



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **DI SECONDO GRADO**

DI **TRENTO**

SEZIONE **1**

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 86/2017

UDIENZA DEL

10/12/2018 ore 10:30

N° 09/01/2019

PRONUNCIATA IL:

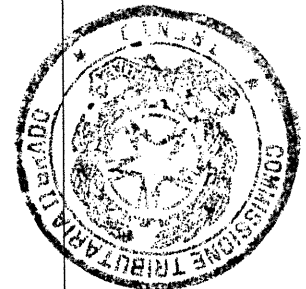
10/12/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

10/01/2019

Il Segretario

Barba Marcello



riunita con l'intervento dei Signori:

☐ **PASCUCCI CORRADO** Presidente

☐ **CHIETTINI ALMA** Relatore

☐ **PRESTA DOMENICO** Giudice

☐ _____

☐ _____

☐ _____

☐ _____

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 86/2017
depositato il 13/12/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 84/2017 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria di I
GRADO di TRENTO
contro:

difeso da:

FERRAJOLI AVV.LUIGI
VIA A.LOCATELLI 25 24100 BERGAMO

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI TRENTO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T2A03BE01288/2013 IVA-SCAMBI COM. 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T2A03BE01615/2013 IVA-SCAMBI COM. 2008
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T2A06BE00778 IVA-SCAMBI COM. 2009
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T2A06BE00779 IVA-SCAMBI COM. 2010



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

FATTO

1. Nel settembre 2013 e nell'aprile 2014 l'Agenzia delle Entrate notificò a s.r.l. quattro avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2007, 2008, 2009 e 2010. I provvedimenti contenevano due rilievi:

- la violazione dell'art. 38 quater, comma 1, del d.P.R. 26.10.1972, n. 633, per operazioni qualificate non imponibili riguardanti la cessione di un elevato quantitativo di orologi di alta gamma a un numero limitato di soggetti privati domiciliati e residenti fuori dall'Unione Europea (rilievi a.1. e a.2.);
- la violazione dell'art. 8 del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 per operazioni di cessione all'esportazione a soggetti aventi sede a Hong Kong (rilievo b.1.).

Il tutto per un imposta recuperata a tassazione pari a euro 277.537,00 per l'anno 2007, a euro 250.873,00 per l'anno 2008, a euro 170.716,00 per l'anno 2009, a euro 100.714,00 per l'anno 2010 (complessivamente, per i quattro anni oggetto della verifica, euro 799.840,00).

2. La Società impugnò i quattro provvedimenti - contestandone la fondatezza sull'assunto di aver rispettato gli adempimenti formali prescritti dal menzionato comma 1 dell'art. 38 quater e di non aver potuto appurare in concreto l'esistenza delle società cessionarie di Hong Kong - ma eccependo anche la decadenza del potere impositivo quanto all'anno d'imposta 2007.

3. L'Amministrazione finanziaria resistette nel giudizio.

4. Con sentenza n. 84, depositata il 24 maggio 2017, la Sezione I della Commissione Tributaria di Primo Grado, riuniti i ricorsi, li ha accolti nel merito ritenendo che *"non vi sono criteri, aprioristici, per stabilire se sussistano o meno condotte elusive dalla norma di riferimento la quale, invero, non fissa alcun limite massimo di acquisti da effettuare in una unità di tempo e si limita a prevedere che si tratti di 'uso personale o familiare', cioè concetti estremamente generici e relativi sul piano culturale, sociologico e antropologico da non poter costituire un valido punto di riferimento per accertare se una o più operazioni siano o meno conformi al dettato antielusivo della norma in oggetto"*.

5. L'Agenzia delle Entrate ha appellato detta pronuncia deducendo i seguenti motivi di diritto:

I - quanto alla rilevanza del requisito dell'acquisto per *"uso personale o familiare"*, prescritto dal comma 1 dell'art. 38 quater: la sentenza contrasterebbe con la cogenza della prescrizione



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

normativa che affida alla libera valutazione del giudice la verifica in concreto delle singole fattispecie sottoposte al suo vaglio;

II - sull'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 38 quater: la sentenza non avrebbe valutato gli elementi forniti dall'Ufficio per provare che i beni ceduti da - per centinaia di migliaia di euro e solo sulla base della registrazione di passaporti - non sono usciti dal territorio dell'Unione europea;

III - la sentenza non farebbe corretta applicazione dei principi sull'onere della prova, posto che spetterebbe all'imprenditore dimostrare la legittimità dell'operazione da egli dichiarata non imponibile;

IV - per altro profilo, la sentenza è incompleta perché, pur avendo annullato gli atti impositivi, non si è pronunciata sulle censure, e sulle relative deduzioni difensive, aventi a oggetto il secondo rilievo, quello sull'errata applicazione dell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972 per fatture emesse a carico di imprese di Hong Kong.

L'Agenzia conclude chiedendo l'accoglimento dell'appello con la riforma della sentenza impugnata.

6. Con memoria versata in atti il 15 gennaio 2018 si è costituita in giudizio la società

, riproponendo la censura di illegittimità dell'avviso emesso per il periodo d'imposta 2007 e sostenendo al riguardo che per quell'anno non avrebbe potuto operare il raddoppio del termine per l'accertamento poiché la comunicazione della notizia di reato alla Procura della Repubblica non è stata allegata né richiamata nell'atto impositivo. Nel merito la Società ha opposto che:

- quanto al primo rilievo, di aver regolarmente applicato la procedura formale prevista dal comma 1 dell'art. 38 quater e che sarebbero carenti di prova gli assunti dell'Ufficio sulla sua consapevole partecipazione all'evasione IVA e sulla sua conoscenza circa la mancata uscita dal territorio nazionale della merce venduta;
- quanto al secondo rilievo, che la cessione all'esportazione come ritualmente fatturata sarebbe provata perché la vendita della merce alle società di Hong Kong avvenne presso il punto vendita mentre il trasporto della stessa fu organizzato direttamente dal cessionario;
- la motivazione che sorregge i provvedimenti impugnati sarebbe costruita su valutazione soggettive e arbitrarie del tutto inidonee ad assumere valore probatorio, e che non vi sarebbe





Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

prova della collusione tra i soggetti coinvolti nelle operazioni rettifiche e la
per cui si dovrebbe presumere la buona fede della parte contribuente.

conclude chiedendo la reiezione dell'appello e la conferma della sentenza di
primo grado.

