



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 42

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MAIGA	MARCO MARIA	Presidente
<input type="checkbox"/>	DONVITO	ANTONIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	DORIGO	LORETA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 877/14 depositato il 05/02/2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D031B04962/2013 IVA-CRED.IMP. 2004 SANZ INT contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dal ricorrente:
ENTIS SISTEMI S.R.L. IN LIQUIDAZIONE
VIA CASSIA N 1081 00189 ROMA RM

difeso da:
TRILLO' AVV. ANTONIO
PRESSO STUDIO AVV. LORENZO ROSSI
VIA A. APPIANI N. 22 20100 MILANO MI

- sul ricorso n. 2982/14 depositato il 12/03/2014
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03TP06103 IVA-ALTRO 2004
 - avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° T9BCOTP02260 IRPEF-ALTRC 2004
- contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:
ENTIS SISTEMI S.R.L. IN LIQUIDAZIONE
VIA CASSIA 1081 00189 ROMA RM

difeso da:

SEZIONE

N° 42

REG.GENERALE

N° 877/14 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/07/2014 ore 15:00

SENTENZA

N°

7171/62/14

PRONUNCIATA IL:

7-7-14

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

31-7-14

Il Segretario



(segue)

AVV. TRILLO' ANTONIO
C/O STUDIO AVV. LORENZO ROSSI
VIA APPIANI N. 22 20100 MILANO MI

SEZIONE

N° 42

REG.GENERALE

N° 877/14 (riunificato)

UDIENZA DEL

07/07/2014

ore 15:00

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società ENTIS SISTEMI s.r.l. in liquidazione, già WEBGROUND RESOURCES s.r.l., anche quale incorporante di ENTIS s.r.l. (c.f. 03932720968), in persona dei suoi legali rappresentanti, signori Mario Califano e Domenico Simone, con sede in Roma, Via Cassia, n. 1081, rappresentata e difesa dall'avv. Antonio Trillò, per delega a margine del ricorso ed elettivamente domiciliata a Milano, Via A. Appiani, n. 22, ha impugnato l'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale II di Milano n. T9D031B04962, notificato il 18 novembre 2013 relativo all'IVA dovuta per l'anno 2004, oltre interessi e sanzioni, domandandone – previa sospensione - l'annullamento.

Il ricorso è stato spedito per posta raccomandata all'Ufficio il 16 gennaio 2014, depositato il 5 febbraio 2014 presso la segreteria della Commissione, assegnato alla sezione quarantaduesima e rubricato sub R.g.r. 877/14.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale II di Milano si è costituita in giudizio, con memoria depositata il 7 aprile 2014, domandando il rigetto del ricorso e la conferma dell'accertamento impugnato.

Sempre la società ENTIS SISTEMI s.r.l. in liquidazione, già WEBGROUND RESOURCES s.r.l. rappresentata e difesa *ut supra*, ha impugnato l'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano n. T9B03TP06103, nonché l'atto di contestazione delle sanzioni n. T9BCOTP02260, entrambi notificati il 23 dicembre 2013, relativi all'IVA e le sanzioni dovute per l'anno 2004, domandandone – previa sospensione - l'annullamento.

Il ricorso è stato spedito per posta raccomandata all'Ufficio il 19 febbraio 2014, depositato il 12 marzo 2014 presso la segreteria della Commissione, assegnato alla sezione quarantaduesima e rubricato sub R.g.r. 2982/14.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano si è costituita in giudizio, con memoria depositata il 30 aprile 2014, domandando il rigetto del ricorso e la conferma dell'accertamento impugnato.

La Commissione, considerata l'identità della parte ricorrente, della parte resistente, pur nella diversa articolazione territoriale, nonché dell'imposta reclamata, riunisce il ricorso r.g.r. 2982/14 al ricorso r.g.r. 877/14, ai sensi dell'art. 29, d. lgs. 546/92.



All'udienza del 7 luglio 2014 i ricorsi riuniti sono stati trattati e decisi, con la partecipazione dei difensori delle parti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione premette, in punto di decisione:

- che l'art. 132, co. 1, n. 4), c.p.c. consente al giudice la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione,
- che per consolidata giurisprudenza della Cassazione, il giudice, nel motivare "concisamente" la sentenza, ai sensi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni – di fatto e di diritto – rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata,
- che detti principi si applicano al processo tributario ai sensi dell'art. 1, co. 2, D. lgs. 546/92,
- che le questioni non trattate, non sono "omesse", ma assorbite o superate per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato dal giudice.

