

Comm. trib. reg. Veneto sez. IX - Verona, 04/01/2021, n. 17

REPUBBLICA ITALIANA

NEL NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA Commissione Tributaria REGIONALE VENETO

SEZIONE IX

riunita con l'intervento dei Signori:

Russo Giuseppe - Presidente

Borghi Raffaele - Relatore

Marcoleoni Giorgio - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

(omissis)

ricorrente

(omissis)

resistente

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate appella la sentenza n. 302/4/15 della Commissione Tributaria Provinciale di Verona che ha accolto parzialmente i ricorsi proposti dalle società F. D. S.R.L. (società consolidante della F. (...) Srl) e dalla F. D. S.R.L. avverso avvisi di accertamento notificati: in data 17/7/2013 a carico della F. (...) S.R.L. per IRES, sanzioni ed interessi per il periodo di imposta 01/05/2007 - 30/4/2008; in data 18/7/2013 per recupero I.V.A. anno 2008 ed I.R.A.P. periodo di imposta 01/05/2007 - 30/4/2008, sanzioni ed interessi.

La F. (...) S.R.L. svolge l'attività di commercio di opere d'arte mentre è la F. D. S.R.L. è la capogruppo che controlla varie società, attive nei settori dell'abbigliamento, alberghiero e delle opere d'arte.

A seguito di una verifica fiscale conclusasi con la notifica di un processo verbale di constatazione in data 23 aprile 2013 l'ufficio rilevava le seguenti violazioni:

- l'omessa contabilizzazione di ricavi per complessivi euro 378.789,48 (con proposta di contestuale riconoscimento di ulteriori costi per euro 310.089,07);
- omessa contabilizzazione di ricavi relativi a noleggio opere d'arte per euro 173,720,02;
- ai fini I.V.A.: l'omessa fatturazione di operazioni imponibili correlata alle omesse contabilizzazioni contestate ai fini II.DD.; il mancato assoggettamento ad IVA per operazioni imponibili per euro 7.000 e l'omessa regolarizzazione di operazioni imponibili in acquisto per euro 217.956,20.

L'Ufficio rilevava inoltre anomalie ripetute e sistematiche nella contabilità della società che ne comprometteva la complessiva attendibilità, in modo tale da legittimare la rettifica di redditi della società verificata ai sensi dell'art. 39, c. 2 lett. d) D.P.R. 600/73.

Le società F. (...) S.R.L. e la consolidante F. D. SRL, a cui gli avvisi di accertamento erano stati notificati, dopo che il procedimento di accertamento con adesione, preceduto da un contraddittorio fra le parti, si era concluso in maniera non positiva, proponevano ricorso richiedendo l'annullamento degli avvisi, contestando la violazione dei termini di durata della verifica e, nel merito, la fondatezza dei recuperi.

L'Ufficio si costituiva in giudizio replicando ai motivi di ricorso adottati e richiedendone il rigetto.

La Commissione Tributaria Provinciale di Verona ha parzialmente accolto i ricorsi fatta eccezione per i recuperi: " dell'Ufficio riferiti all'inclusione tra le rimanenze fiscali di due opere cedute in corso d'anno (paragrafo 4 del p. v. c.) ed al rilievo (ai soli fini I.V.A.) sulla mancata produzione della documentazione attestante il trasporto all'estero delle merci ai fini dell'esenzione I.V.A. (paragrafo 5, prot.n. 9 del p. v. c.) ", compensando le spese del giudizio.

I primi giudici hanno motivato la propria sentenza rilevando, nel merito delle riprese contenute negli avvisi di accertamento, che l'Ufficio si era limitato a contestare le differenze formali tra fatture di acquisto e vendita, rimanenze iniziali e finali senza fornire elementi di prova a supporto delle proprie tesi e senza produrre supporti probatori adeguati a contrastare la documentazione prodotta dalle ricorrenti.

Con riferimento poi al terzo rilievo dell'Ufficio, riferito alla omessa contabilizzazione di ricavi relativi e ad un ipotizzato noleggio di opere d'arte a favore: della (...) Srl, della (...) S.P.A. e del sig. D. F., a fronte delle spiegazioni e documentazioni prodotte dalle ricorrenti, l'Ufficio non ha supportato le proprie presunzioni con adeguati supporti probatori, limitandosi a dedurre i propri assunti dalla visione del sito web e senza aver svolto alcuna verifica in relazione alla presenza di opere presso il caveau bancario del sig. F. e presso i locali sotterranei della (...) S.P.A.