7. A seguito della pubblica udienza del 17 settembre 2018, rilevato che la documentazione depositata in atti non era sufficiente ai fini del decidere, la Commissione ha adottato l'ordinanza istruttoria n. 36/01/2018 per chiedere all'Amministrazione finanziaria di depositare: - copia degli avvisi di accertamento eventualmente emessi dalle competenti Direzioni provinciali dell'Agenzia delle Entrate nei confronti delle altre 16 società/ditte presso cui furono effettuati acquisti di oggetti preziosi e che (come nella vicenda *de qua*) emisero fattura ai sensi del comma 1 dell'art. 38 quater del d.P.R. n. 633 del 1972; - copia delle "circolari Rolex ai propri rivenditori autorizzati" menzionate nei provvedimenti di accertamento originariamente impugnati. Con memoria depositata il 29 ottobre 2018 l'Agenzia ha versato in atti quanto richiesto (- avvisi accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate / Direzioni provinciali di Alessandria, Pavia, Bergamo, Modena, Bologna, Cremona, Milano I, Padova, Roma I, Aosta, Udine e Firenze; - circolari di Rolex Italia s.p.a. di data 21.10.2002 e 12.3.2007).

8. Alla pubblica udienza del 10 dicembre 2018, udita la relazione del giudice relatore, i procuratori delle parti hanno esposto le rispettive tesi e insistito per le conclusioni come indicate nelle memorie scritte. La causa è stata poi trattenuta per la decisione.

DIRITTO

1. L'appello dell'Amministrazione finanziaria è meritevole di accoglimento.

2.1. Pregiudizialmente, tuttavia, occorre esaminare la censura sulla decadenza del potere impositivo per l'atto di accertamento per l'anno d'imposta 2007, riproposta dall'intimata parte contribuente con la memoria di costituzione.

Segnatamente, per un primo profilo essa informa che l'avviso per il periodo d'imposta 2007 le è stato notificato il 18 settembre 2013, quindi oltre il termine previsto dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 che era scaduto il 31 dicembre del precedente anno 2012. Afferma poi che l'Amministrazione ha giustificato il superamento dell'ordinario termine di decadenza con l'asserita rilevanza penale dei fatti contestati, senza però allegare né richiamare nei suoi



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

estremi la comunicazione di notizia di reato pretesamente inviata alla Procura della Repubblica.

Per altro profilo la parte sostiene che se anche la pretesa erariale dovesse ritenersi fondata, essa non avrebbe però rilevanza penale (e, di conseguenza, non sarebbe idonea a obbligare l'Amministrazione alla denuncia penale) in quanto *“non riconducibile ad alcuna delle fattispecie incriminatrici previste dal d.lgs. n. 74 del 2000”*. Difatti, se sono penalmente rilevanti le condotte che incidono sulla determinazione del reddito, *“non assumono invece alcun rilievo penale le condotte che incidono sulla determinazione dell'imposta”*. In altri termini, resterebbe escluso dalla disciplina di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 il componente che incide solo sul meccanismo dell'addebito a titolo di rivalsa dell'imposta ovvero sul meccanismo di detrazione della stessa.

2.2. Tali censure sono prive di pregio giuridico.

2.3. Al riguardo, occorre dapprima osservare, in punto di fatto, che dagli atti versati in giudizio emerge che l'avviso di accertamento per l'anno 2007 indicava esplicitamente che la notizia di reato era stata inoltrata alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento in data 27 dicembre 2012 e che, di conseguenza, il termine per l'accertamento decadeva il 21 dicembre 2016 (cfr. nella “Premessa”, a pag. 4, del documento classificato B1) allegato al ricorso introduttivo della parte n. 399/2013).

Pertanto (al contrario di quello che assume la Società appellata – cfr., terzultima riga di pagina 16 della memoria del 15.1.2018), la *notizia criminis* è stata formalizzata e inviata anteriormente alla notificazione dell'avviso di accertamento, notificazione che ha usufruito dei termini raddoppiati e con la quale è stata data la formale comunicazione della già effettuata “notizia di reato per i reati tributari di cui al d.lgs. 74/2000”.

2.4. Alla fattispecie in esame è infatti applicabile, *ratione temporis*, il regime dettato dal comma 3 dell'art. 43 del d.P.R. 29.9.1973, n. 600, e dal comma 3 dell'art. 57 del d.P.R. 26.10.1972, n. 633, ove era stabilito che “in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”.

2.5. La riportata disciplina è stata sottoposta al vaglio della Corte costituzionale che con sentenza n. 247, del 25 luglio 2011, ha precisato che:



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

- a) il termine di accertamento raddoppiato non è una forma di 'proroga' del termine ordinario bensì un termine diverso, fissato direttamente dalla legge, che opera automaticamente in presenza di una condizione speciale e obiettiva, e cioè la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000;
- b) il termine ordinario e il termine raddoppiato si riferiscono a fattispecie *ab origine* differenti (la prima opera in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale; la seconda, invece, opera in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è l'obbligo di denuncia), che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento;
- c) ciò che rileva non è la denuncia formalizzata ma solo la sussistenza dell'"obbligo di denuncia", perché soltanto la sussistenza dell'obbligo connota, sin dall'origine, la fattispecie illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento;
- d) l'introduzione legislativa di un più ampio termine di decadenza è un'evenienza frequente nel diritto tributario.

Per questi motivi - ha soggiunto la Corte - non ha rilievo il fatto che la denuncia sia effettuata in un momento in cui l'ordinario termine di decadenza è oramai spirato. Su questo punto, è stato ulteriormente precisato che l'obbligo di denuncia sussiste solo quando sono "obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 c.p.p. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale", e che il sistema processuale tributario consente il controllo giudiziario della legittimità dell'apprezzamento del pubblico ufficiale, tanto che il giudice tributario è chiamato a "controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta 'prognosi postuma') circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento".

