulteriormente specificare le modalità di tassazione dei proventi derivanti da attività illecite", rilevando che né dal verbale, da cui scaturiscono gli avvisi, né dall'accertamento emergono contestazioni in merito allo svolgimento da parte del ricorrente di attività penalmente rilevanti.

Infine, con riferimento al rilievo sub a) (componenti positivi non contabilizzati e non dichiarati (imponibile € 105.250,00) relativi alla cessione di auto usate senza emissione di fattura) specificano che si tratta di vendite di 4 auto, fatturate direttamente al cliente finale, in relazione alle quali Camauto srl, Isacco Auto srl, Auto stop srl, MV Auto hanno operato quali intermediarie, ricevendo una provvigione, regolarmente contabilizzata. Il prezzo di vendita incassato dalle società intermediarie, per conto della Società ricorrente, era stato trasferito con regolari assegni alla Società ma non era intervenuta alcuna vendita, da parte della Società, alle intermediarie.

Rilevano inoltre, dal punto di vista formale, l'illegittimità dell'accertamento per la mancata allegazione del Processo Verbale di Constatazione e la mancata indicazione delle norme applicate nonché l'illegittimità dell'applicazione delle sanzioni, mancando l'imputabilità a titolo di dolo o di colpa delle violazioni contestate ed essendo stato effettuato senza tener conto delle sanzioni irrogate nel 2004 e 2005, in violazione dell'art 12 c. 5 D.Lgs 472/1997. I ricorrenti chiedevano in via preliminare la sospensione, concessa all'udienza del 18 maggio 2011, e nel merito di dichiarare l'accertamento notificato ai soci privo di effetto e dichiarare l'illegittimità dell'atto impositivo. Con vittoria di spese.

In data 24 gennaio 2011 si è costituito l'Ufficio eccependo che lo schema realizzato dalla ricorrente corrisponde perfettamente al sistema adoperato nelle frodi IVA in cui le autovetture vengono acquistate e spedite al destinatario nazionale (la ricorrente) ma fatturate da un intermediario residente fittizio (cartiera) ottenendo un duplice vantaggio fiscale e economico, generando un indebito credito di IVA e consentendo di disporre di un bene ad un prezzo inferiore.

L'Ufficio specificava che tale fattispecie è stata accertata nel caso di specie stante:

- a) l'assoluta mancanza di una struttura commerciale da parte dei fornitori residenti, il cui ruolo era quello di realizzare una interposizione fittizia tra venditore estero e effettivo acquirente (Società verificata) emettendo fatture soggettivamente inesistenti, indicando un imponibile inferiore con l'aggiunta di IVA, permettendo così al cessionario nazionale di detrarre l'IVA sull'acquisto (con omissione da parte dell'intermediario del relativo versamento);
- b) il fatto che gli acquisti da parte della Società verificata erano effettuati quasi esclusivamente sul venduto;
- c) il fatto che i pagamenti erano stati effettuati antecedentemente alla fatturazione (il che dimostra che i fornitori residenti non avevano alcuna disponibilità finanziaria);

d) nelle fatture emesse dal cedente in Germania era indicato un imponibile più elevato rispetto alle fatture emesse dal fornitore residente nazionale (fittizio) che applica l'IVA.

I summenzionati elementi tutti oggettivi e certi conducono alla conclusione che la cessione del bene fra interposto (fornitore residente fittizio) e interponente (Società) non è mai avvenuta.

L'Ufficio elenca inoltre le anomalie riscontrate per ciascuna delle Società emittenti le fatture:

- Master Car: la Società pur avendo presentato la dichiarazione dei redditi non ha mai versato alcuna imposta; non ha compilato un solo modello INTRA; non risulta intestataria di alcuna utenza e risulta priva di struttura organizzativa;
- Marina Car: ha operato per soli 11 mesi (e non stabilmente sul mercato); non ha alcuna utenza elettrica;
- Hall Cars: non ha mai presentato dichiarazione dei redditi, né versato imposte; non ha utenze elettriche;
- Still car non ha mai presentato dichiarazione dei redditi, né versato imposte; non ha utenze elettriche, né dipendenti.

