

“LE OPERAZIONI CAROSELLO”

BREVE INTRODUZIONE

E' noto che le frodi in questione si basano sull'intermediazione di società fittizie, prive di una stabile organizzazione commerciale, che provvedono a importare per conto di rivenditori nazionali beni acquistati in ambito comunitario e che, dopo una breve vita operativa, scompaiono lasciando evasa l'imposta. Di questo fenomeno, ahimè, abbastanza diffuso in alcuni settori commerciali (per esempio compra/vendita di autovetture come nei casi che verranno qui di seguito illustrati), in sede di processo tributario va verificata la presunzione dell'ufficio alla base degli accertamenti notificati e, pertanto se l'Ufficio ha verificato la reale conoscenza e la condivisione dell'acquirente (oggetto di accertamento) con la società cosiddetta “cartiera/venditrice” nel perpetrare con la stessa il reato di evasione fiscale.

La presunzione su cui si basa l'Ufficio non può essere fondata sulla semplice connessione al solo fatto che un soggetto è correo per aver acquistato un bene da una società “cartiera”, ma deve essere correlata a riscontri certi puntuali e concordanti, tali da comprovare che l'acquirente al momento dell'acquisto era conscio della reale natura e dello scopo evasivo della società fornitrice e, ciò nonostante, ha proseguito nei suoi rapporti commerciali con essa.

Nei due casi qui trattati si rileva proprio come a seguito dei riscontri e raffronti effettuati, la commissione abbia potuto in un caso respingere ed in un altro accogliere le doglianze dei contribuenti, rilevando con puntuali e precise motivazioni come comprovata o meno la presunzione dell'Ufficio alla base degli accertamenti notificati.

Con la sentenza n. 10/2013 del 6/12/2012 la **Commissione Tributaria Regionale sez 22** Collegio: Barbuto presidente, Menghini giudice relatore, Festa giudice, *negli appelli riuniti, respingeva gli appelli del contribuente confermato le decisioni impugnate. Poneva le spese processuali liquidate in Euro 15.000,00 a carico dell'appellante.*

Parte Appellante D'Amico Antonio

Chiede, in totale riforma della sentenza impugnata, di annullare l'avviso di accertamento. Con vittoria delle spese di giudizio.

Parte Appellata Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Torino

Chiede il rigetto degli appelli con la conferma delle sentenze n. 89/16/11 e n. 90/16/11 della Commissione Tributaria Provinciale di Torino.

Col favore delle spese di lite.

Svolgimento del Giudizio

Si premette che, in base alle risultanze di PVC redatto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale del Piemonte, l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Rivoli notificava in data 13/04/2010 al signor D'Amico Antonio, quale titolare della ditta individuale A.D. Car (p. IVA 09183130013) svolgente l'attività di compravendita di autovetture, l'avviso di accertamento n. R28010200185-2010 in cui recuperava ai sensi dell'art. 54 DPR 633/1972, per il 2005, indebite detrazioni IVA di € 192.125,00 oltre a sanzioni per € 193.157,00; nella medesima data veniva notificato l'avviso di accertamento

n. R28010200213-2010 con cui, per l'anno di imposta 2006, si recuperavano € 306.292,00 oltre a € 338.823,93 di sanzioni. I provvedimenti derivavano dalla detrazione dell'IVA per fatture emesse per operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, in quanto relative all'acquisto di veicoli da un fornitore ritenuto di comodo (Import Export di Geraci), che aveva importato i beni evadendo il tributo.

Ricorreva il contribuente in data 23/06/2010 con due distinti atti, sostenendo i seguenti motivi:

- Illegittimità della verifica fiscale condotta direttamente dai funzionari della Direzione Regionale.
- Mancanza di prove per i rilievi mossi in quanto basate su dichiarazioni di terzi.
- Carenza di motivazione del provvedimento in relazione alla mancanza di elementi probatori ai fini dell'indebita detrazione IVA e dell'individuazione dell'intento frodatorio da parte del ricorrente.
- Illogicità delle presunzioni giunte, in quanto derivanti dalle considerazioni svolte per un diverso periodo di imposta (quando il contribuente era socio della Damant SAS che svolgeva attività analoga).

Chiedeva in conclusione l'annullamento dell'atto impugnato, con favore delle spese di lite.

Resisteva l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Torino evidenziando gli elementi raccolti che avevano portato alla loro collocazione nell'ambito degli illeciti definiti come frodi carosello e sostenendo la fondatezza del proprio operato. In conclusione chiedeva il rigetto del ricorso, con vittoria delle spese.

La Commissione Tributaria Provinciale di Torino sezione XVI, con decisioni n. 89/16/11 e n. 90/16/11 depositate il 28 luglio 2011, rilevava che la società fornitrice (Import Export di Geraci Savino) era priva di organizzazione; che aveva operato evadendo l'imposta; che era stata pagata anticipatamente rispetto alla consegna di veicoli e che aveva praticato prezzi inferiori a quelli praticati per analoghi trasferimenti di beni; riteneva pertanto che il ricorrente, avendo avuto prolungati e continui rapporti con il fornitore, fosse a conoscenza della fittizietà delle operazioni intraprese. In conclusione *respingeva il ricorso e condannava il soccombente a rifondere le spese di lite liquidate in complessivi € 5.000,00 per la controversia relativa al 2005 ed € 8.000,00 per quella del 2006.*