2.6. La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha poi precisato che:

- a) il "raddoppio" deriva dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando anche irrilevante



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna;

b) l'obbligo di denuncia sorge quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi di un reato previsto dal d.lgs. n. 74 del 2000 (anche se sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali e il cui accertamento, al pari dell'antigiuridicità e del dolo, resta riservato all'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di un'eventuale attività illecita;

c) il medesimo obbligo opera in base a condizioni obiettivamente rilevabili, considerato che anche il pubblico ufficiale non potrebbe liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, dovendola presentare prontamente, pena la commissione del reato di cui all'art. 361 c.p. per il caso di ritardo od omissione nella denuncia;

d) il giudice tributario deve controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione dell'atto impositivo o di contestazione delle sanzioni, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta 'prognosi postuma') circa la loro ricorrenza (cioè circa la sussistenza di una *notizia criminis* dotata di *fumus*) ed accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale delle menzionate disposizioni al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento;

e) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare i presupposti dell'obbligo di denuncia penale (non certo l'esistenza del reato) è a carico dell'Amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo (cfr., ex multis, Cass. Civ., Sez. V, 15.5.2015, n. 9974; id. Sez. V, 7.10.2015, n. 20043; id., Sez. V, 22.1.2016, n. 1171).

2.7. Tanto precisato, resta da esaminare la parte del motivo con cui è stato dedotto che non sarebbe sussistito l'obbligo di denuncia alla Procura perché non sarebbe stato integrato alcun comportamento penalmente rilevante, alcuna delle ipotesi delittuose previste dal d.lgs. n. 74 del 2000, posto che la norma penale si riferisce solo agli "*elementi attivi sottratti all'imposizione*", quindi agli elementi che incidono sulla determinazione della base imponibile, e non alle condotte che incidono sulla determinazione dell'imposta. Per cui, a detta dell'appellata, resterebbe escluso dalla norma definitoria penale il comportamento



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

contestatole perché esso avrebbe inciso solo sul meccanismo dell'addebito a titolo di rivalsa ovvero sul meccanismo di detrazione dell'imposta.

2.8. L'argomentare è frutto di una lettura parziale del provvedimento gravato, il quale:

- ha sì accertato, ai sensi degli artt. 3, comma 1, lett. a), e 4, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 74 del 2000, una maggiore imposta IVA superiore alla soglia penalmente rilevante;
- ma, ai sensi degli artt. 3, comma 1, lett. b), e 4, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 74 del 2000, ha anche accertato una base imponibile ben maggiore di quella dichiarata, nonché superiore alla soglia penalmente rilevante dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (nella specie, la base imponibile è stata rettificata dai dichiarati euro 2.738.801,00 agli accertati euro 4.126.486,00 – cfr., rigo VE 23, pag. 18 dell'avviso di accertamento).

2.9. Il motivo riproposto dalla parte contribuente deve quindi essere respinto.

3.1. Prima di passare all'esame del merito della questione qui dedotta, giova rilevare che la vicenda tributaria è conseguenza delle indagini svolte dai militari della Guardia di Finanza di Malpensa, coordinati dalla Procura della Repubblica di Busto Arsizio (e dalle indagini compiute dalla Procura della Repubblica di Civitavecchia per la Dogana di Roma 2), che hanno riscontrato l'esistenza di un sodalizio di individuati soggetti, di nazionalità italiana e cinese, volto a: - acquistare in Italia, con passaporti di persone stabilite fuori dall'Unione europea, orologi di marca (principalmente _____, _____ e _____) senza pagare l'IVA usufruendo dello sgravio d'imposta previsto dall'art. 38 quater del d.P.R. n. 633 del 1972 per i soggetti domiciliati e residenti fuori dall'Unione Europea; - simulare l'esportazione dei beni apponendo sulle relative fatture timbri doganali contraffatti e firme falsificate; - restituire quelle fatture ai gioiellieri i quali, siffattamente, potevano asserire di aver formalmente rispettato la procedura stabilita dal comma 1 del citato art. 38 quater.

3.2. Vale altresì osservare che dagli atti dei procedimenti penali versati in giudizio - alcuni dei quali menzionano gioiellerie di diverse regioni d'Italia - emerge, per quanto qui di interesse, che:

- il G.I.P. del Tribunale di Trento con provvedimento depositato il 18.3.2014 ha disposto l'archiviazione del procedimento penale iscritto a nome di _____ per

_____ s.r.l. (n. 1571/13 r.g. notizie di reato, per le annualità di causa 2007-2010) condividendo le motivazioni del Pubblico Ministero, il quale aveva così argomentato:



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

“quanto al reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 3 d.lgs. 74/2000, sia nel caso di cessione degli orologi di lusso a soggetti privati residenti in paesi extra-cee in assenza di IVA (ex art. 38 quater) sia nel caso di cessioni all’esportazione dei medesimi beni ... (ex art. 8) gli elementi posti a fondamento dell’ipotesi di reato, sintomatici di un’evasione dell’IVA quanto alla loro consistenza e tipologia, a livello di procedimento tributario, non possono invece costituire quel supporto probatorio necessario a sostenere l’accusa nel processo penale. Non è stata riscontrata, con il rigore richiesto alla prova penale, la consapevolezza da parte dei fratelli Tomasi che le cessioni da loro operate fossero destinate a soggetti diversi da quelli apparenti”;

- il G.I.P. del Tribunale di Busto Arsizio con provvedimento depositato il 24.1.2017 ha disposto l’archiviazione degli atti del procedimento penale iscritto a nome di numerosi rappresentanti legali di società di gioielleria, fra cui Renato Tomasi per Tomasi Gioielli s.r.l. (n. 4534/16 r.g. notizie di reato), tutti commercianti presso cui erano stati effettuati gli acquisti di preziosi e che avevano emesso le fatture ai sensi dell’art. 38 quater d.P.R. n. 633 del 1972 e ai quali era stato originariamente contestato il “concorso nel reato di truffa ai danni dello Stato”, sulla base della seguente motivazione: “sebbene il comportamento dei suddetti commercianti presenti profili di ambiguità, l’attività di indagine svolta non ha consentito di addivenire alla compiuta prova di una consapevole partecipazione degli stessi al programma truffaldino, in specie sotto il profilo dell’elemento soggettivo del dolo, richiesto dalla fattispecie contestata”;

- il Pubblico Ministero della Procura della Repubblica di Busto Arsizio, con provvedimento di data 11.2.2017 (n. 1229/11 r.g. notizie di reato), ha chiesto l’emissione del decreto che dispone il giudizio nei confronti di: - tale *perché “formava falsamente i timbri del c.d. visto doganale ‘Ag. Dogane Dogana Malpensa Sez. Viaggiatori’ e li apponeva a fatture emesse da soggetti esercenti attività di commercio in modo tale da far apparire compiute le prescrizioni dell’art. 38 quater d.P.R. n. 633/1972”;* - tali

(alias), (alias) e
perché “si presentavano presso soggetti esercenti attività di commercio (in specie ... < s.r.l.> ...) e acquistavano oggetti preziosi; chiedevano e ottenevano – esibendo ai negozianti la copia fotostatica del passaporto di ignare persone domiciliate o residenti al di fuori della Comunità Europea - che le fatture relative agli acquisti effettuati



fossero intestate a tali persone ed emesse ai sensi dell'art. 38 quater d.P.R. n. 633/1972; consegnavano a Sioli le fatture così ottenute affinché quest'ultimo vi apponesse l'impronta contraffatta del visto doganale ... infine riconsegnavano le fatture così falsamente vidimate ai negozianti che le avevano emesse affinché questi potessero annotarle negli appositi registri".