I rapporti economici erano tutti caratterizzati da rilevanti volumi di affari non supportati da alcun documento (fax, email, ordinativi), da carenza di indicazioni sul documento di trasporto, da pagamenti estero su estero: il destinatario finale, pur pagando un corrispettivo analogo a quello corrisposto al fornitore intracomunitario, ha beneficiato così del credito IVA. Aggiunge l'Ufficio che l'accertamento è stato emanato ai sensi dell'art. 41 bis DPR 600/73, che legittima la rettifica quando da elementi emersi dall'Anagrafe Tributaria o segnalazioni della Guardia di Finanza "risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parziale dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile". Non si tratta di presunzioni semplici ma di presunzioni dotate dei requisiti di precisione, univocità e concordanza. Circa l'onere della prova, l'Ufficio richiama la sentenza della Corte di Cassazione n. 27574 del 2008 che ha ribadito il principio secondo cui "in presenza degli elementi acquisiti dalla Guardia di Finanza, circa la inidoneità della Società emittente di fornire le prestazioni fatturate, l'onere della prova della genuinità e veridicità delle fatture è a carico del contribuente".

Specifica che, una volta che l'amministrazione ha dimostrato - come avvenuto nel presente procedimento - la caratteristica di mere cartiere delle società fornitrici (priva di efficacia probatoria la circostanza che dette società avessero la partita IVA e l'iscrizione presso il registro delle imprese) grava sul contribuente l'onere di provare la genuinità delle fatture. Con riferimento ai pagamenti, l'Ufficio rileva che "in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'iva versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente/prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta formalmente indicata in fattura, ma richiede altresì, a dimostrazione dell'effettiva inerenza dell'operazione all'attività istituzionale dell'impresa, che il committente/cessionario, che invochi la detrazione, fornisca, sul suo stato soggettivo in merito all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, che non si esauriscano nella prova dell'avvenuta consegna della merce e di quella del pagamento della merce medesima e dell'iva riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'iva e dei relativi abusi". La movimentazione dei beni e il pagamento del corrispettivo non sono sufficienti a provare l'estraneità e la totale inconsapevolezza del ricorrente. Aggiunge che secondo la

giurisprudenza della Corte di Cassazione "l'emissione di fatture per operazioni inesistenti costituisce una condotta sanzionata come delitto (caratterizzato da dolo specifico)".

L'interponente (Società ricorrente) che utilizza la fattura emessa dall'interposto (fornitore residente cartiera) registrandola in contabilità e presentando la dichiarazione commette un delitto: i relativi costi non sono ammessi in deduzione.

Specifica che sentenza citata dal ricorrente per analoghi accertamenti (a lui favorevole) è stata impugnata e che il relativo giudizio è ancora pendente.

Rileva che doglianza di parte circa l'errore materiale (€ 221.666,66 anziché € 21.666,66) può essere valutata solo dietro esibizione dei registri in originale. Circa l'omessa contabilizzazione dei ricavi, l'Ufficio ribadisce che le cessioni sono state effettuate nei confronti delle imprese e non dei clienti indicati nelle fatture, mancando un contratto di rappresentanza tra la Società verificata e le imprese interessate, che il pagamento è stato effettuato dai clienti alle imprese, che le autovetture sono state consegnate e vendute dagli operatori commerciali. Sull'asserito difetto di motivazione, l'Ufficio specifica di non condividere la tesi della ricorrente sulla motivazione per relationem, rilevando che "in tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento - che ha carattere di "provocatio ad opponendum" e soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'"an" ed il "quantum debeatur" - deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato". Ne consegue che, ai sensi della citata norma, l'Amministrazione non è tenuta ad includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né di riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto.

L'Ufficio chiede la riunione al procedimento RG 1934/10 del procedimento RG 1935/10, RG 1936/10, RG 1937/10, Rg 1938/10 e il rigetto dei ricorsi, con condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

In data 7 ottobre 2011 i ricorrenti depositano memoria specificando che la sentenza della commissione tributaria provinciale, favorevole ai ricorrenti, era stata confermata dalla Commissione Tributaria Regionale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione rileva, in primo luogo che i ricorrenti eccepiscono la nullità degli avvisi per difetto di motivazione. La doglianza non risulta fondata, come confermato dal costante orientamento della giurisprudenza che ritiene legittimo l'avviso e soddisfatto l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di svolgere adeguatamente le proprie difese. L'avviso deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento al processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, come nel caso di specie, regolarmente notificato o consegnato all'intimato.