Appella il contribuente con distinti atti presentati in data 4/04/2012 sollevando, in critica della impugnata sentenza, le seguenti eccezioni:

1. Illegittimità della verifica fiscale condotta direttamente dai funzionari della Direzione Regionale. In particolare, richiamando sentenze di Commissione Tributaria Provinciale, ritiene che la verifica con ispezioni presso contribuenti non rientri nelle competenze della Direzione e di conseguenza il PVC e il provvedimento su cui si basa devono essere ritenuti non validi.
2. Infondatezza della pretesa in quanto basata su dichiarazioni di terzi che, in ogni caso, riguardano il comportamento evasivo della Import Export di Geraci, senza che sia individuata alcuna responsabilità da parte del contribuente. Richiama inoltre altre dichiarazioni (Candian, Panizzolo e Chirico) da cui non deriva alcuna prova a carico del contribuente. Risultando peraltro che nel procedimento penale derivante dai fatti in esame il Pubblico Ministero ha archiviato il medesimo, non rilevando dalle osservazioni svolte dall'Ufficio alcuna rilevanza investigativa (in particolare sui vantaggi economici).
3. Sulla base di quanto emerso dall'indagine penale l'appellante ribadisce la carenza di motivazione del provvedimento in relazione agli addebiti mossi.

4. Rileva di conseguenza la carenza di motivazione del provvedimento sulla questione riguardante la partecipazione alla frode, avendo il contribuente operato in buona fede e non risultando movimenti bancari a sostegno delle tesi dell'Amministrazione.
5. Ribadisce l'illogicità dell'attività accertativa basata sulle operazioni svolte da un'altra società (Damant SAS) per il periodo 2004, 2005 e utilizzate per definire il comportamento fiscale della AD Car a cui non era collegata.
6. In conclusione chiede, in riforma della sentenza impugnata, di annullare l'accertamento, con vittoria delle spese di giudizio.

Resiste l'Ufficio con atti presentati in data 8/05/2012. Nel controdedurre i motivi d'appello, rileva come lo stesso abbia operato nell'ambito delle prerogative previste dalla norme (in particolare l'artt. 62 c. 1 e 73 D.Lgs 300/1999, art. 20 DPR 107/2001). Sulla questione della motivazione del provvedimento e sul merito della controversia evidenzia la gravità delle presunzioni raccolte e richiama sentenze della Suprema Corte (tra cui n. 2940/2006, n.14879/2007). In particolare, per quanto riguarda l'azione penale, ribadisce l'indipendenza della decisione del giudice tributario da pronunce penali, riguardando le due giurisdizioni principi diversi di riferimento. Evidenzia, ritenendo incontestato che vi sia una continuità comportamentale tra la Damant e la AD Car, come il contribuente non abbia prodotto prove a sostegno delle proprie enunciazioni e in conclusione chiede la conferma della sentenza impugnata, con vittoria delle spese di lite.

Con memorie illustrative presentate in data 23/11/2012 il contribuente, a sostegno della propria impugnazione, richiama le cause C 80/11 e C 142/11 della Corte di Giustizia.

Motivi della Decisione

Osserva questa Commissione, previa riunione del procedimento RGA n. 454/12 all'RGA n. 453/12 in quanto soggettivamente e oggettivamente collegati, che l'appello del contribuente non è accoglibile.

La controversia deriva da processo verbale redatto dai funzionari dall'Ufficio (pr. 09/67506 del 1/12/2009), che hanno ritenuto, in base agli elementi raccolti, che la società appellante abbia avuto un ruolo nell'ambito di una frode volta ad acquisire indebiti benefici commerciali. La frode in questione, comunemente nota come "*frode carosello*", si basa sull'intermediazione di operatori (generalmente fittizi) che provvedono a importare per conto dei rivenditori nazionali autoveicoli acquistati in ambito comunitario senza pagare l'IVA dovuta, ma fatturandola regolarmente nella cessione al rivenditore nazionale. Risulta evidente che il mancato versamento dell'IVA si traduce in un vantaggio economico per i due attori interessati, in particolare per il rivenditore nazionale che può detrarre l'imposta (non pagata all'intermediario) e nel contempo commercializzare l'auto così acquisita che, sgravata dall'onere tributario, può essere venduta a prezzi concorrenziali. Tali operazioni, per andare a buon fine, devono però essere coperte da una regolare gestione documentale in cui risulta che il rivenditore in questione ha versato il tributo all'intermediario e che pertanto può esercitare il legittimo diritto alla detrazione.

La questione, vista la diffusione dell'illecito, è stata affrontata in più riprese sia dalle Commissioni Tributarie, che dalla Suprema Corte e dalla Corte di Giustizia Europea. In particolare la linea giurisprudenziale espressa dalla Corte di Cassazione va riferita alle sentenze n. 17377/2009 e n. 9138/2010 che, rilevato il comportamento sopra specificato, ha specificato: "*che il committente/cessionario ha l'onere di provare, in applicazione dei principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, di non aver avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione e*

tale prova non può essere validamente fornita soltanto dimostrando che la merce è stata effettivamente ricevuta e ne è stato versato il corrispettivo, trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'inesistenza della frode”.