4.1. Con il primo motivo d'appello l'Amministrazione finanziaria denuncia che la sentenza - laddove il Primo Giudice ha ritenuto di non poter valutare il requisito dell'"uso personale o familiare" (prescritto dal comma 1 dell'art. 38 quater del d.P.R. n. 633 del 1972) perché *"estremamente generico e relativo ... da non poter costituire un valido punto di riferimento"* - contrasta con la cogenza della prescrizione normativa che affida alla libera valutazione del Giudice la verifica in concreto delle singole fattispecie sottoposte al suo vaglio.

4.2. Il motivo è fondato.

E, di converso, è infondata l'argomentazione di parte resistente che insiste sul fatto che la disposizione all'esame non stabilisce un *"tetto massimo"* per gli acquisti destinati all'uso personale o familiare,

4.3. La locuzione *"cessione ... di beni ... destinati all'uso personale o familiare"* esprime un concetto giuridico a contenuto indeterminato, tecnica normativa che difetta di una puntuale tipizzazione ma che è sovente utilizzata dal Legislatore. Per cui, in presenza della stessa, per la sussunzione del fatto concreto nell'ipotesi normativa è necessaria un'integrazione che il Legislatore stesso ha affidato al potere ricostruttivo dell'interprete, mediante l'utilizzo di parametri che vanno completati e specificati con gli elementi e i criteri fattuali della singola fattispecie.

Tale ricostruzione è affidata *in primis* all'Amministrazione (e poi, a seguito della proposizione del ricorso giurisdizionale, e sempre nei suoi termini in fatto, al Giudice chiamato a sindacare il corretto uso di tale potere ricostruttivo), che deve quindi declinare il concetto giuridico indeterminato non in sé e per sé ma di volta in volta sullo specifico caso in esame, prendendo a riferimento i parametri oggettivi e soggettivi caratterizzanti la singola fattispecie concreta nonché il contesto sociale ed economico di riferimento. E ciò al fine di valutare, in concreto, se è stato salvaguardato il fine considerato dalla norma.

4.4. In tal senso, pertanto, la sentenza gravata merita di essere riformata.



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

5.1. Con il secondo e con il terzo motivo d'appello - che possono essere esaminati congiuntamente - l'Amministrazione finanziaria afferma:

- per un profilo, che la sentenza impugnata non avrebbe valutato gli elementi di prova forniti dall'Ufficio per documentare che gli orologi preziosi di cui si discute non sono usciti dal territorio dell'Unione europea; si tratta delle motivazioni del decreto di archiviazione del Tribunale di Trento del 18.3.2015 (che rinvia alle argomentazioni del P.M.) e della documentazione concernente le indagini condotte sui timbri e sulle firme delle fatture presentate agli Uffici della Dogana di Roma 2 (in parte non riconducibili ad alcun funzionario e altre sconosciute dai firmatari apparenti) e di Malpensa (i visti doganali sono risultati contraffatti come si ricava dalla richiesta di rinvio a giudizio dell'11.2.2017 della Procura della Repubblica di Busto Arsizio);

- per altro profilo, che la sentenza non ha correttamente applicato i principi sull'onere della prova, posto che spetta all'imprenditore dimostrare la legittimità dell'operazione effettuata senza il pagamento dell'imposta, imprenditore che nella vicenda di causa non potrebbe dirsi in buona fede e inconsapevole del sistema posto in essere per derogare al normale regime impositivo.

5.2. Su quest'ultimo punto la Società appellata afferma di essere "*concessionaria di famosi marchi di alta orologeria*", di essere un "*operatore rinomato e conosciuto*" e che ciò rende "*giustificabile la presenza a Trento di turisti stranieri soprattutto provenienti da Paesi extra-UE*". Precisa di aver regolarmente applicato tutte le procedure formali previste dalla legge e dal comma 1 dell'art. 38 quater (accettazione di pagamenti in contanti nel limite della soglia prevista dalla normativa antiriciclaggio, registrazione degli estremi del passaporto dell'acquirente, ...), disposizione, quest'ultima, che non ha introdotto un tetto massimo per le cessioni a uso personale. Sostiene di non essere stata a conoscenza dei comportamenti scorretti tenuti dai cessionari perché sempre e puntualmente essi hanno restituito la fattura vistata dalla dogana di partenza. Evidenzia che non era possibile riconoscere le firme falsificate e i timbri degli uffici doganali risultati contraffatti, tenuto anche conto che la contraffazione è stata accertata solo a seguito di uno specifico controllo. Ribadisce che il comma 1 in esame non prevede alcun limite quantitativo alla merce oggetto di vendita con la modalità ivi disciplinata, per cui deve ritenersi sussistente la sua buona



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

fede, posto che l'Amministrazione non ha dato prova della collusione e del patto sussistente tra i soggetti coinvolti nelle operazioni rettifiche.

5.3. Primariamente, occorre esaminare la normativa di riferimento, osservando che l'art. 38 quater del d.P.R. n. 633 del 1972 (in attuazione dell'art. 146 della Direttiva 28.11.2006, n. 2006/112/CE) stabilisce due distinte modalità di detassazione delle operazioni effettuate nei confronti dei viaggiatori domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea: il c.d. "rimborso immediato" e il c.d. "rimborso successivo".

5.3.1. In questa seconda fattispecie, disciplinata dal comma 2, il cedente nazionale addebita in rivalsa l'imposta al momento dell'acquisto, imposta che viene poi restituita al viaggiatore nel momento in cui egli esce, con il bene, dal territorio europeo entro il terzo mese dall'acquisto, restituendo quindi al cedente l'esemplare vistato della fattura. È in tale contesto che operano le società di *tax refund*, le quali si pongono come intermediari fra il cedente nazionale e il cessionario extra-UE allo scopo di facilitare i rimborsi dell'imposta.