Nel suo appello l'Agenzia delle Entrate rileva che la sentenza non può essere condivisa, con riferimento all'omessa contabilizzazione di ricavi relativi a noleggio opere d'arte per euro 173.720,02, ribadendo quanto già riportato negli avvisi di accertamento e nelle sue controdeduzioni al ricorso introduttivo, in quanto un numero non trascurabile di opere risultava materialmente nella disponibilità di altri soggetti e da ciò l'Ufficio ha correttamente dedotto che tali opere fossero state noleggiate in pratica diffusa per l'arte contemporanea recuperando ad imposizione l'importo presunto del noleggio, calcolato con un canone rapportato al valore delle opere, parametrato al costo di acquisto delle stesse ed applicando un canone minimo (1%).

Sul punto l'Ufficio contesta che il giudice ha lapidariamente affermato l'assenza di prove, senza esporre le ragioni che l'hanno portato a ritenere irrilevanti le argomentazioni dell'Amministrazione.

L'Ufficio lamenta poi, con riferimento al rilievo di omessa contabilizzazione di ricavi per complessivi euro 378.789,48 (con contestuale riconoscimento di ulteriori costi per euro 310.089,07) che, contrariamente a quanto argomentato dai primi giudici, egli non si è limitato a rilevare imprecisioni solo formali, precisando che dall'analisi delle tabelle che ha prodotto ci si può rendere conto che le discrepanze rilevate non concernono solo le sette opere Untitled di Daniel Kopp e Mare Quinn, come sostiene controparte e accolto dal giudice, e non è certamente credibile che una galleria d'arte commetta errori grossolani di tale dimensione; anche su questo punto il Giudice ha reso una motivazione generica, rilevando solamente una presunta formalità delle inesattezze rilevate, mentre l'Ufficio ha spiegato le proprie ragioni di merito contestando le spiegazioni fornite da parte ricorrente.

Con riferimento alla cessione di opere per le quali non sarebbe stata riscontrata la disponibilità né tra le rimanenze iniziali, né tra i documenti attestanti gli acquisti effettuati nell'esercizio (sanzione per omessa regolarizzazione degli acquisti) l'Ufficio eccepisce che il Giudice ha omesso ogni valutazione sul punto, limitandosi ad accogliere il ricorso; fa inoltre presente che l'Amministrazione ha riconosciuto, in merito al rilievo, costi ulteriori per euro 310.809,07, circostanza che non è stata contestata dalle ricorrenti e ciò costituisce un implicito riconoscimento di quegli acquisti non regolarizzati.

Il Giudice ha omesso ogni valutazione anche sull'indicazione, tra le rimanenze finali, di opere per le quali non sarebbe stata riscontrata la disponibilità né tra le rimanenze iniziali, né tra i documenti attestanti l'acquisto in corso d'anno, e sulla mancata produzione della prova dell'avvenuta esportazione o di cessioni effettuate verso i clienti esteri.

Infine l'Ufficio censura anche la decisione sulla omessa contabilizzazione di ricavi per euro 2.182,96 relativa alla mancanza in contabilità della cessione dell'opera "Dissonanza danza cobra" di L. O. e sulla relativa ripresa a tassazione della differenza tra il prezzo di vendita dichiarato alla SIAE ed il costo di acquisto dichiarato nelle rimanenze finali, perché il primo Giudice si è limitato a sostenere che l'Ufficio non avrebbe fornito elementi di replica alle osservazioni dei contribuenti, cosa non vera come rilevabile dagli atti di difesa.

L'Agenzia delle Entrate conclude richiedendo l'accoglimento dell'appello e, per l'effetto, la conferma degli avvisi di accertamento impugnati, con vittoria di spese, diritti ed onorari di entrambi i gradi di giudizio.