Tale pronuncia ha ricalcato le conclusioni a cui era giunta la Corte Europea che, pronunciandosi sul fenomeno e superando l'aspetto formalmente corretto della documentazione relativa all'IVA, ha ritenuto di colpire l'illecito impedendo al soggetto passivo di detrarre l'imposta evasa dall'altro soggetto; in questo ambito ha deciso che debba essere a carico della società acquirente dimostrare di non avere avuto parte nella frode, ovvero di aver tenuto un comportamento adeguato alla situazione. Sulla questione, tra tante, si richiamano le cause C-439/04 e C-440/04 nelle quali si mette in evidenza come il diritto alla detrazione IVA pagata a monte debba essere negato al soggetto passivo, quando venga acclarato da parte del giudice nazionale, alla luce di elementi obiettivi, che egli era a conoscenza o avrebbe dovuto sapere della natura fraudolenta delle operazioni delle quali è stato partecipe (involontario). Ma, in considerazione del fatto che nessuna norma impone all'operatore nazionale di eseguire indagini volte a individuare il comportamento fraudolento del venditore, la stessa Corte, con ulteriori pronunce (C-223/03), ha chiarito comunque che, in assenza di comportamenti fraudolenti da parte dell'acquirente, l'interessato, in relazione alla neutralità dell'imposta, mantiene il diritto alla detrazione.

Simili pronunce però non costituiscono l'unico indirizzo giurisprudenziale; infatti con la sentenza n. 21317/2009 la Suprema Corte ha ritenuto che, in presenza di una documentazione contabile corretta, è l'Amministrazione a dover dimostrare la fondatezza del proprio recupero. Pertanto, in presenza di indicazioni alterne, la Commissione intende orientarsi su un indirizzo intermedio, ovvero che, a fronte di una regolare documentazione contabile e di una mancanza di prove di frode attiva, le conclusioni raggiunte dall'Amministrazione si considerano fondate su presunzioni. Pertanto, non trattandosi di prove, si determina in capo al contribuente, in base al principio della parità delle armi tra le parti processuali e della effettività del diritto di difesa (ex art. 111 Cost. - Corte di Cass. sent. n. 14774/2000; id. n. 3724/2010), la facoltà di produrre, in contrapposizione alle presunzioni di cui sopra, proprie ragioni basate su criteri oggettivi aventi analogo valore probatorio. In simile situazione, rilevata la consistenza di tutti gli elementi indiziari, è quindi compito del giudice di merito valutare, alla luce della giurisprudenza sopra richiamata, se l'appellante abbia dimostrato non solo di non essere stato partecipe della frode, ma di aver operato nella consapevolezza di aver impiegato la diligenza necessaria per verificare che non era in presenza della frode medesima. Ciò si traduce, per analogia con precise disposizioni normative riguardanti le presunzioni in campo tributario, nella valutazione da parte del Collegio dei requisiti della gravità, precisione e concordanza degli indizi raccolti dall'Amministrazione, confrontati con le argomentazioni contrarie fornite dai contribuenti. Da tale confronto deve derivare il convincimento che la parte contribuente fosse partecipe della condotta fraudolenta dei suoi fornitori o che la stessa si fosse negligenemente posta in una condizione di non saperlo. Ne consegue quindi che, in presenza di un provvedimento basato su presunzioni prive dei requisiti sopra ricordati, non si ritiene determinante la proposizione di controargomentazioni da parte contribuente, in caso contrario invece, sempre in assenza di qualsiasi prova, è demandata alla discrezionalità del Collegio decidere sulla infondatezza e l'illegittimità del provvedimento impugnato. Su tale aspetto pertanto

non si ritiene che l'ultimo orientamento fornito dalla Corte di Giustizia (C 80/11 e C 140/11) evidenziato nelle memorie illustrative dell'appellante superi la questione della tipologia della prova sulla quale fondare il mancato riconoscimento alla detrazione IVA. Infatti, chiarito che le frodi in esame sono caratterizzate da documentazione ineccepibile (altrimenti non vi sarebbe bisogno dell'alto parere della Corte), il giudice nazionale deve obbligatoriamente avvalersi delle norme nazionali per verificare se le presunzioni fornite dalle parti possano avere la valenza sufficiente a concludere in un modo o nell'altro la vertenza.

Nel caso attuale nessuno dei contendenti ha saputo o potuto presentare prove a sostegno delle proprie richieste e comunque, rilevati i requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni a base dei provvedimenti, la Commissione deve operare di conseguenza.

Le vicende trattate traggono origine dal fatto che l'Ufficio, attraverso una verifica presso la Import Export di Geraci Savino, ha rilevato che si trattava di una struttura inesistente, priva di risorse finanziarie proprie (e quindi classificabile come cd "cartiera") che ha agito negli anni in esame come soggetto interposto tra il fornitore comunitario e l'acquirente nazionale con l'unica finalità di evadere l'imposta in esame (pur emettendo una regolare fatturazione per le operazioni formalmente svolte). Ciò assodato (e non contestato), l'Amministrazione ha esteso le verifiche alla A.D. Car che è stata cliente del Geraci per l'acquisto di 69 autoveicoli nel 2005 (per € 960.625,00) e di 95 nel 2006 (per € 1.531.458,00) e ha tratto le conseguenze concretizzate nei due avvisi di accertamento in esame. Dalle indagini svolte risultava che il signor D'Amico aveva precedentemente avuto rapporti continuativi (2004 e 2005) con il signor Geraci attraverso la Damant SAS (di cui era socio al 98%) e in base a tali presupposti l'Ufficio riteneva che il contribuente fosse partecipe della frode (o quantomeno che non avesse posto in essere la dovuta diligenza per rendersi conto dell'illecito).