5.3.2. Nei casi disciplinati dal comma 1 l'agevolazione viene invece concessa direttamente dal cedente nazionale che emette fattura senza applicazione di IVA scorporandola direttamente dal prezzo di vendita al pubblico. La fattura consegnata al cessionario straniero, il quale deve trasportare i beni fuori dall'Unione Europea entro il terzo mese successivo a quello del loro acquisto, deve essere da questi restituita, vistata dall'ufficio doganale di uscita dall'Unione Europea, al cedente nazionale entro il quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione. Se il cedente non riceve la fattura vistata dall'ufficio doganale deve procedere, entro il mese successivo, a regolarizzare l'operazione.

5.3.3. Appare di immediata evidenza che per il cedente/operatore economico italiano tale procedura è alquanto più rischiosa di quella disciplinata dal comma 2, perché egli, che vende un bene a un soggetto domiciliato fuori dall'Unione europea, deve confidare nel fatto che detto soggetto esporti effettivamente il bene ceduto, che lo esporti entro tre mesi, e che gli invii poi la documentazione vistata dalla dogana competente nei termini di legge, pena la riconfigurazione dell'operazione in imponibile con il conseguente danno economico (rappresentato dalla verosimile irrecuperabilità dell'imposta non addebitata al cliente estero).

5.3.4. In ogni caso, il sistema di cui al comma 1 dell'art. 38 quater è subordinato alla sussistenza, per quanto qui interessa, di due requisiti cumulativi: I) deve trattarsi della vendita a viaggiatori non stabiliti in Europa "di beni destinati all'uso personale o familiare



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

da trasportarsi nei bagagli personali”; II) quei beni devono poi “essere trasportati fuori dal territorio” dell’Unione europea per essere ivi consumati o utilizzati.

Tale procedura può quindi essere utilizzata solo per acquisti effettuati da utenti in veste di consumatori privati (per sé e per la famiglia, da intendersi come il centro di una comunanza di affetti) e non in caso di acquisti effettuati in quantità tale da far presumere un utilizzo commerciale dei beni così ceduti. E tali disposizioni, traducendosi in un’agevolazione fiscale la cui applicazione è decisa con libertà dal commerciante italiano, non sono suscettibili di un’interpretazione che ne ampli la sfera applicativa.

5.4. Quanto alla giurisprudenza, occorre esaminare i principi dettati per le cessioni effettuate in regime di non imponibilità (sia all’interno che all’esterno dell’Unione europea, posto che le relative norme sono sorrette dalla medesima *ratio*).

5.4.1. Ebbene, la giurisprudenza tributaria nazionale (invero sulla base di richiamata e conforme giurisprudenza euro-unitaria) ha avuto occasione per rilevare che:

- spetta al fornitore dei beni provare che sono soddisfatte tutte le condizioni di applicazione della disciplina sia euro-unitaria che imposta dal singolo Stato membro;
- tale prova non può limitarsi al compimento dei relativi adempimenti formali (cioè l’avvenuto pagamento regolare del corrispettivo, l’emissione della fattura completa di tutti i suoi elementi, compresa l’indicazione del numero del documento di identificazione dell’acquirente, la registrazione della stessa nei registri IVA, ...);
- è invece necessario un *quid pluris*, ossia che “il venditore verifichi, con la diligenza dell’operatore commerciale professionale, le caratteristiche di affidabilità della controparte sotto un profilo sostanziale, ponendo in essere un comportamento apprezzabile in termini di buona fede” per accertarsi se la cessione avviene davvero a favore di un soggetto rivestente le qualità richieste dalla legge;
- ciò non significa che il venditore sia tenuto a svolgere particolari attività investigative sull’identità dell’acquirente e sulla movimentazione subita dai beni venduti;
- ma comporta invece che il venditore ha il dovere di impiegare la normale diligenza richiesta ad un soggetto che, professionalmente, pone in essere una transazione commerciale; gli si chiede quindi di verificare, con la diligenza del professionista, “le caratteristiche di affidabilità della controparte”, anche procurandosi “mezzi di prova adeguati alle necessità,



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

capaci se non di dimostrare, quanto meno di non lasciare dubbi circa l'effettività dell'esportazione e circa la sua buona fede in ordine a tale dato”;

- in altri termini, è necessario che il commerciante italiano “abbia agito in buona fede, impiegando la massima diligenza esigibile da un operatore accorto, valutata secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, rispetto alle circostanze del caso concreto, al fine di assicurarsi di non essere coinvolto in un'operazione finalizzata ad un'evasione delle imposte”;

- il tutto con la precisazione che “la concreta individuazione delle condotte che il cedente deve tenere (o astenersi dal tenere), perché lo si possa giudicare in buona fede nell'esecuzione di una cessione ... attiene a valutazioni riservate al giudice di merito in quanto inevitabilmente legate alle specifiche caratteristiche di ciascuna vicenda ma comunque soggette al controllo di logica e di adeguatezza - in altri termini di correttezza - che la Corte è deputata a svolgere sulla motivazione dell'accertamento di fatto” (cfr., Cass. Civ., Sez. V, 27.7.2012, n. 13457; id., Sez. VI, ord. 29.7.2014, n. 17254; id., Sez. V, 15.4.2016, n. 7524; id., Sez. V, ord. 13.9.2018, n. 22333).

5.4.2. Insomma, il mero rispetto delle prescrizioni formali dettate dal comma 1 dell'art. 38 quater non è sufficiente per poter effettuare vendite di beni senza esigere il pagamento dell'IVA poiché il commerciante è chiamato anche a verificare, con la diligenza dell'operatore commerciale professionale, “le caratteristiche di affidabilità della controparte sotto un profilo sostanziale e non meramente formale, ponendo in essere un comportamento apprezzabile in termini di buona fede”. Ciò significa che la buona fede del contribuente, che conduce alla tutela del legittimo affidamento in ordine alla sua estraneità alle operazioni contestate, non è tutelata ex se ma solo in seguito alla dimostrazione - in rapporto alle circostanze del caso concreto - di aver impiegato la diligenza esigibile da un operatore accorto e competente valutata secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità.

5.4.3. Quanto, ancora, ai rapporti tra il procedimento penale avverso il legale rappresentante della Società contribuente e il giudizio tributario, è sufficiente ricordare che è assodato come viga il principio secondo cui nessuna automatica autorità può attribuirsi alla pronuncia penale emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in quella sede siano gli stessi che fondano l'accertamento dell'Ufficio finanziario impugnato davanti al giudice tributario. E ciò perché nel processo tributario possono e devono essere considerate e



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

apprezzate presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che il contribuente assolto in sede penale con qualsiasi formula può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su indizi validi e adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario.