Quanto agli accertamenti impugnati, entrambi relativi all'anno 2004:

- 1) l'atto n. T9D031B04962 recupera a tassazione nei confronti di ENTIS SISTEMI s.r.l. nella sua qualità di incorporante della ENTIS s.r.l., l'iva indebitamente detratta per euro 6.340.470,00, corrispondente ad un imponibile di euro 31.702.350,00, pari al totale degli acquisti indicati al rigo VF18 del Modello Unico 2005-redditi 2004 (in considerazione del fatto che la società interposta, ENTIS, aveva dedotto componenti negativi di reddito non effettivamente scambiati per detto importo imponibile);
- 2) l'atto n. T9B03TP06103 recupera a tassazione nei confronti di ENTIS SISTEMI s.r.l., l'iva indebitamente detratta per euro 3.028.425,00, corrispondente ad un imponibile di euro 15.142.125,00, relativo alle fatture ricevute dal fornitore ENTIS s.r.l. in violazione dell'art. 19, D.P.R. 633/72 (in considerazione del fatto che la società interposta, WEBGROUND RESOURCES s.r.l., aveva dedotto componenti negativi di reddito non effettivamente scambiati per detto importo imponibile);
- 3) l'atto n. T9BCOTP02260 irroga alla ENTIS SISTEMI s.r.l. la sanzione pari al 25% dell'imponibile di euro 15.142.125,00 ex art. 8, co. 2, d.l. 16/2012 (conv. l. n. 44/12).

Con riferimento ai soggetti ricorrenti coinvolti nel presente giudizio e dei loro aventi causa, è necessario ripercorrere brevemente le loro vicende societarie, considerato che la contestazione



degli Uffici è l'indebita detrazione dell'iva riferita ad operazioni soggettivamente inesistenti.

La ricostruzione che segue è operata sulla base delle precise descrizioni delle vicende societarie allegare dagli Uffici resistenti nelle memorie di costituzione, non contestate dalla ricorrente.

ENTIS s.r.l. nasce nel 2003, con sede a Milano, Via Guido d'Arezzo, 4 e opera come impresa dal 3 aprile 2003 al 15 dicembre 2006, data in cui viene incorporata nella società ENTIS SISTEMI s.r.l., già WEBGROUND RESOURCES s.r.l., società con sede inizialmente a Milano e dal 29 novembre 2005 trasferitasi a Roma. Da precisare che socia di riferimento della WEBGROUND RESOURCES s.r.l. – e, dunque, della ENTIS SISTEMI - era la WEBGROUND RESOURCES Ltd con sede nelle Isole Vergini Britanniche.

L'iniziale compagine sociale di ENTIS era costituita da due soci: il signor Luigi Antonio De Strasser, col 7,5% e la società Orlun SA, col 92,5%.

Orlun SA è la fiduciaria svizzera della Techinvest S. EU. Ltd, società anch'essa fiduciaria, facente capo al signor Domenico Simone (che ha usufruito dello scudo fiscale per i capitali investiti in detta società ed utilizzati per finanziare società italiane partecipate), alla Fratelli Spada s.r.l. ed al signor Moroni Mario (legale rappresentante della Techinvest).

Il 31 maggio 2004 il capitale sociale di ENTIS viene aumentato da 10.000,00 a 90.000,00 euro senza variazione della compagine sociale.

Il 10 maggio 2005 entra nella compagine sociale la società BRIDGEMASTER ENTERPRISE LIMITED, con sede nelle Isole Vergini Britanniche (BM Ltd) col 22,5% del capitale, a seguito della cessione integrale della quota del signor Strasser e di quella parziale della Orlun SA che, riduce la sua partecipazione al 77,5%.

Da osservare che la nuova socia, BRIDGEMASTER ENTERPRISE LIMITED (BM Ltd), aveva precedentemente costituito per operare in Italia nel mercato della fornitura di software, la società ITE BRIDGEMASTER ITALIA s.r.l. (BM ITALIA).

Il 26 maggio 2005 ENTIS incorpora la Intersys s.r.l. (società di software), società facente capo alla Fratelli Spada s.r.l.

L'incorporata Intersys aveva, a sua volta, incorporato il 18 dicembre 2003 la Intertematica s.r.l. (società di software), il cui legale rappresentante era il signor Domenico Simone, partecipata dalla sopracitata Techinvest S. EU Ltd (di cui la Orlun SA è la fiduciaria svizzera).