Il Collegio condivide tali conclusioni; infatti, ritenuto assodato che non è in discussione la correttezza formale della documentazione contabile, nel caso in esame sono presenti i principali elementi che caratterizzano la frode:

- Totale evasione dell'imposta (sulla quale non vi è alcuna discussione).
- Presenza di un ente fittizio.
- Acquisto (e vendita) dei beni a prezzi concorrenziali.

Presenza di un ente fittizio. Non è minimamente contestato che il signore Geraci operasse come una cartiera, ma per consolidare la conclusione sopra riportata si pongono in evidenza gli elementi (come rilevati dal PVC prot. 09/3372 allegato ai provvedimenti) che chiariscono la posizione dell'appellante:

- Mancanza di una (minima) organizzazione di impresa (fax, telefono, computer, collaboratori) pur in presenza un volume di affari (contabilizzato) di milioni di euro.
- Mancanza di mezzi finanziari (acquisto di veicoli dall'estero con il consenso e il pagamento anticipato dei propri clienti).
- Alcuni acquisti risultano riferiti a fornitori inesistenti e le ulteriori vendite avvengono attraverso intermediari.
- Nessuna documentazione relativa al trasporto dei veicoli che evidenzia come i clienti si avvalessero di una propria organizzazione lasciando al Geraci il solo ruolo formale delle cessioni.

Acquisto (e vendita) dei beni a prezzi concorrenziali. Nel PVC sopra menzionato sono riportati i passaggi dei beni con le indicazioni dei prezzi pagati al fornitore e di quelli

praticati nel passaggio alla AD. Car in cui si evidenzia una effettiva rinuncia al ricarico, se non una cessione a un prezzo inferiore di quello dell'acquisto. Particolare evidenza assumono sulla questione i passaggi dei veicoli (riportati negli allegati alla resistenza) tra il fornitore comunitario a Geraci, da questi alla Le Car (quasi sempre a un prezzo inferiore all'acquisto), da quest'ultima alla A.D. Car e infine da A.D. Car al cliente finale, in cui si rileva come tra il prezzo di acquisto iniziale e quello di vendita finale vi sia un incremento insufficiente a produrre utili (tenendo conto dei vari passaggi e delle spese di trasferimento), chiaramente incompatibile con le finalità di un operatore del settore commerciale in esame. Pertanto il recupero dell'IVA (20%) evasa, anche se condivisa con gli altri operatori, giustifica la rinuncia ai maggiori ricavi.

E quindi si può concludere che il contribuente non poteva non conoscere l'esistenza dell'illecito o, nella migliore delle ipotesi, non ha operato con la dovuta diligenza per poter vantare il diritto al rimborso.

Sui punti di cui sopra l'appellante sostiene che i primi giudici hanno basato la loro decisione unicamente sul comportamento del Geraci, nulla provando sul proprio coinvolgimento (consapevole). Tale affermazione è priva di pregio, in quanto non contraddice gli elementi sopra individuati, che sono il fondamento della sentenza impugnata. Analogamente non hanno efficacia le critiche all'operato dell'Ufficio che si è avvalso delle dichiarazioni di terzi, sempre in relazione alla mancanza di prove concrete atte a sostenere il coinvolgimento del contribuente. L'attuale Collegio non ha avuto bisogno, per giungere alle proprie conclusioni, di richiamare tali dichiarazioni, ma non può ignorare che le medesime, al di là delle contestazioni mosse, costituiscono, unitamente agli altri elementi già individuati, un'ulteriore conferma dei requisiti richiesti per dare valore probatorio alle presunzioni a base dei provvedimenti impugnati.

Per quanto riguarda l'archiviazione seguita alle indagini preliminari nell'ambito del procedimento penale, il Collegio rileva come sia incontestato che le pronunce del giudice penale possono essere utilizzate legittimamente nel processo tributario, ma in relazione alla diversa natura dei due procedimenti il giudice tributario opera in piena autonomia di valutazione. Infatti nelle cause attinenti ai tributi il carattere sostanziale delle decisioni da prendere consente al giudice di superare molti limiti imposti a quello penale, basti pensare alla rilevanza delle presunzioni e alla conseguente inversione dell'onere della prova. Nel caso specifico le osservazioni sopra sviluppate riguardo alle varie questioni sul merito della vertenza, indipendente dalla conclusione del processo penale, confermano la legittimità della sentenza impugnata (e dell'attuale). Non si condivide pertanto la critica alle motivazioni dei primi giudici (e all'operato dell'Ufficio) che, secondo l'appellante, non hanno tenuto conto della mancata rilevazione di elementi probatori da parte del giudice penale in assenza di una autonoma azione istruttoria. Nella sentenza impugnata infatti, seppure in forma sintetica, sono evidenziati i punti in base ai quali si è giunti al rigetto del ricorso, motivi che traggono conferma da precisi elementi presuntivi che, in assenza di contro argomentazioni (analogamente presuntive), acquisiscono nel processo tributario il valore di prova. Sostenere poi che il contribuente, privo di poteri indagatori, non potesse essere ritenuto responsabile dell'illecito commesso, contraddice il prolungato rapporto tenuto dallo stesso col Geraci che, per le caratteristiche sopra evidenziate, avrebbe dovuto riempire il vuoto delle indagini con ben precisi e articolati riscontri. E proprio in un contesto temporale appaiono inefficaci le critiche mosse sulla questione inerente l'utilizzo di fatti relativi ad anni precedenti a quelli in esame. Infatti dagli elementi raccolti sulla Damant SAS non

deriva una violazione al principio di autonomia ai fini tributari di ciascun anno di imposta, ma una ulteriore incisività della presunzione che il contribuente non poteva non sapere del comportamento fraudolento dell'intermediario.

