

*SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE E DI
APPROFONDIMENTO PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI
TRIBUTARIE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA*

*“DIALOGHI E CONFRONTI TRA LA GIURISPRUDENZA NAZIONALE E
QUELLA EUROPEA”*

Bologna 20 -21 Novembre 2015

RELAZIONE SULLA GIURISPRUDENZA LOCALE

Ringrazio il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per l'invito che ha inteso rivolgermi a partecipare a questo importante seminario quale presidente dell'Ufficio Massimario della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna. In tale veste il mio compito è quello di fare il punto sulla giurisprudenza locale in alcune materie trattate nel presente convegno.

**1) Deducibilità dei costi e detraibilità dell'IVA nelle
operazioni soggettivamente inesistenti**

a) Sulla deducibilità dei costi nelle operazioni soggettivamente inesistenti, con specifico riferimento alle frodi carousel, le relative decisioni, esaminate e massimate, fanno applicazione del principio più volte ribadito dalla Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, secondo cui i costi derivanti da tali operazioni (per quelle oggettivamente inesistenti il problema non si pone perché nessuna spesa è stata sostenuta) sono deducibili anche nell'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento, salvo che non si tratti di costi che siano in contrasto con il principio di effettività, inerenza, competenza, certezza e determinabilità (cfr. sent.104/01/15 e n.1095/08/2015). E tanto in virtù del disposto di cui all'art. 8, comma 1, del D.L. 16 marzo 2012 convertito in legge n.44/2012. Pertanto, nelle citate decisioni, i giudici, hanno ritenuto che i costi sostenuti dalle società che avevano svolto la funzione di “società filtro” all'interno di un meccanismo coinvolgente più imprese, rendendosi acquirenti di materiale vario, poi rivenduto ad altri promotori con

l'aggiunta di un leggero ricarico, quale compenso per l'attività di "filtro", erano stati effettivamente sostenuti ed erano inerenti, ex art. 75 -art.109 attuale numerazione TUIR - comma 5 DPR 917/86, all'attività d'impresa ed afferenti alle attività commerciali.

Altro principio consolidato, di cui è stata fatta uniforme applicazione, è che, allorchè il contribuente invochi la sussistenza di spese e di costi deducibili, a fronte della posizione dell'Amministrazione Finanziaria che abbia fornito indizi seri di **inattendibilità** delle fatture, perché riferentesi ad operazioni inesistenti, è onere dello stesso fornire la prova della effettiva sussistenza ed inerenza all'attività esercitata producendo ogni necessaria documentazione. In proposito, viene concordemente ritenuto che, sempre in tema di imposta sui redditi (com'è noto le frodi carosello incidono oltre che sull'IVA anche sull'IRES e sull'IRAP) è legittimo il ricorso da parte dell'Amministrazione Finanziaria all'accertamento analitico, anche in presenza di una contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici purchè gravi precise e concordanti; a maggior ragione allorchè il difetto di inerenza all'attività imprenditoriale derivi da un illecito penale (sent. n. 1329/01/15).

b)Con riferimento specifico al tema della **deducibilità dell'IVA**, posto che il diritto del contribuente alla detrazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto costituisce principio fondamentale del sistema comune europeo, non suscettibile di limitazioni, è uniformemente ritenuto che, ove l'Amministrazione Finanziaria intenda negare tale diritto, assumendo che si tratti di fatturazione relativa ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, essa ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, nel primo caso, che le operazioni **non** sono state effettuate e, nel secondo caso, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso della ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore (cfr, sent. n.1329/01/15 e 836/07/15), ricadendo, poi, di conseguenza, sullo stesso contribuente l'onere di dimostrare la fonte legittima della detrazione. Con riguardo a circostanze specifiche poste a fondamento