Le società si costituiscono e controdeducono ai motivi di appello - rinviando integralmente a quanto esposto in sede di ricorso e non formulando alcuna osservazione alla sentenza di primo grado - e rilevano l'introduzione di due elementi innovativi nell'appello dell'Ufficio: con riferimento al noleggio con riscatto dell'opera, l'Amministrazione ha fatto riferimento a siti web di tre "noleggiatori" di opere d'arte al canone del 12% annuo - basando la loro strategia commerciale sul rent-to-buy pur non rilevando come il noleggio puro risulti in tale strategia volutamente molto penalizzante per l'acquirente; la richiesta di rideterminare il valore delle rimanenze finali delle opere a magazzino a seguito degli errori di cut-off commessi dalla Parte; circostanza che l'Ufficio non ha mai richiesto, ipotizzando esclusivamente cessioni "in nero" di opere non presenti tra le rimanenze finali, tale nuova eccezione risulta pertanto inammissibile.

Concludono le ricorrenti richiedendo il rigetto del ricorso in appello e la conferma della sentenza, con rifusione delle spese ed onorari di causa e condanna delle somme provvisoriamente versate nel corso del giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate non merita accoglimento.

Esaminando puntualmente le riprese a tassazione il Collegio evidenzia quanto segue.

Sull'omessa contabilizzazione di ricavi relativi a noleggio opere d'arte per euro 173.720,02 l'Ufficio presume la concessione in godimento di alcune opere, che non risultavano giacenti presso la galleria, attraverso il noleggio a terzi e procede a quantificare il canone annuo corrispondente, facendo riferimento a tre altri operatori del settore dediti all'attività di noleggio, applicando prudenzialmente un canone mensile calcolato all'1% del costo di acquisto delle opere per il numero di giorni di effettivo godimento delle opere presso i terzi.

I terzi individuati erano società facenti parte del Gruppo F. ((...) Spa), ecc. oltre al sig. F. stesso.

La presunzione dell'Ufficio nasce da mero riscontro contabile dei prospetti delle rimanenze iniziali e finali riportate nel libro degli inventari, operato a partire dall'inventario delle opere al 30/4/2008, acquisito nel settembre 2009 dai verificatori, che costituiva per la società un database gestionale che riportava anche informazioni su ciascuna singola opera: la fattura di acquisto, gli estremi della fattura di vendita e il luogo di conservazione dell'opera.

La società ha eccepito, in ricorso, che l'inventario database di cui trattasi è quello su cui si sono fondate le verifiche di bilancio effettuate dalla società di revisione (...) che, dopo verifiche documentali e fisiche, anche presso terzi, non ha rilevato irregolarità.

Nel merito eccepisce che quindi non risulta vera l'affermazione dell'Ufficio che le opere sarebbero state nella disponibilità di altri soggetti" senza alcuna formalità, in quanto l'inventario dettagliato di cui sopra formalizzava perfettamente lo stato e la collocazione di ogni opera d'arte; l'Ufficio invece non ha svolto alcuna verifica in proposito per presumere il noleggio delle opere.

Sul punto la società adduce inoltre i seguenti elementi.

Relativamente alla collocazione esterna di alcune opere, essa la giustifica col fatto che il caveau della sede della società era troppo piccolo per contenere tutte le opere (allocate anche nel caveau bancario intestato al sig. F. ed in quello della (...) SpA) e poi tutte che le opere sono state assicurate; ricorda poi il reciproco interesse ad esporre le opere presso l'albergo (...) sia per valorizzare l'ambiente che per far conoscere le opere stesse, ai fini di una possibile vendita (prassi comuni nell'ambiente degli alberghi cosiddetti Art Hotel nel mondo).

Aggiunge infine che il Gruppo F. è in regime di consolidato fiscale I.R.E.S. e quindi le transazioni intragruppo sono "neutre" in quanto la base imponibile consolidata resta la stessa: da ciò deriva l'assoluta mancanza di un "movente" della presunta condotta illegittima poiché fatturare o non fatturare i canoni del presunto noleggio non avrebbe avuto alcun impatto sulla base imponibile di gruppo, né sul totale delle somme complessivamente versate per I.R.A.P. ed iva.

La Commissione, esaminata la documentazione in atti rileva, innanzitutto, che effettivamente non può ravvisarsi, stante l'appartenenza di tutti i soggetti interessati dalla verifica al medesimo Gruppo F. - in regime di consolidato fiscale - alcun interesse da parte della società ricorrente a porre in essere la presunta evasione fiscale attraverso la mancata contabilizzazione del canone di noleggio presunto dall'Ufficio.