Sempre in contestazione della sentenza impugnata il contribuente lamenta il fatto che “*la Commissione di primo grado non fa neanche un accenno alla copiosa documentazione*” prodotta. Sul punto occorre evidenziare che nemmeno il ricorrente nel ricorso introduttivo e nell'attuale impugnazione si preoccupa di evidenziare, con specifici riferimenti alla copiosa documentazione, gli eventuali errori riscontrabili nelle motivazioni del provvedimento, nelle controdeduzioni dell'Ufficio e nella sentenza impugnata. Il Collegio ritiene quindi, indipendentemente dal volume dei documenti genericamente richiamati, che la sintesi delle operazioni individuata dal PVC, in assenza di puntuali critiche, debba essere ritenuta veritiera, con le conseguenze del caso.

Per quanto riguarda le altre eccezioni sollevate dall'appellante relative all'illegittimità della verifica condotta direttamente dai funzionari della Direzione Regionale del Piemonte, la Commissione non condivide le doglianze del contribuente. Il fatto che nel tempo l'Amministrazione (e il Ministero delle Finanze) abbia mutato la propria organizzazione non ha privato i nuovi organi dei poteri connessi alle funzioni previste per l'Agenzia nel suo complesso, compreso quello delle verifiche presso i contribuenti. In tal senso occorre far riferimento agli art. 73 D.Lgs 300/1999 e 20 DPR 107/2001 nonché l'art. 2 del Regolamento dell'Amministrazione e l'art. 4 del medesimo che individua nelle Direzioni Regionali le funzioni specifiche attinenti lo svolgimento di attività operative, nel significato pieno della parola. Una diversa interpretazione (anche se suffragata da alcune sentenze di Commissioni Tributarie) viola la ratio nonché la lettera delle norme richiamate.

In conclusione, vista l'entità dei beni trasferiti, l'irragionevolezza delle argomentazioni poste dall'appellante e il normale buon senso, questa Commissione ritiene che la società non solo non abbia esercitato la normale diligenza richiesta per venire a conoscenza delle attività illecite degli intermediari, ma che abbia direttamente partecipato alla frode, pertanto la sentenza di primo grado va confermata. Inoltre, in considerazione della tipologia delle violazioni tributarie commesse, in applicazione dell'art. 91 cpc si condanna il soccombente al pagamento delle spese del presente grado del giudizio che si liquidano in complessivi € 15.000,00 (quindicimila), donde il dispositivo.

Con la sentenza n. 60/2012 del 27/09/2012 la **Commissione Tributaria Regionale sez 24** Collegio: Arisio presidente, Menghini giudice relatore, Sangianantoni giudice, *accoglieva l'appello proposto dal contribuente e per l'effetto annullava gli atti oggetto di giudizi, compensando le spese per entrambi i gradi.*

Parte Appellante **AUTOARONA SPA**

Chiede, in riforma della sentenza impugnata, di annullare gli accertamenti, con vittoria delle spese di giudizio.

Parte Appellata **Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Uffici Controlli Novara**

Chiede di respingere l'appello, con vittoria delle spese di giudizio.

Svolgimento del Giudizio

Si premette che la Guardia di Finanza redigeva in data 8/05/2007 un primo PVC che integrava con uno successivo del 29/04/2009. Nell'atto veniva evidenziato che nel 2004 e nel 2005 la AUTOARONA SPA (CF 00982070039, legale rappresentante “pro-tempore” Giuseppe Antonioli) operante nel settore della vendita di autovetture (e concessionaria dei

marchi Audi, Volkswagen e Skoda) aveva partecipato, nel ruolo di acquirente, a una cd “frode carosello” nell’ambito della quale aveva indebitamente detratto IVA per operazioni soggettivamente inesistenti. Analogamente i verificatori evidenziavano come la società avesse effettuato cessioni in sospensione IVA (ex art. 8 c. 1, lett. c DPR 633/1972) per veicoli non effettivamente esportati.

In data 15/07/2009 l’Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Novara notificava alla società avviso di accertamento n. R19030300554, in cui recuperava per il 2004 l’imposta di € 3.250,00 oltre a sanzioni e oneri accessori, e l’avviso di accertamento n. R19030300554 in cui recuperava per il 2005 IVA indebitamente detratta per € 44.667,00 oltre a sanzioni e oneri accessori.

Ricorreva la società con due distinti ricorsi. Sinteticamente nei due atti la ricorrente evidenziava che i recuperi in esame erano infondati e illegittimi. In particolare sosteneva di non essere a conoscenza della natura fraudolenta delle operazioni e quindi, anche secondo giurisprudenza comunitaria, non poteva essere responsabile stante la neutralità dell’imposta nei confronti dei soggetti passivi. Rilevava come la responsabilità della ricorrente fosse stata accertata attraverso un procedimento presuntivo che non teneva in considerazione il fatto che i veicoli erano stati acquistati e rivenduti secondo i normali valori di mercato, della scarsa incidenza delle operazioni contestate nell’ambito del volume di affari complessivo, del gran numero di fornitori con cui trattava. Sosteneva inoltre che le “cartiere” in esame risultavano come regolari imprese commerciali senza alcun legame di interesse economico con la società. In conclusione chiedeva l’annullamento dei due avvisi e in subordine la riduzione del gravame.

