

*Applicabilità anche al processo tributario della previsione  
relativa alla condanna al pagamento di contribuzione aggiuntiva  
nel caso di rigetto integrale od inammissibilità del gravame*

Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione VI, 14 aprile  
2016. Pres. Silocchi, Est. Porreca.

**Tributi erariali indiretti – Imposta sul Valore Aggiunto (I.V.A.)  
– Accertamento e riscossione – In genere – Operazioni  
soggettivamente inesistenti – Distribuzione dell’onere della  
prova**

*Spetta all’Amministrazione Finanziaria, la quale contesti il diritto  
del contribuente a portare in detrazione l’IVA pagata su fatture  
emesse da soggetto diverso dall’effettivo cedente del bene o del  
servizio, provare che il contribuente, al momento in cui acquistò il  
bene o il servizio, sapesse o potesse sapere, con l’uso dell’ordinaria  
diligenza, che il soggetto formalmente cedente abbia, con  
l’emissione della relativa fattura, evaso l’imposta o compiuto una  
frode. La relativa prova può essere fornita anche attraverso  
presunzioni semplici, dimostrando che, al momento in cui pagò  
l’imposta che successivamente intese portare in detrazione, il  
contribuente disponeva di elementi tali da porre sull’avviso  
qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto,  
incombendo sul predetto contribuente, a fronte di siffatte  
dimostrazioni, la prova contraria.*

**Rigetto dell’appello – Sussistenza dei presupposti per  
l’applicazione al contenzioso tributario dell’art. 13, comma 1  
quater, D.P.R. n. 115/2002, come mod. dall’art. 1, comma 17, L.  
228/2012**

*L’art. 13, comma 1 quater, T.U. Spese di Giustizia si applica anche  
al processo tributario, in mancanza di una disposizione espressa  
di segno contrario che limiti l’ambito applicativo della norma,  
avente generale finalità deflattiva, al solo processo civile. In caso  
di rigetto integrale dell’impugnazione proposta dalla parte  
privata, quindi, a far data dall’entrata in vigore dell’art. 1,  
comma 17, L. n. 228/2012, anche nel processo tributario di  
merito, e non solo nel giudizio di legittimità, per il quale vi era già  
il richiamo specifico dell’art. 261 TU Spese di Giustizia, sussistono  
i presupposti per dare atto dell’obbligo della parte soccombente di  
essere tenuta alla contribuzione aggiuntiva.*

*(Massime a cura di Sonia Porreca – Riproduzione riservata)*

### FATTO E DIRITTO

La società Bena Costruzioni s.r.l. nell'anno di imposta 2006 imputava al costo "prestazioni di terzi" un importo pari a € 1.229.651,00 relativo a 13 fatture ricevute dal fornitore Garedil s.r.l., quale soggetto a cui Bena Costruzioni aveva appaltato l'esecuzione di lavori di costruzione effettuati in un cantiere sito in Vimodrone (MI) dove la contribuente lavorava per conto di Interpart (committente principale).

Soggetta a verifica fiscale, nel novembre 2011 veniva redatto pvc nel quale i verificatori, in relazione all'esercizio 2006, contestavano costi non deducibili afferenti operazioni oggettivamente inesistenti per € 1.229.651,00 e IVA illegittimamente detratta per € 24.930,21, dando comunicazione di notizia di reato alla competente Procura della Repubblica (C.N.R. n. 170 del 29.11.2011).

Instaurato il contraddittorio, l'Ufficio rettificava in parte i rilievi ispettivi, prendendo atto dell'effettività dei costi (per effettività delle relative operazioni) e limitava il recupero all'IVA: con avviso di accertamento e correlativo atto di irrogazione delle sanzioni n. T9F02A302310 notificato il 19.9.2012, l'Agenzia delle Entrate chiedeva a Bena Costruzioni il pagamento dell'importo di € 24.930,00 per maggiore imposta dovuta a titolo di IVA indebitamente detratta in quanto relativa a operazioni ritenute "soggettivamente" inesistenti (ex art. 54 D.P.R. n. 633/1972) e € 307.412,50 per sanzioni (rinunciando a ogni pretesa a titolo di imposte dirette e IRAP).

Avverso il predetto atto di accertamento proponevano ricorso Bena Costruzioni s.r.l. e i soci (Bena Pietro, Bena Alberto, Bena Enrico e Bena Norma, quali soci illimitatamente responsabili prima della trasformazione della società in s.r.l.) sulla base dei seguenti argomenti: a) le fatture portate in detrazione corrispondevano a versamenti realmente sostenuti nei confronti del fatturante ; b) l'Agenzia delle Entrate era decaduta dal potere impositivo per decorso dei termini ordinari stabiliti dalla legge per l'accertamento in rettifica e per l'inapplicabilità, nella specie, del raddoppio dei termini stessi, anche in considerazione dell'esito (di archiviazione) del procedimento penale attivato con la denuncia di reato; c) l'atto impositivo era privo di adeguata motivazione e comunque infondato nel merito; d) non erano comunque dovute le sanzioni come conteggiate.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate per resistere, contestando in fatto e in diritto le argomentazioni avversarie, e per chiedere la conferma del provvedimento impugnato.

Con sentenza n. 677/2013 la CTP di Bergamo respingeva il ricorso, condannando i soccombenti al pagamento delle spese di lite.