Nel dicembre 2006, per effetto delle sopracitate fusioni per incorporazione, i soci della ENTIS



SISTEMI, erano la ORLUN SA e la BM Ltd (originarie socie della ENTIS) e la WEBGROUND RESOURCES Ltd (socia della WEBGROUND RESOURCES s.r.l.).

Da precisare che nell'anno 2004, oggetto della verifica fiscale, le società ENTIS s.r.l. e WEBGROUND RESOURCES s.r.l. (poi ENTIS SISTEMI) erano autonome e che, solo a decorrere dal 15 dicembre 2006, si fondono per incorporazione: la prima nella seconda, diventando ENTIS SISTEMI s.r.l.

Prima di entrare nel merito della controversia, sono da esaminare le eccezioni preliminari sollevate dalle parti ricorrenti, di incompetenza della Direzione Provinciale II di Milano, di decadenza dell'Ufficio dall'azione accertatrice e di carenza della motivazione degli atti impugnati.

Quanto alla prima, l'eccezione di incompetenza per territorio è da disattendere, posto che la competenza della Direzione Provinciale II dell'Agenzia delle Entrate è determinata dall'art. 31, D.P.R. 600/73, con riferimento al domicilio fiscale del contribuente, che nel 2004 era a Milano, Via Guido d'Arezzo, 4, sede della società ENTIS s.r.l. (Cass. 10 maggio 2013, n. 11170).

Quanto alla seconda, il termine di decadenza della potestà impositiva non è scaduto e l'Amministrazione non è decaduta, in quanto a quello ordinario, ex art. 43, co. 2, D.P.R. 600/73 succede il nuovo termine di decadenza introdotto dal legislatore col terzo comma, nel caso la violazione contestata comporti l'obbligo della denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p.

Il nuovo termine opera automaticamente in presenza della condizione obiettiva dell'obbligo di denuncia per reati tributari, senza che all'Amministrazione sia riservato alcun margine di discrezionalità nella sua applicazione, anche se vi fosse una causa di estinzione del reato come la prescrizione (cfr. in motiv. Corte Cost. 25 luglio 2011, n. 247).

Nel concreto, ritiene la Commissione che l'azione dell'Ufficio sia incensurabile, posto che nei fatti accertati ricorrono seri indizi di reato.

Né è motivo d'invalidità dell'accertamento la mancata allegazione della denuncia, posto che questa, come è avvenuto nel processo in esame, può essere introdotta nel corso del giudizio tributario.

Con riferimento, infine, all'eccezione di difetto di motivazione, secondo la Commissione gli atti impugnati sono motivati specificamente e fanno seguito ai pvc della Direzione Provinciale I di Roma dell'Agenzia delle Entrate, notificati il 29 luglio 2013 (accertamento n. T9D031B04962) e 3 agosto 2013 (accertamento n. T9B03TP06103) al liquidatore della ENTIS SISTEMI s.r.l., signor Mario Califano.

Peraltro, considerato che il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento



sostanziale del rapporto controverso, l'eccezione di invalidità degli accertamenti potrebbe essere accolta nel solo caso, che non ricorre nell'odierno giudizio, di assoluta o totale carenza di motivazione, che impedisca l'identificazione dei presupposti impositivi e precluda l'esame nel merito del rapporto tributario (Cass. 13 luglio 2012, n. 11935).

Esaurite le considerazioni e decisioni preliminari, gli accertamenti della Direzione Provinciale II di Milano alla ENTIS s.r.l. e della Direzione Provinciale I di Milano alla WEBGROUND RESOURCES s.r.l. (società distinte nell'anno 2004) contestano l'inesistenza soggettiva di operazioni imponibili, con indebita detrazione dell'iva ai sensi dell'art. 19, D.P.R. 633/72: in particolare, nell'anno 2003 ENTIS ha acquistato dalla ITE BRIDGEMASTER ITALIA (BM ITALIA), che ha fatturato e contabilizzato nel 2004 i corrispettivi, per rivenderli a clienti non residenti in Italia, otto pacchetti di un programma di software aziendale (c.d. Pulsar; v. All. 9 pvc AGE, D. Pr. I Roma.; ndr. la documentazione reperita riguarda solo tre pacchetti su otto).