Resisteva l’Agenzia delle Entrate sostenendo la fondatezza del proprio operato e chiedeva di conseguenza il rigetto dei ricorsi, con vittoria delle spese.

Seguivano ulteriori produzioni di memorie e documenti volti ad avvalorare le motivazioni addotte.

La Commissione Tributaria Provinciale di Novara sezione 3, con decisione n. 97/10 depositata il 17 settembre 2010, previa riunione dei procedimenti, riteneva che la società non poteva non essere a conoscenza della tipologia di cartiera dei venditori, anche in considerazione del fatto che nel settore del commercio di auto la frode era largamente diffusa e nota. Riteneva pertanto, anche in relazione alla sentenza n. 15395/2008 della Corte di Cassazione, fosse onere della ricorrente dimostrare l’effettiva estraneità alla frode. In *conclusione respingeva i ricorsi della società, che condannava a rifondere le spese di lite liquidate in complessivi € 500,00.*

Appella la società con atto depositato in data 1/04/2011 preliminarmente osservando che il Tribunale di Verbania ha assolto l’amministratore delegato della società per i fatti qui in discussione. A critica della decisione di primo grado sostiene i seguenti motivi:

1. Non è fondata la conclusione dell’Ufficio che la società presenti una responsabilità oggettiva sulla frode messa in atto, non essendo stato verificato dalla Guardia di Finanza prima e dall’Ufficio poi l’effettiva partecipazione alle irregolarità commesse dai fornitori.
2. Contesta la conclusione dei primi giudici che hanno rilevato la corresponsabilità della società senza approfondire alcuna giustificazione e in evidente contrasto con la sentenza del Tribunale di Verbania.
3. Richiama la documentazione prodotta nel ricorso introduttivo che dimostra come i veicoli siano stati comprati e venduti a prezzo di mercato.

4. Non è contestato il fatto che non vi era alcun interesse in comune con i venditori.

In conclusione di questi argomenti l'appellante ritiene che, secondo recente giurisprudenza (Corte di Cassazione n. 1364/2011), nel caso in esame si verifica che la società non sapeva né partecipava alla frode e quindi non ne poteva essere responsabile.

Di conseguenza chiede, in riforma della sentenza impugnata, di annullare gli accertamenti, con vittoria delle spese di giudizio.

Resiste l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Ufficio Controlli Novara, subentrata all'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Novara, contro deducendo i motivi di appello; in particolare ribadisce, in base alle dichiarazioni dei fornitori, che l'appellante acquisiva i veicoli a prezzi scontati, con pagamenti anticipati da società di comodo e ritiene pertanto che la sentenza del Tribunale Penale non può essere utilizzata in una controversia di natura tributaria per le diverse caratteristiche sull'onere della prova, così come deciso dalla Suprema Corte (sentenza n. 27919/2009).

Chiede pertanto il rigetto dell'appello con vittoria delle spese di lite.

In data 22/06/2012 la società presenta memorie illustrative ribadendo che le irregolarità fiscali poste in evidenza dall'Ufficio non sono in alcun modo attribuibili all'appellante stessa e richiama sentenza n. 12/05/12 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, riguardante la vertenza relativa alle medesime fattispecie per gli anni dal 2002 al 2005, che si era conclusa in modo favorevole per la società.

Motivi della Decisione

Sciolta la riserva, in data 26/09/2012 osserva questa Commissione che l'appello della società contribuente è accoglibile.

La controversia deriva da processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza, fatto proprio dall'Ufficio, che ha ritenuto, in base agli elementi raccolti, che la società appellante abbia avuto un ruolo nell'ambito di una cd "*frode carosello*". E' noto che le frodi in questione si basano sull'intermediazione di società fittizie, prive di una stabile organizzazione commerciale, che provvedono a importare per conto di rivenditori nazionali autoveicoli acquistati in ambito comunitario e che, dopo una breve vita operativa, scompaiono lasciando evasa l'imposta. Inoltre, nel caso in esame, si è verificata anche una frode inversa, ovvero la vendita di veicoli destinati all'esportazione che in realtà non avevano lasciato il paese ma erano stati posti dalla cartiera sul mercato nazionale, sempre con evasione di IVA. Risulta evidente, nella tipologia di frode in esame, che il mancato pagamento dell'IVA si traduce in un vantaggio economico per i due attori interessati, in particolare per il rivenditore nazionale, che può detrarre l'imposta e nel contempo commercializzare l'auto così acquisita, sgravata dall'onere tributario, a prezzi concorrenziali. Tali operazioni, per andare a buon fine, devono però essere coperte da una regolare gestione documentale (in particolare per l'importazione) in cui risulta che il rivenditore in questione ha versato il tributo all'intermediario e che pertanto può esercitare il legittimo diritto alla detrazione.

Per quanto detto, si osserva che simili eventi fraudolenti (riguardanti sia il caso di importazione che di esportazione) sono caratterizzati da due elementi:

- dall'esistenza di società di comodo (cd cartiere);
- dall'incameramento dell'IVA non versata (da parte di entrambi gli attori della frode)
- dalla vendita dei beni a prezzi concorrenziali.