Nel merito, la Commissione rileva che il primo rilievo riguarda la supposta "inesistenza soggettiva" di alcune operazioni di acquisto di autovetture. Occorre premettere che, secondo quanto espresso da Cass. Civ., Sez. V, 16/04/2010, n. 9138, che la nozione di "fattura inesistente" non contempla esclusivamente l'ipotesi di concreta insussistenza dell'operazione economica in essa descritta, bensì ogni tipo di divergenza fra la realtà commerciale e l'espressione documentale, compresa l'inesistenza soggettiva, anche qualora risulti l'ingresso di beni nel patrimonio dell'impresa utilizzatrice delle fatture. Nel regime della detrazione dell'IVA, il relativo esercizio è subordinato alla dimostrazione di

circostanze ulteriori rispetto all'avvenuta consegna della merce o all'intervenuto pagamento e all'ignoranza della falsità ideologica della fattura. La contestazione del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti può essere superata dal contribuente opponendo la propria buona fede soltanto allorquando possa allegare e dimostrare all'Amministrazione Finanziaria che, nelle operazioni economiche concluse con società prive di organizzazione aziendale (c.d. cartiere), detti enti apparivano - in base a circostanze univoche - legittimati a ricevere il pagamento del tributo.

In particolare, osserva la Commissione che, in ordine alla nozione di operazione soggettivamente inesistente - elaborata dalla giurisprudenza soprattutto con riguardo all'IVA - la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che i) l'onere della prova è a carico dell'Ufficio; ii) la buona fede oggettiva viene meno solo in presenza di circostanze "serie, concrete e non meramente ipotetiche". Ne deriva che il diritto alla deduzione da parte del committente/cessionario nelle ipotesi considerate deve ritenersi condizionato alla circostanza di non avere avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione. In materia di detrazione dell'IVA, la giurisprudenza comunitaria afferma che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il committente/cessionario conserva il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora, dalle circostanze del caso, risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare, con il proprio acquisto, ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta (Corte di Giustizia CE sent. C- 439/04 e sent. C-354/03). Sul piano dell'onere della prova ciò comporta che spetta all'Ufficio finanziario, che contesta la deduzione, dimostrare che l'operazione cui essa si riferisce è soggettivamente inesistente, e spetta al contribuente provare di non avere avuto consapevolezza della rilevata falsità.

Applicando i suesposti principi al caso di specie, la Commissione rileva che nessuna prova concreta e decisiva viene fornita dall'Ufficio a fondatezza della supposta "inesistenza soggettiva" delle operazioni né del fatto che le società venditrici non abbiano versato l'IVA all'erario; per contro la ricorrente ha dimostrato - oltre all'acquisto e al pagamento della merce, circostanza peraltro riconosciuta dagli stessi verbalizzanti - di non aver avuto conoscenza della frode. In particolare l'esistenza soggettiva delle imprese fornitrici, la loro volontà di porre in essere operazioni commerciali per proprio conto e non quali operatori inesistenti nonché la circostanza che le stesse fossero esistenti (e conosciute all'amministrazione finanziaria) risultano anche dalle verifiche della Guardia di Finanza oltre che dalla documentazione allegata al ricorso. A tal proposito si osserva che non può essere penalizzato l'imprenditore che ha adottato quelle misure che si possano ragionevolmente richiedere ai fini di assicurarsi che l'operazione posta in essere non faccia parte di una frode. Ne consegue che nel caso di specie, il committente/cessionario conserva il diritto alla detrazione dell'imposta pagata atteso che dalle circostanze del caso risulta che egli non sapeva, e non poteva sapere, di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode fiscale.

Con riferimento all'ulteriore rilievo, circa i componenti positivi non contabilizzati e non dichiarati (imponibile € 105.250,00) conseguenti alla cessione di auto usate senza emissione di fattura, la Commissione ritiene fondata la doglianza dei ricorrenti, atteso che la società ricorrente ha fatturato le vendite ai clienti finali, laddove le società intermediarie Camauto srl, Isacco Auto srl, Auto stop srl, MV Auto hanno fatturato alla Società ricorrente le proprie provvigioni. Non sussiste pertanto omessa fatturazione delle vendite e la ripresa è da annullare.

La complessità della materia giustifica la compensazione delle spese processuali tra le parti

P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi.

Spese compensate