delle singole motivazioni, si rileva che: non è stata ritenuta sufficiente la dimostrazione, da parte del contribuente che la merce è stata effettivamente pagata, trattandosi di circostanza pienamente compatibile con il modello fiscale posto in essere mediante un'operazione soggettivamente inesistente, mentre, per contro, è stata ritenuta valida prova la dimostrazione che la società interposta avesse intrattenuto rapporti con numerosi altri imprenditori e persino con soggetti privati, posto che tale pluralità di contatti commerciali può in effetti concorrere ad ingenerare nei terzi il convincimento dell'effettiva operatività dell'impresa in questione (sent. n.848/04/2015). Anche l'impiego di mezzi comuni di informazione commerciale è ritenuta costituire prova dell'adozione da parte dell'imprenditore delle cautele esigibili (sent. n.563/11/2015).

Rilevanza indiziante, poi, sempre in tema di inattendibilità della fatturazione, è stata attribuita all'assenza di contratti che disciplinino le prestazioni erogate, all'anomalia del prezzo praticato all'atto della cessione, ad un pagamento effettuato prima della consegna o in contanti, ad una generica indicazione del servizio nella fattura emessa, alla utilizzazione, in fattura, di dati e segni distintivi di una società che ha cessato ogni rapporto di lavoro o sia in liquidazione (sent. n. 320/11/2015); inoltre, alla ulteriore circostanza che il soggetto (interposto) è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata (cfr. sent. 807/10/15). E' stato ritenuto, ancora, che la natura professionale del contribuente e la sua comprovata esperienza nel settore concorrono ad innalzare la diligenza esigibile da parte dello stesso, rendendo meno credibile un'ignoranza incolpevole della frode (sent. n. 1173/02/2015; sent. n. 867/16/15).

Merita menzione, da ultimo, la sentenza n. 1731/8/15, la quale ha attribuito decisiva rilevanza indiziante alla **contabilità di magazzino**, perché avente natura propria di documento fiscale, comprovante sia la giacenza delle merci ad una certa data, sia i successivi movimenti di entrata ed uscita delle stesse. E tanto, perché nel diritto tributario la contabilità di magazzino rappresenta una presunzione grave precisa e concordante sull'effettività dei movimenti delle merci contro il contribuente. Conseguentemente, nel caso sottoposto a giudizio, è

stata ritenuta l'insussistenza delle operazioni fatturate non risultando, dall'esame della contabilità di magazzino, la mancanza di scorte dei beni compravenduti.

2) IVA intracomunitaria.

L'IVA intracomunitaria è caratterizzata dal principio, almeno per quanto riguarda le imprese, che l'imposta sul Valore Aggiunto nelle operazioni a titolo oneroso, è dovuta nel paese in cui risiede l'acquirente, posto che, diversamente, non si potrebbe esercitare la detrazione. Ne consegue che in caso di frode il problema processuale che si pone, sempre sul piano probatorio, è quello concernente la **buona fede del contribuente** circa la effettiva natura della controparte, ovvero: in ipotesi di vendita, da parte di impresa italiana, se l'acquirente, cui la merce è destinata, risieda effettivamente in uno Stato della Comunità Europea e quindi tenuto a versare l'IVA colà, e non già in Italia, oppure, in caso di acquisto da parte di impresa italiana da soggetto residente in Italia, il cedente nazionale non sia un soggetto-cartiera, che omette di versare l'IVA essendo invece il vero alienante un'impresa intracomunitaria. In tali casi valgono le regole probatorie sopra riportate e cioè: ove l'Amministrazione finanziaria contesti che la prestazione non è stata resa ad una impresa intracomunitaria o, diversamente, neghi il diritto del contribuente a portare in detrazione l'Imposta sul Valore Aggiunto per essere la fatturazione soggettivamente inesistente, deve provare quanto sostiene anche solo attraverso indizi, spettando poi al contribuente medesimo dimostrare la sua buona fede o la sua ignoranza incolpevole circa la natura della controparte quale effettivo acquirente o reale cedente. E di tali regole i giudici di questa Commissione regionale fanno costante e uniforme applicazione (cfr. sent. 167/13/2015; 1326/01/2015).