5.5. Tornando ora alla vicenda di causa, e calando in essa le norme e i principi di diritto tributario sopra riportati, risulta di palmare evidenza come le censure alla sentenza gravata introdotte dall'Amministrazione debbano essere condivise e come, per converso, non abbiano pregio le argomentazioni opposte dalla parte privata, tutte incentrate sul rispetto formale degli adempimenti stabili dalla disposizione normativa in esame.

A differenza di quanto ritiene la Società contribuente, difatti, non è necessario che sia *“provata la collusione e il patto tra i soggetti coinvolti nelle operazioni di cui si discute”* (cfr., pag. 15 della memoria del 15.1.2018), ma è sufficiente che risulti provato - con elementi oggettivi - che i suoi rappresentanti non hanno utilizzato la diligenza ordinaria che l'ordinamento richiede non a un qualsiasi cittadino ma a un professionista del mercato di riferimento che operi con professionalità, responsabilità, oculatezza e attenzione.

5.5.1. Orbene, il Collegio reputa che l'insieme degli elementi indiziari raccolti e unitariamente vagliati comprovino, univocamente, che non ha impiegato la diligenza richiesta a un *“rinomato e molto conosciuto operatore del settore ... concessionario esclusivo dei più rinomati e famosi marchi ... componente di un'associazione internazionale di alta orologeria”* (cfr., pag. 5 della memoria del 15.1.2018), al fine di assicurarsi di non essere coinvolta in operazioni finalizzata a un'evasione di imposta, diligenza la cui mancanza è stata valutata con criteri di ragionevolezza rispetto alle circostanze del caso concreto.

5.5.2. Segnatamente:

a) - fin dall'anno 2002 il direttore commerciale di Italia aveva chiesto ai rivenditori autorizzati di “prestare la massima attenzione a quei casi di richiesta di nostri prodotti da parte di soggetti che, dichiarando di essere residenti fuori dall'Unione europea, domandano lo sgravio dell'IVA sul prezzo di acquisto”; aveva specificato che “tale beneficio non dovrebbe essere riconosciuto in caso di ripetute richieste da parte dei medesimi soggetti o di elevato numero di orologi pretesi, che mal giustificerebbe la destinazione degli stessi all'uso personale o familiare”; aveva segnalato che “queste richieste celano il rifornimento



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

del mercato parallelo interno soprattutto quando all'esenzione IVA si aggiunge un'ulteriore inaccettabile riduzione del prezzo di vendita";

b) - nel marzo 2007 (il primo degli anni qui di interesse) Italia è tornata sulla questione delle "vendite detassate irregolari" con una nuova circolare con la quale si "invitavano" i rivenditori a "evitare qualsiasi rapporto commerciale con organizzazioni o singoli acquirenti che potrebbero generare sospetti sulla reale destinazione degli articoli" e a prestare "la massima cura nel condurre eventuali vendite a cittadini stranieri in modo che possano essere utilmente documentate alle Autorità";

c) - ciononostante - quindi a conoscenza dell'esistenza di un mercato parallelo interno di orologi preziosi alimentato da acquisti con il sistema dello sgravio diretto dell'IVA sul prezzo da parte di soggetti che figuravano essere residenti fuori dall'Unione europea - la Società contribuente ha *"venduto un elevato quantitativo di orologi in più occasioni a un limitato numero di soggetti extracomunitari (soprattutto asiatici)"*, come ha affermato l'Amministrazione, a *"turisti stranieri"* come li ha invece definiti la parte appellata;

d) - la tesi della Società contribuente non è verosimile: dalla piana lettura delle tabelle allegate agli avvisi di accertamento si rileva che si è trattato di soggetti provenienti perlopiù dalla Cina (ma anche dal Giappone e dalla Corea del Sud), 11 nel 2007, 16 nel 2008, 27 nel 2009 e 15 nel 2010, ciascuno dei quali, circa una volta al mese, veniva registrato, tramite l'annotazione del nominativo e del numero di passaporto, come acquirente di 2 o 3 o 4 orologi per un totale di circa 30 orologi a testa annui (nel 2007 ad esempio, da un minimo di 25 registrati a nome del cinese Yang Juejin ai 38 registrati a nome del cinese Jin Yuchang); si è dunque trattato di soggetti che, circa una volta al mese, arrivavano a Trento per acquistare orologi preziosi che però, spesso, esportavano a rate: si veda, per esempio, il giapponese Arakaki Naoto che figura aver acquistato 5 orologi tra il 6 e il 31 luglio 2017, che lo stesso 31 luglio ne ha registrati 3 all'uscita della Dogana di Roma mentre gli altri 2 sono usciti il 13 ottobre unitamente a ulteriori 2 orologi acquistati il 27 agosto, peraltro nell'uscita del 13 ottobre non ha portato con sé gli orologi acquistati il 26 settembre i quali figurano usciti il 27 novembre con gli acquisti del 24 ottobre; si veda anche il caso del cinese Xu Xjangwu che il 25 marzo 2008 risulta essere uscito dalla Dogana di Roma con gli 8 orologi acquistati tra gennaio e febbraio (ma non con i 3 orologi acquistati il precedente 11 marzo) e che 6 giorni dopo, ossia il 31 marzo risulta già a Trento per acquistare altri



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

orologi; si veda, ancora, il cinese che figura aver acquistato 9 orologi tra il 19 gennaio e il 14 marzo 2008, che figura averne portati con sé solo 6 nell'uscita alla Dogana di Roma il 25 marzo e che il successivo 7 aprile era nuovamente a Trento per acquistare altri 4 orologi che avrebbe però lasciato in Italia fino a giugno poiché all'uscita alla Dogana del 1 maggio ha portato con sé solo gli orologi acquistati a marzo;

e) analogo ragionamento di non verosimiglianza deve applicarsi ai 32 orologi di valore venduti, con la medesima procedura e sempre con pagamenti in contanti, a 3 soggetti provenienti dalla Russia per "*utilizzo personale e/o familiare*", circa i quali è anche risultato che quei beni sono arrivati all'ufficio doganale di uscita dall'Unione europea non con i formali proprietari ma tramite un soggetto che svolgeva professionalmente l'attività di commercio all'ingrosso di orologi e gioielleria;