Sul fenomeno si è pronunciata, attraverso consolidata giurisprudenza, la Corte di Giustizia Europea che, superando l'aspetto formalmente corretto della documentazione relativa all'IVA, ha ritenuto di colpire l'illecito impedendo al soggetto passivo di detrarre l'imposta

evasa dall'altro soggetto; in questo ambito ha deciso che debba essere a carico della società acquirente dimostrare di non avere avuto parte nella frode, ovvero di aver tenuto un comportamento adeguato alla situazione. In sintesi si richiamano le cause C-439/04 e C-440/04 nelle quali si mette in evidenza come il diritto alla detrazione IVA pagata a monte deve essere negato al soggetto passivo, anche quando venga acclarato da parte del giudice nazionale, alla luce di elementi obiettivi, che egli era a conoscenza o avrebbe dovuto sapere della natura fraudolenta delle operazioni delle quali è stato partecipe (involontario). Con ulteriori pronunce (c-223/03) la stessa Corte ha chiarito comunque che, in assenza di comportamenti fraudolenti da parte dell'acquirente, l'interessato, in relazione alla neutralità dell'imposta, mantiene il diritto alla detrazione.

Sulla questione si è poi espressa anche la Suprema Corte che, ricalcando le conclusioni a cui era giunta la Corte, così ha specificato: *“questa Corte ha affermato che il committente/cessionario ha l'onere di provare, in applicazione dei principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, di non aver avuto consapevolezza della falsità ideologica della fattura rilasciata a fronte dell'operazione e tale prova non può essere validamente fornita soltanto dimostrando che la merce è stata effettivamente ricevuta e ne è stato versato il corrispettivo, trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'inesistenza della frode”* (Cassazione sentenza n. 17377/2009 e n. 9138/2010).

Simili pronunce sono state mitigate nel tempo in quanto, a fronte di una regolare documentazione contabile e di una mancanza di prove di frode attiva, le conclusioni raggiunte dall'Amministrazione (e nel caso attuale dai primi giudici) sono fondate su presunzioni. Pertanto, non trattandosi di prove ma di indizi, si determina in capo al contribuente, in base al principio della parità delle condizioni tra le parti processuali e della effettività del diritto di difesa (ex art. 111 Cost. - Corte di Cass. sent. n. 14774/2000; id. n. 3724/2010), la facoltà di produrre, in contrapposizione alle presunzioni di cui sopra, proprie ragioni basate su criteri obiettivi aventi analogo valore probatorio. In simile situazione, rilevata la consistenza di tutti gli elementi indiziari, è quindi compito del giudice di merito valutare, alla luce della giurisprudenza sopra richiamata, se l'appellante ha dimostrato non solo di non essere stato partecipe della frode, ma di aver operato nella consapevolezza di aver impiegato la diligenza necessaria per verificare che non era in presenza della frode medesima. Ciò si traduce, per analogia con precise disposizioni normative riguardanti le presunzioni in campo tributario, nella valutazione da parte del Collegio dei requisiti della gravità, precisione e concordanza degli indizi raccolti dall'Amministrazione, confrontati con le argomentazioni fornite dai contribuenti. Da tale confronto deve di conseguenza derivare il convincimento che la parte contribuente fosse partecipe della condotta fraudolenta dei suoi fornitori o che la stessa si è negligenemente posta in una condizione di non saperlo e quindi negare il recupero dell'IVA versata oppure ritenere insufficienti le motivazioni a base del provvedimento in esame e riconoscerne l'infondatezza e l'illegittimità.

Entrando nell'analisi del caso in esame la Commissione ritiene che la società AutoArona era estranea all'illecito. Gli elementi da cui deriva questa convinzione sono connessi agli aspetti che caratterizzano l'illecito in questione, come sopra ricordato e riguardano:

- La natura di cartiere dei fornitori e degli acquirenti. Sul punto non vi sono incertezze (e nemmeno l'appellante contesta) che i venditori: Sport Auto SRL, Autotoy di Bizzozzero Daniele, Mac 1 SRL (amministrata sempre dal signor Bizzozzero) fossero qualificabili

come cartiere (in base agli elementi raccolti dagli accertatori). Analogamente per quanto riguarda la frode inversa (vendita di auto destinate all'esportazione in ambito comunitario) non è in discussione che Ars et Labor di Vittorio Togliatti e la El Cautivo de Nijar SL (utilizzata sempre dal signor Bizzozzero) fossero enti di comodo per evadere l'imposta. Conclusione peraltro raggiunta dal processo penale che ha coinvolto il più volte richiamato signor Bizzozzero.