L'affermazione dell'Ufficio che l'appartenenza dei soggetti al medesimo gruppo non può, di per sé, giustificare condotte antieconomiche si scontra con quanto sopra riportato e cioè l'assenza di un interesse nella presunta condotta fiscalmente scorretta, in quanto l'appartenenza ad un gruppo consolidato fiscalmente renderebbe "neutro" ai fini fiscali l'eventuale canone di noleggio (che costituirebbe un introito per una società ed un corrispondente costo per l'altra).

Infine va rilevato che l'accusa di antieconomicità del comportamento della società ricorrente deve essere basata su elementi di prova gravi, precisi e concordanti che l'Ufficio non produce.

Inoltre l'Amministrazione ha potuto sviluppare le proprie presunzioni a partire non già dal ritrovamento di una "contabilità parallela od occulta", ma utilizzando un database ufficiale con cui la società gestisce le proprie operazioni ed in cui sono annotati proprio gli elementi che l'Ufficio ha valorizzato per presupporre il noleggio delle opere d'arte; appare quindi non reale la presunta mancanza di formalità nella gestione delle opere da parte della società; al contrario l'esistenza - non prevista dalla normativa contabile e fiscale - di un siffatto database dimostra una gestione evoluta e trasparente delle opere d'arte, che del resto erano tutelate anche sul piano assicurativo.

In conclusione, la ripresa a tassazione operata non risulta motivata, anche tenuto conto di come è stata determinata detta ripresa, in quanto l'Ufficio non produce, come sarebbe suo dovere, elementi che descrivano l'attinenza tra i tre operatori scelti come campione per determinare il costo del noleggio e la società ricorrente, né spiega in alcun modo le evidenti difformità tra i valori del canone determinato dai tre operatori e quello utilizzato dall'Ufficio, limitandosi a dichiarare che l'1% costituirebbe, prudenzialmente, la minore percentuale.

Con riferimento al rilievo di omessa contabilizzazione di ricavi per complessivi euro 378.789,48 (con contestuale riconoscimento di ulteriori costi per euro 310.809,17), l'Ufficio accerta un maggior reddito di impresa di euro 67.980,41 sulla base di un'analisi della movimentazione del magazzino che avrebbe evidenziato beni che non risultavano presenti nelle fatture di vendita e di acquisto, partendo dal confronto con quanto risultante dal prospetto delle giacenze al 30/4/2008 e quanto risultava (rimanenze iniziali ed acquisti in corso d'anno) nell'esercizio 2007.

Nella ricostruzione puntuale operata, l'Ufficio formula osservazioni alle giustificazioni fornite, opera per opera dalla ricorrente.

Da parte sua la ricorrente replica alle presunzioni dell'Ufficio analizzando tutte le opere individuate e presunte oggetto di evasione, evidenziando il fenomeno delle opere acquistate untitled - cioè senza titolo - e successivamente battezzate dallo stesso artista - titled- il tutto con regolare fattura di acquisto e vendita.

La Commissione, esaminata la copiosa documentazione prodotta, rileva come risulti effettivamente che in molti casi l'Ufficio abbia dovuto prendere atto del fenomeno descritto dalla ricorrente: a titolo esemplificativo può riportarsi la questione dei quadri di Mare Quinn in cui l'Ufficio contesta la vendita, in nero, di 2 quadri untitled acquistati con regolare fattura e l'acquisto in nero di 2 quadri titled venduti con regolare fattura; lo stesso varrebbe per quadri di Dan Kopp per i quali l'Ufficio contesta la vendita in nero di 6 quadri untitled, acquistati con regolare fattura e l'acquisto in nero di 4 quadri titled con regolare fattura, più l'acquisto in nero di due quadri titled presenti nelle rimanenze finali.

Dalle tabelle prodotte dall'Ufficio e riportate anche nell'appello si rileva come in alcuni casi si evidenzino solo un presunto errore di imputazione della competenza (Mare Quinn: 2x flower painting oil on canvas 255x170) trattasi della medesima opera (stesse caratteristiche) presente tra le rimanenze iniziali e non in quelle finali, senza che sia stata registrata la vendita in corso d'anno (poiché avvenuta in anno successivo).

In quasi tutti i casi, l'Ufficio in sede di controdeduzioni alle spiegazioni della ricorrente, rileva che la descrizione dell'opera contenuta nelle fatture di acquisto o vendita delle opere non sia la medesima delle fatture di vendita o acquisto e quindi, solamente sulla base di questa mancata precisa descrizione, presume che le operazioni si siano svolte in "nero" (in alcuni casi basa la contestazione sulla base della bolla doganale di importazione, che non riporta la medesima indicazione contenuta in fattura o nei documenti contabili).