f) - non è verosimile che per anni consecutivi gli stessi soggetti (si pensi a tale Wan Hui Fan che in 24 viaggi compiuti tra il 2007 e il 2009 ha acquistato ben 71 orologi), asseritamente "*turisti*", siano giunti a Trento con regolarità quasi mensile, anche a pochi giorni di distanza dal termine del precedente viaggio (e quindi con tempistiche difficilmente compatibili con un presunto ritorno in patria e successivo rientro in Italia; per esempio, tra i tanti, risulta che i cinesi Wan Hui Fan e Lin Dan Ru sarebbero usciti dalla Dogana di Roma il 27 novembre 2007 con, rispettivamente, 3 e 4 orologi e che due giorni dopo, il 29 novembre, erano già a Trento per acquistarne, rispettivamente, altri 2 e 4) e solo per acquistare orologi poiché costituisce fatto notorio che la città non rientra tra quelle destinatarie del mercato del lusso in quanto è pressoché priva di esercizi commerciali che trattano le grandi marche della moda e i cosiddetti *luxury goods*;

g) - non è nemmeno verosimile che tutti i clienti abbiano sempre e solo pagato con uno strumento non tracciabile, ossia in contanti, ed è contraddittoria l'affermazione della contribuente volta a sostenere che tale sistema di pagamento era il più garantista a fronte di stranieri con i quali sarebbe stato difficoltoso attivare azioni di recupero crediti (cfr., pagg. 6 e 7 della memoria del 15.1.2018) perché, al contempo, ella ha dimostrato di fare pieno affidamento a che gli stessi stranieri ponessero in atto la rischiosa procedura prevista dal comma 1 dell'art. 38 quater (uscita dal territorio dell'Unione europea entro tre mesi dall'acquisto e spedizione al cedente della fattura vistata dalla Dogana entro il mese successivo), procedura del tutto estranea alla sua sfera di controllo;



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

h) - non è neppure da tralasciare che molte delle transazioni contestate sono state fatturate sottocosto o con un ricarico irrisorio (il 5-6%) quando la *“inaccettabile riduzione del prezzo di vendita”* era stata segnalata da Italia nelle menzionate circolari quale sintomo presente nelle vendite detassate irregolarmente; sul punto giova soggiungere che le argomentazioni della contribuente per giustificare la riduzione del prezzo (avrebbe venduto la sola cassa dell'orologio senza bracciale, oppure avrebbe sostituito l'originale bracciale in oro con uno in pelle) non sono risultate suffragate dalla descrizione dei beni come riportata nelle fatture di vendita.

5.5.3. Per cui è da condividere la conclusione cui è giunta l'Amministrazione laddove, *“vista la numerosità dei beni venduti ad ogni singolo soggetto”*, ha affermato che *“Tomasi gioielli non avrebbe potuto applicare il titolo di non imponibilità ex art 38 quater in quanto è del tutto evidente che si esula dal caso dell'esclusivo utilizzo a fini personale e/o familiare degli orologi acquistati”* (cfr., avvisi di accertamento).

Difatti, l'unitaria valutazione degli elementi oggettivi sopra elencati, avrebbe dovuto indurre un operatore economico oculato - e soprattutto già avvisato della sussistenza di tale macchinismo fraudolento (in quanto in alcun atto sia del procedimento che del processo la parte appellata ha negato di aver avuto conoscenza di quelle circolari) - a domandarsi se le vendite che stava concludendo fossero regolari; a sospettare delle costanti richieste da parte dei medesimi soggetti di applicazione della procedura di cui al comma 1 dell'art. 38 quater; a dubitare dell'effettiva destinazione all'uso personale o familiare in presenza di una cospicua domanda di orologi da parte di un unico cliente. E tutto ciò avrebbe dovuto indurre un operatore economico avveduto a usare una diligenza non solo formale ma anche sostanziale, acquisendo informazioni per sincerarsi dell'affidabilità delle controparti e non concedendo il domandato beneficio agevolativo in caso di richieste significative sia in quantità che in frequenza.

5.5.4. Invece, tutto ciò ha comportato per l'operatore economico Tomasi Gioielli un notevole volume d'affari negli anni qui di interesse: - nel 2007 ha venduto 349 orologi senza imposizione IVA per complessivi euro 1.338.450,00, pari a circa il 26% del suo volume d'affari annuo; - nel 2008 ha venduto 387 orologi senza imposizione IVA per complessivi euro 1.247.919,00 pari al 23% del volume d'affari; nel 2009 ha venduto 251 orologi senza imposizione IVA per complessivi euro 850.573,00 pari a circa il 14% del volume d'affari; -



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

nel 2010 l'incidenza di tale vendite è stata minore (sono stati venduti solo 31 orologi) in quanto la Società era a conoscenza dal 26 novembre 2009 (data di notifica del processo verbale per l'anno 2006) dei rilievi contestati dall'Ufficio.

5.6. L'avvenuto accertamento in capo a _____ del difetto della diligenza esigibile da un rinomato operatore del settore dell'alta orologeria, ed esigibile fin dal momento della vendita degli oggetti preziosi, comporta che riveste secondaria importanza l'accertata mancanza del secondo requisito (ossia il fatto che quei beni non sono stati trasportati fuori dal territorio dell'Unione europea) fondamentale per la non imponibilità.

5.7. In definitiva, il secondo e il terzo motivo di appello devono essere accolti.

6.1. Con il quarto motivo d'appello l'Amministrazione finanziaria deduce l'incompletezza della sentenza di primo grado perché, pur avendo annullato gli atti impositivi, non si è pronunciata sulle censure, e sulle corrispondenti deduzioni difensive, aventi a oggetto il secondo rilievo contenuto nei provvedimenti originariamente impugnati, quello sull'errata applicazione dell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972 per fatture emesse a carico di alcune imprese con sede a Hong Kong.

6.2. Il motivo è fondato in punto di fatto poiché la sentenza in esame ha tralasciato di esaminare l'indicata censura. Tuttavia, la carenza della motivazione è assorbita dall'effetto devolutivo dell'appello ed è quindi suscettibile di essere emendata attraverso il potere correttivo che spetta a questo giudice.