- Il vantaggio economico. Preliminarmente, entrando nelle valutazioni economiche dei fatti contestati, si rileva come per il 2004 la presunta evasione IVA è stata accertata in € 3.250,00, una somma particolarmente esigua che non giustifica il ricorso a una frode in relazione al volume annuale delle operazioni intercorse, che hanno visto un imponibile complessivo dichiarato e non contestato di € 39.907.286,00 (per un imposta di oltre sette milioni di euro). Più significativo, anche se sempre marginale, è l'evasione accertata dall'Ufficio in € 44.667,00 per il 2005 a fronte di un tributo dichiarato di € 8.005.312,00 (imponibile € 42.646.649,00 non contestato). Risulta evidente che la supposta frode rivestisse una percentuale non significativa (meno del 4%) del volume di affari della società, tanto è vero che l'attività commerciale principale riguardava (di gran lunga) quella propria della concessionaria e quindi i rapporti con le cartiere erano da considerarsi secondari. A ulteriore chiarimento si rileva che l'utilizzo dei fornitori cartiere era collegato all'esigenza di procurarsi, su richiesta dei clienti, auto di marchi diversi da quelli in concessione e di tipologia di lusso non facilmente reperibili sul mercato convenzionale in tempi ragionevoli. Inoltre, in relazione ai prezzi di acquisto e di vendita praticati, la Commissione non ritiene, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio e dai primi giudici, esistano motivi per ritenere fuori mercato i valori rilevati. Sul punto l'Ufficio ha sostenuto nella propria resistenza che la Sport Auto SRL (una delle cartiere) ha venduto alla società le auto a un prezzo inferiore a quello di acquisto (4,75% - 12,85%); tale affermazione però non solo è limitata a un solo intermediario, ma non comporta che l'appellante fosse al corrente del mancato pagamento dell'IVA essendo evidente che il vero affare lo ha ottenuto l'intermediario risparmiando sul 20% dell'aliquota IVA. Inoltre, trattandosi di auto di pregio, talvolta usate, non è rilevante la differenza dei due prezzi. Per contro, in base ad affermazioni della AutoArona (non contestate dal resistente), nella totalità dei casi i veicoli acquistati sono stati venduti a prezzo di mercato, facendo quindi venir meno il presunto vantaggio economico derivante dalla pratica di prezzi concorrenziali. In conclusione, vista la quota marginale dei veicoli acquistati dalle cartiere sul volume degli affari, visto che la società ha dimostrato di aver pagato i fornitori il prezzo concordato (nella maggioranza dei casi a valori di mercato), visto che i medesimi beni sono poi stati venduti in coerenza coi valori suddetti, visto che la società ha regolarmente pagato l'IVA ai fornitori, non si ritiene che l'appellante abbia tratto dei vantaggi commerciali nella compravendita (diversi da quelli derivanti dalla normale gestione del commercio del settore) ascrivibili alla frode in esame. Ne consegue che, venuto meno uno dei punti rilevanti, si ritiene ragionevole ritenere che la AutoArona non fosse partecipe della frode.

Chiarito che l'appellante era estraneo alla truffa, resta in discussione la questione relativa alla diligenza applicata dalla stessa nei rapporti con le cartiere, ovvero se poteva rendersi conto autonomamente dell'illecito commesso dal fornitore. Si richiama in tal senso una recente sentenza della Suprema Corte (n. 1364/2011) che, sempre in armonia con la giurisprudenza comunitaria, ha ritenuto che *“in 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 di imposta.”

L'Ufficio, nel ritenere che in ogni caso la società era responsabile, fonda le proprie affermazioni sui dati economici raccolti (già affrontati nel punto precedente), sulla ripetuta presenza tra i fornitori (e tra gli acquirenti per la frode relativa alle mancate esportazioni) del signor Bizzozzero che risultava intestatario di un'organizzazione solo apparente e in ogni caso priva di infrastrutture e sul mancato controllo dell'evasione di imposta sulle fatture che emetteva. Tali presunzioni, peraltro acquisite in modo acritico dai primi giudici, non superano oggettive situazioni rilevate dalla ricorrente, che possono così sintetizzarsi:

- AutoArona trattava con un elevato numero di fornitori e acquirenti e gli unici controlli che poteva svolgere riguardavano la visura camerale e la documentazione relativa all'identità del legale rappresentante (elementi sempre regolarmente rilevati).

- Non ha tratto benefici economici.

- Le acquisizioni di cui trattasi riguardavano marchi di cui non era concessionaria e quindi doveva avvalersi di fornitori non abituali, in genere intermediari privi di particolare organizzazione.

- Tra i clienti annovera altre aziende in cui è rilevante il rapporto continuativo e la fiducia della correttezza nelle cessioni effettuate (prezzo di mercato, regolarità delle fatturazioni).

- I verificatori non hanno rilevato alcuna interessenza economica tra l'appellante e le cartiere.

- Il tribunale di Verbania nel condannare gli autori delle frodi, in particolare per l'illecito relativo all'esportazione, ha concluso che *“il complesso di tali elementi non consente pertanto di ritenere che il legale rappresentante di AutoArona (né altri operanti per conto del concessionario) fosse consapevole della frode gestita e ideata dal Bizzozzero, solo perché costui, come indiscutibilmente emerso, provvedeva materialmente al ritiro dei mezzi, per lo più con targhe doganali o targhe di prova, per poi rivenderli a società di comodo senza mai farli transitare effettivamente all'estero”*.

- La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, con sentenza n. 12/05/12 depositata il 16/02/2012, in relazione alla vertenza riguardante analoghi avvisi di accertamento per gli anni dal 2002 al 2005, aveva accolto le richieste della società.

In conclusione questa Commissione ritiene che la società non solo non abbia direttamente partecipato ma che non poteva, esercitando la normale diligenza, venire a conoscenza delle attività illecite degli intermediari e pertanto, in riforma della sentenza di primo grado, annulla i provvedimenti impugnati.

Inoltre, in considerazione della natura presuntiva delle ragioni addotte dalle parti, la Commissione ritiene equo compensare le spese di entrambi i gradi del giudizio, donde il dispositivo.