A giudizio della Commissione non appare giustificata la presunzione dell'Ufficio di vendite o acquisti in nero solamente sulla base di difformità nella descrizione delle opere d'arte, tra le fatture di acquisto e/o vendita o tra le fatture e le bolle doganali, e ciò in considerazione proprio della particolarità del bene - opere pittoriche - e della circostanza, addotta dalla ricorrente, della possibile successiva attribuzione, in un momento diverso, del titolo da parte dell'autore ad opere già acquistate senza titolo.

Dalla lettura delle tabelle prodotte dallo stesso Ufficio con riferimento alle opere di cui trattasi, risulta effettivamente che le caratteristiche, anche fisiche, delle opere in questione possono essere

utilizzate per dimostrare che trattasi sempre delle medesime opere, come anche risulta dalle dichiarazioni fornite dall'autore, seppur nel corso del procedimento.

In sostanza, la Commissione ritiene che la particolarità dei beni oggetto di verifica e la circostanza che non ci si possa basare sempre sulla denominazione dell'opera - che avrebbe potuto essere cambiata nel periodo intercorrente fra la vendita e l'acquisto o viceversa attraverso l'attribuzione del titolo da parte dell'autore - tutto ciò avrebbe richiesto da parte dell'Agenzia delle Entrate lo sviluppo di ulteriori elementi, anche indiziari, basati su verifiche di natura economica e finanziaria, che suffragassero, anche limitatamente a qualche vendita o acquisto, le presunzioni dell'Ufficio.

In assenza di tali ulteriori elementi non risulta soddisfatta la condizione posta dalla norma di esistenza di elementi dotati di gravità, precisione e concordanza, a supporto delle presunzioni dell'Ufficio.

Le medesime conclusioni, relative alla carenza di motivazione della ripresa per mancanza di elementi certi, dotati di gravità precisione e concordanza, risultano valide anche con riferimento alle cessioni di opere d'arte per le quali non sarebbe stata riscontrata la disponibilità né tra le rimanenze iniziali, né tra i documenti attestanti gli acquisti effettuati dell'esercizio (sanzione) e sull'indicazione tra le rimanenze finali di opere per le quali non sarebbe stata riscontrata la disponibilità né tra le rimanenze iniziali, né tra i documenti attestanti l'acquisto in corso d'anno; in questo caso l'Ufficio riconosce costi ulteriori per euro 310.809,07 rispetto ai ricavi.

Anche per questo motivo di ripresa le contestazioni dell'Ufficio, opera per opera, sono ribadite nell'appello e ulteriormente contestate dalla ricorrente che, richiamandosi a quanto già dedotto nel precedente motivo di appello, fa presente, dettagliatamente, che nell'inventario delle opere risulta chiaramente come si tratti di opere che sono state registrate e che hanno poi avuto una titolazione da parte dell'artista (ad esempio 1-6 flower paintings di Mare Quinn, fatt. acquisto n. 134, risultano essere state vendute come - Mare Quinn "photochemical equilibrium" 2007, oil on canvas, con fattura n. (omissis...)).

Appare al Collegio evidente che siffatta circostanza, come più sopra indicato, relativa alla difficoltà di individuazione precisa delle opere d'arte di cui trattasi, rende non sufficienti gli elementi formali relativi al nome ed alla descrizione contenuta in fattura, in bolle di accompagnamento o nei documenti di importazione, per giustificare la presunzione dell'Ufficio, in assenza di riscontri di natura economica, finanziaria o di movimentazioni di denaro attraverso conti correnti o altro.

In conclusione, alla luce dei motivi sopra indicati, la Commissione ritiene che vada confermata la sentenza impugnata e rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, tuttavia la complessità e specificità della controversia, con l'indubbia difficoltà di individuare elementi di prova da parte dell'Ufficio a fronte di difformità formali nella definizione dei beni e nei documenti afferenti la compravendita degli stessi, giustifica la compensazione fra le parti delle spese del giudizio.

La Commissione definitivamente pronunciando così provvede:

- rigetta l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, confermando la sentenza impugnata;
- compensa le spese del presente giudizio.