Gli otto pacchetti sono stati successivamente venduti da ENTIS s.r.l. alla WEBGROUND RESOURCES s.r.l. (ndr. quest'ultima società cambierà denominazione sociale in ENTIS SISTEMI ed incorporerà il 15 dicembre 2006 la ENTIS s.r.l.), con la relativa fatturazione e contabilizzazione.

A sua volta, i pacchetti di software vennero rivenduti dalla WEBGROUND RESOURCES s.r.l. alla WEBGROUND RESOURCES Ltd con sede nelle Isole Vergini Britanniche.

Nell'ambito delle vendite descritte, a seguito di reclami dei clienti finali della Webground Resources Ltd, ENTIS ha emesso note di credito senza iva, pur essendo state emesse nell'anno della fatturazione, inserendole nel Mod. Unico 2005 tra le operazioni non imponibili, così evitando di rettificare l'iva detratta sulle fatture di acquisto alla BM ITALIA.

Sempre la ENTIS ha emesso nell'anno 2004 nei confronti della Webground Resources s.r.l. tre note di credito, due per l'annullamento delle commesse ed una per la riduzione del prezzo, che hanno ridotto il valore delle vendite ad un imponibile di fatto pari al costo di acquisto dei prodotti (v. pvc D. Pr. I Roma, par. III, B).

All'esito delle operazioni dell'anno 2004, la ENTIS ha dichiarato un credito iva di euro 1.434.845,00. L'altra società interposta, la WEBGROUND RESOURCES s.r.l. con riferimento alle fatture emesse a carico della WEBGROUND RESOURCES Ltd, ha emesso una nota di credito per storno commissioni, chiudendo l'anno 2004 con un credito iva di euro 3.001.042,00.

Riassumendo, l'operazione, della quale è stata acquisita documentazione incompleta, di vendita dei



programmi di software ha visto coinvolte la BM ITALIA (primo venditore), che ha venduto alla ENTIS s.r.l., che ha ri-venduto alla WEBGROUND RESOURCES s.r.l., che ha, infine, venduto gli stessi beni alla WEBGROUND RESOURCES Ltd (acquirente finale).

Secondo l'Ufficio, ENTIS e WEBGROUND RESOURCES s.r.l. si sono interposte tra il primo venditore e l'ultimo acquirente per generare crediti iva senza mai versare l'iva a debito da parte di BM ITALIA, nell'assunto che la vendita effettiva sia intervenuta tra la BM ITALIA e la WEBGROUND RESOURCES Ltd.

Per la difesa, che non contesta specificamente i fatti riportati dai due Uffici, con condotta processuale da valutare ai sensi dell'art. 115, co. 1, c.p.c., la frode non ricorre per la mancata allegazione della prova da parte degli Uffici, della *participatio fraudis* del contribuente e della apparenza delle vendite, quanto all'intervento delle due società interposte.

Sul punto, i principi di riferimento sono giurisprudenziali e si trovano negli arresti della Corte di Giustizia dell'UE, attesa la natura comunitaria dell'iva e della Corte di Cassazione.

Secondo essi, l'Amministrazione finanziaria può negare il diritto alla detrazione dell'iva ed al rimborso dell'imposta se dimostri – con elementi obiettivi - che il diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente, in quanto il soggetto, al quale sono stati forniti i beni posti a fondamento del diritto alla detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da altro operatore (CGUE, 6 dicembre 2012, causa C-285/11).

Pacifico, dunque, che l'onere della prova incomba sull'Amministrazione, la Cassazione, con giurisprudenza consolidata, ha chiarito che gli elementi obiettivi (di prova) possono essere allegati anche mediante presunzioni (*ex art. 54, co. 2, D.P.R. 633/72; cfr. ex multis, Cass. 14 dicembre 2012, n. 23078*).

Con particolare riferimento all'espressione del giudice comunitario «*elementi oggettivi*», che dovrebbero sostanziare la prova della consapevolezza in capo al cessionario dell'inesistenza dell'operazione e dell'evasione dell'iva, essi sono da intendere comprensivi della prova indiziaria o presuntiva, quando la sussistenza di indizi consenta all'operatore avveduto di sospettare dell'esistenza di irregolarità o di evasioni nella sfera dell'emittente delle fatture, con obbligo per l'operatore di assumere informazioni sul soggetto dal quale intenda acquistare beni o servizi e con la conseguenza, in difetto, dell'esclusione del diritto del medesimo alla detrazione dell'iva (CGUE,



6 dicembre 2012, cit.).