La sentenza n.1731/08/20145 ha ricordato che, poichè nelle ipotesi di frodi carosello, nelle quali, com'è noto, le società cartiere si limitano ad acquistare da un soggetto intracomunitario un bene che poi

rivendono ad un prezzo inferiore avendo omesso di versare l’IVA cui per legge era tenuto, proprio per ovviare agli inconvenienti che tale pratica illegale comportava, il legislatore ha emanato l’art. 60 *bis* del DPR 633/72 che stabilisce la presunzione secondo cui, nel caso di vendite a prezzi inferiori al normale valore di mercato, l’acquirente è considerato consapevole della frode e conseguentemente diventa solidalmente responsabile dell’imposta non versata dal venditore. Solidarietà richiamata anche dalla sentenza n.1711/01/14

Da ultimo, sentenza di particolare interesse è la n.1605/01/2015 che ha affermato il principio che le fatture emesse nei confronti di un organismo internazionale (CERN), in regime di non imponibilità ex art. 72 DPR 633/78, per usufruire di tale beneficio fiscale non hanno bisogno del formulario munito del visto dell’autorità competente dello Stato membro ospitante, previsto dalla circolare ministeriale 78/98 che lo qualifica come “presupposto indispensabile per il fornitore di beni e/o servizi ai fini dell’emissione di fattura senza applicazione dell’imposta”, non avendo la circolare medesima forza cogente ed essendo la normativa di settore costituita proprio dal citato art.72 che ha dato attuazione alla direttiva CEE 77/388, che non prevede l’obbligo della compilazione di tale modello.

3) Rapporti tra processo penale e processo tributario.

Il principio dell’autonomia del processo tributario dal processo penale, deriva principalmente dall’art. 20 D. Lgs. 74/2000, che sancisce il divieto di sospensione del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario in pendenza di procedimento penale per lo stesso fatto; e discende anche dall’art. 654 Cpp. che disciplina l’efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi”. Resta comunque fermo il principio che gli atti del procedimento penale hanno natura di “documenti” producibili dalle parti e liberamente valutabili dal giudice tributario.

Uniforme sul punto è la giurisprudenza dei giudici di questa Commissione.

La sentenza n. 1731/8/15, infatti, dopo avere affermato, come già sopra detto, che “nel diritto tributario la contabilità di magazzino rappresenta una presunzione grave, precisa e concordante contro il contribuente”, prosegue dicendo che l’ascertata “rilevanza di tale documentazione fiscale non si poneva in contrasto con la decisione assolutoria pronunciata dal Tribunale penale sulla medesima questione, tenuto conto che l’assoluzione del legale rappresentante della società ricorrente era fondata sull’assenza di adeguata prova sulla giacenza del magazzino, alla luce di quanto dichiarato da persona informata sui fatti. Concludeva, quindi, per l’avvenuta dimostrazione a fini fiscali dell’esistenza, da parte della società ricorrente, di attività di evasione e frode dell’IVA mediante emissione di una fattura per operazioni inesistente.

La sentenza n.1069/5/2015, poi, afferma l’irrilevanza dell’assoluzione, con la formula perché il fatto non costituisce reato, dell’amministratore della società ricorrente, dall’addebito di avere commesso fatti di rilevanza penale (art.2 D. Lgs. 74/2000) connessi alle contestazioni mosse con l’avviso di accertamento impugnato dalla stessa, essendovi agli atti la dimostrazione, incontestata, della inesistenza strutturale ed organizzativa della Società individuata come cartiera.

Particolare menzione, infine, merita la sentenza n.1173/03/2015, la quale, a prescindere dalle disposizioni normative sopra citate, afferma che i regimi probatori che qualificano i due processi, quello penale e quello tributario, e la presunzione d’innocenza che caratterizza il processo penale rendono i due giudizi assolutamente indipendenti nelle conclusioni cui pervengono.

Gabriele Ferretti