6.3. Con i provvedimenti originariamente impugnati l'Ufficio ha contestato: - sia l'esistenza e l'operatività delle società di Hong Kong a cui _____ spediva merce fatturando "cessioni all'esportazione" ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, perché dalle interrogazioni delle banche dati e dell'Ufficio governativo che gestisce le pratiche di iscrizione delle società residenti a Hong Kong non è risultata alcuna traccia dell'esistenza delle società acquirenti; - sia l'effettività delle dichiarate esportazioni, perché lo spedizioniere DHL incaricato dal cessionario di consegnare all'estero gli orologi, appositamente interpellato dall'Ufficio, ha presentato documentazione dalla quale è risultato che erano stati in realtà esportati "*effetti personali, borse in pelle*" e che "*la merce veniva consegnata a DHL da _____ residente a Milano*" (cfr., pag. 15 dell'avviso del 2007), e perché la merce risultata esportata presentava notevoli differenze di peso: a fronte del peso di 4 chilogrammi dei beni-orologi che, stando ai documenti doganali, avrebbero



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

dovuto essere esportati, DHL ha dichiarato, sulla fattura emessa, di aver trasportato *“borse di pelle”* del peso di 98 chilogrammi (cfr., pagg. 16 e 17 dell'avviso del 2009).

6.4. La Società contribuente ha opposto, per il primo profilo, di non conoscere i *“requisiti istituzionali”* che dovrebbero avere i certificati delle società che hanno sede a Hong Kong e di non aver potuto verificare l'esatta denominazione delle Società a cui ha intestato le fatture dei beni preziosi venduti. Per il secondo profilo si è limitata ad affermare che *“di aver ceduto al merce al cliente presso il proprio punto vendita con emissione della relativa fattura”*, che *“il trasporto veniva organizzato dal cessionario il quale direttamente si rivolgeva al vettore”*, che in seguito la Società *“riceveva il DAU regolarmente vistato dalla dogana di uscita”* e che con ciò *“riteneva in buona fede perfezionata e provata la cessione all'esportazione e, quindi, correttamente fatturata l'operazione come non imponibile”*.

6.5. Sul regime di non imponibilità delle operazioni all'esportazione fuori dell'Unione Europea si è più volte espressa la Corte di Cassazione, ricordando anzitutto che le operazioni all'esportazione non sono imponibili per garantire che esse siano tassate esclusivamente nel luogo in cui i prodotti considerati saranno consumati, come è stabilito dalla pertinente disciplina dell'Unione Europea. Più precisamente, la Corte di legittimità ha affermato che:

- il regime di non imponibilità postula che via sia stata una compravendita tra un individuato soggetto fornitore e un individuato soggetto acquirente; che *“il fornitore provi che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro”*; che, *“in seguito a tale spedizione o trasporto, il bene abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione”*;
- l'espressione *“a cura”* del cedente contenuta nell'art. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972 (che traspone quella, corrispondente, *“per suo conto”*, contenuta nell'art. 15, comma 1, della sesta Direttiva), non richiede che la spedizione o il trasporto all'estero debbano avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in sua rappresentanza, ma risponde invece allo scopo di *“evitare operazioni fraudolente”* che si verificherebbero in caso di assenza di un preventivo regolamento contrattuale tra cedente e cessionario;
- per cui, per configurare una cessione di beni non imponibile è essenziale: - che vi sia *“la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti”*



Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

(cfr., da ultimo, Cass. Civ., Sez. V, 23.2.2018, n. 4408, e la giurisprudenza ivi citata); - che sia dimostrata documentalmente la presentazione delle merci alla dogana di partenza o a quella destinazione delle merci, perché il testo unico delle leggi doganali di cui al d.P.R. 23.1.1973, n. 43, consente di dare la prova dell'esportazione anche per mezzo di documentazione rilasciata da pubblica amministrazione o da dogana estera (Cass. Civ., Sez. V, ord. 21.2.2018, n. 4161);

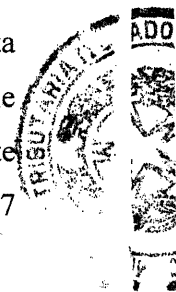
- in difetto di tali prove, l'operazione deve considerarsi come non effettuata e, pertanto, deve essere equiparata ad una cessione nel territorio nazionale assoggettata ad IVA.

6.6. Ebbene, calando i suddetti principi alla vicenda di causa emerge la palese infondatezza della tesi difensiva presentata da _____, poiché:

a) - non vi è la prova che vi sia stata una compravendita con "un individuato soggetto acquirente", dato che le Società asseritamente cessionarie non sono risultate esistenti e che parte contribuente non ha specificato sulla base di quale documentazione ha fatturato merce a Società non conosciute aventi sede fuori dal territorio dell'Unione Europea; sul punto l'appellata si è limitata ad affermare di aver venduto la merce presso il proprio punto vendita ma non ha precisato chi si è presentato in negozio e con quali credenziali per conto delle presunte Società di Hong Kong; prove, queste, che spettava univocamente alla contribuente fornire in applicazione delle regole ordinarie di vicinanza della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c.;

b) - non vi è la prova che gli orologi venduti siano transitati presso una dogana, o quella di partenza o quella di destinazione, prova che anche in questo caso spettava alla contribuente fornire;

c) - all'opposto, emerge che merce per conto di _____ è entrata in possesso di tale _____ che l'ha consegnata allo spedizioniere DHL ma che detta merce non corrispondeva agli orologi dichiarati ma a borse di pelle; emerge altresì che tale Shao Ming Feng ha il nominativo identico a quello che è stato rinviato a giudizio dalla Procura della Repubblica di Busto Arsizio per essersi presentato presso diverse gioiellerie, compresa quella qui intimata, per acquistare oggetti preziosi chiedendo e ottenendo (esibendo all'uopo la copia fotostatica del passaporto di persone domiciliate o residenti al di fuori della Comunità Europea) che le fatture relative agli acquisti effettuati fossero intestate a quelle persone ed emesse ai sensi dell'art. 38 quater d.P.R. n. 633/1972.





Commissione Tributaria di II grado di Trento
R.G.A. 86/2017

- 6.7. Per cui, in definitiva, anche il quarto motivo d'appello deve essere accolto.
7. In conclusione, alla luce delle esposte argomentazioni l'appello dell'Agenzia delle Entrate deve essere accolto con conseguente totale riforma della sentenza di primo grado impugnata.
8. Le spese di giudizio possono rimanere compensate stante la singolarità fattuale della questione dedotta.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria di Secondo Grado di Trento, Sezione I,
accoglie l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Spese compensate.

Così deciso in Trento nella camera di consiglio del 10 dicembre 2018.

Il Giudice estensore

dott.ssa Alma Ghiattini



Il Presidente

dott. Corrado Pascucci