Concludendo, non c'è dubbio che l'Amministrazione fiscale possa provare che il soggetto passivo poteva sapere o sapeva della frode mediante presunzioni (v. recentemente, Cass. 14 giugno 2013, n. 14960).

Quanto alla prova della frode, gli elementi indiziari, che depongono a favore della prospettazione degli Uffici, sono diversi: i) la mancata produzione completa, da parte delle contribuenti, della documentazione fiscale delle operazioni verificate; ii) l'irregolarità delle note di credito emesse dalla ENTIS; iii) l'anti-economicità della vendita dalla ENTIS alla WEBGROUND RESOURCES s.r.l. ad un prezzo, di fatto, quasi pari a quello di acquisto; iv) l'inconsistenza dell'organizzazione aziendale della ENTIS, priva di una rete di vendita e di struttura commerciale e tantomeno attiva sul lato promozionale e pubblicitario per la vendita dei suoi prodotti; v) la sostanziale inutilità del passaggio della fornitura dei pacchetti di software attraverso due società italiane, la ENTIS s.r.l. e la WEBGROUND RESOURCES s.r.l., posto che i destinatari finali delle forniture erano clienti della WEBGROUND RESOURCES Ltd non residenti in Italia; vi) la mancata prova della consegna dei beni e del loro pagamento.

Le operazioni descritte ed il numero delle società coinvolte, con particolare attenzione alla ENTIS ed alla WEBGROUND RESOURCES s.r.l., appaiono alla Commissione, in difetto di prova contraria, volti a conseguire il risultato del solo beneficio fiscale, senza il necessario corredo di una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice della catena delle cessioni successive, con conseguente applicazione del punto 17 della Direttiva 77/388/CE, che afferma il principio dell'indetraibilità dell'iva assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi (v. Cass. 12 gennaio 2011, n. 608).

Alla stregua delle esposte considerazioni, la Commissione ritiene che gli Uffici abbiano provato la frode perpetrata dalle società ricorrenti, con conseguente inversione dell'onere della prova su di esse, quanto all'esistenza oggettiva e soggettiva delle operazioni verificate o alla propria buona fede circa il carattere fraudolento delle operazioni (Cass. 22 maggio 2013, nn. 12503, 12504, 12505).

Come osservato dall'Ufficio, incombe sul cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, non formali, ma sostanziali, che entrambe le società di allora (la ENTIS e la WEBGROUND RESOURCES s.r.l.), hanno del tutto disatteso (Cass. 12 maggio 2011, n. 10414).



Da disattendere, altresì, per mancanza dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c., è l'ulteriore censura rivolta dalla ricorrente all'atto di contestazione delle sanzioni n. T9BCOTP02260, di violazione dell'art. 8, l. 16/2012 (in vigore dal 2 marzo 2012), che ha stabilito una nuova disciplina sanzionatoria in materia di utilizzo di fatture relative a beni e servizi non effettivamente scambiati. Vero è che l'Ufficio, ai sensi del co. 3 del citato art. 8, ha applicato la nuova disciplina, più favorevole al contribuente, anche ai fatti posti in essere prima dell'entrata in vigore della l. 16/2012, con la conseguenza che l'accoglimento delle censure della ricorrente condurrebbe ad un risultato sanzionatorio peggiore di quello criticato.

Concludendo sulle domande proposte dalla ricorrente con i due ricorsi riuniti, esse, per i motivi esposti, non meritano accoglimento.

Le altre domande, da quella di condanna degli Uffici per lite temeraria ai sensi dell'art. 96 c.p.c., totalmente infondata, se non - a sua volta - temeraria all'istanza di sospensiva, sono assorbite nella decisione di rigetto.

La soccombenza della ricorrente determina, infine, la sua condanna al pagamento delle spese del giudizio, che si liquidano, in via forfetaria, in complessivi euro 20.000,00.

P.Q.M.

La Commissione respinge i ricorsi riuniti, confermando gli atti impugnati. Condanna la società ENTIS SISTEMI s.r.l. in liquidazione, in persona del legale rappresentante, al pagamento a titolo di spese del giudizio, di euro 20.000,00, oltre eventuali accessori di legge, a favore dell'Agenzia delle Entrate, Direzioni Provinciali I e II di Milano, creditori in solido.

Così deciso in Milano, il 7 luglio 2014.

avv. Antonio Donvito



dott. Marco Maria Maiga
(il Presidente)