Avverso la predetta pronuncia hanno proposto appello Bena Costruzioni e i soci Bena Alberto, Bena Pietro, Bena Enrico e Bena Norma, sulla base dei seguenti motivi, con i quali vengono reiterate in questa sede di gravame le principali questioni già svolte in primo grado:

1) erronea applicazione del disposto di cui all'art. 57 DPR n. 633/1972 in tema di raddoppio del termine per l'accertamento fiscale: l'Agenzia delle Entrate al momento della notifica dell'avviso di accertamento (novembre 2011) era decaduta dal potere accertativo non potendo operare il raddoppio dei termini; la denuncia penale presentata dagli accertatori in un momento quasi contestuale alla redazione del pvc faceva riferimento ad un contesto informativo inadeguato, posto che solo successivamente il

contraddittorio instaurato tra le parti lasciava emergere che le 13 fatture in questione erano state effettivamente pagate ed erano riferite a lavori effettivamente svolti, oltre ad altri elementi che, complessivamente valutati, avrebbero indotto la stessa Procura della Repubblica a chiedere l'archiviazione poi concessa dal Gip nel 2013. A dire degli appellanti, i giudici di prime cure avrebbero erroneamente ritenuto corretta l'applicazione del raddoppio dei termini per l'esercizio del potere accertativo ex art. 57, comma 3, DPR n. 633/1972, in una fattispecie nella quale non sussistevano indizi sufficienti per configurare l'ipotesi di reato penale richiesta dalla norma citata;

2) erronea valutazione della congruità della motivazione posta a base dell'avviso di accertamento: gli appellanti rimarcano che nel caso di specie all'avviso di accertamento non era stata neanche allegata la denuncia penale, elemento ritenuto indispensabile per consentire al contribuente di valutare la correttezza dell'operato erariale in relazione al raddoppio dei termini; oltre al fatto che sarebbero stati raccolti dall'Ufficio elementi istruttori inutilizzabili in quanto acquisiti in violazione di norme processualpenalistiche (stante l'omessa nomina di un difensore penale durante le acquisizioni probatorie);

3) erronea valutazione del criterio di ripartizione dell'onere probatorio: a dire degli appellanti i giudici di prima cure hanno omesso di cogliere che non è compito del contribuente svolgere nei confronti delle proprie controparti negoziali attività investigativa e, soprattutto, che è onere dell'Agenzia dimostrare in primis il coinvolgimento o la consapevolezza del contribuente nella frode altrui, gravando solo in seconda battuta sul contribuente l'onere probatorio di dare prova contraria; nel caso di specie la CTP di Bergamo avrebbe peraltro omesso del tutto di chiarire quale avrebbe dovuto essere il comportamento doveroso che il contribuente avrebbe dovuto tenere per rendersi conto della frode altrui, specie alla luce del fatto che la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali e il mancato versamento dell'IVA da parte del fatturante, elementi certamente rilevanti, sono venuti in essere dopo la conclusione del rapporto con Bena e che il cantiere in cui operava Garedil, per le sue rilevanti dimensioni, era oggetto di controlli costanti e puntuali sia da parte del General Contractor sia da parte delle pubbliche autorità;

4) omessa pronuncia in merito alla contestata debenza delle sanzioni: gli appellanti, preso atto della mancata pronuncia sul punto da parte della CTP di Bergamo, insistono nel rilevare che l'Agenzia avrebbe conteggiato in maniera errata l'ammontare delle sanzioni, avendo sommato sia la sanzione per infedele dichiarazione che per indebita detrazione, senza considerare, invece, che nella prima fattispecie è certamente ricompresa anche la seconda.

Si è costituita in fase di gravame l'Agenzia delle Entrate, svolgendo proprie controdeduzioni. Quanto al primo motivo di appello (decadenza dalla potestà impositiva), l'Ufficio si richiama ai principi affermati dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 247/2011 (con la quale, com'è noto, sono stati dichiarati costituzionalmente legittimi gli artt. 43 e 57 DPR n. 633/1072), evidenziando come nel caso di specie, alla luce del quadro istruttorio e probatorio confluito nell'originario pvc, erano emersi elementi concreti che fondatamente lasciavano configurare l'ipotesi di reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, a nulla rilevando – come anche rimarcato dalla Consulta – che le indagini penali abbiano successivamente condotto all'archiviazione, stante, peraltro, la piena

autonomia dei due profili, quello penale e quello tributario. Quanto al secondo motivo di appello (carenza di motivazione dell'atto impositivo), l'Ufficio ribadisce che è del tutto irrilevante la mancata allegazione all'avviso della denuncia penale, essendo quest'ultima espressamente richiamata nel corpo dell'atto, oltre ad essere perfettamente nota alla contribuente; quanto, invece, alla asserita inutilizzabilità di elementi istruttori per violazione delle norme processualpenalistiche, l'Ufficio rileva che, al di là di ogni ulteriore considerazione circa l'infondatezza della doglianza, in sede tributaria la giurisprudenza da tempo afferma che anche l'acquisizione irrituale di prove non preclude la loro utilizzabilità, essendo decisivo solo ed unicamente il profilo della attendibilità delle prove stesse. Quanto alla questione relativa alla ripartizione dell'onere probatorio, l'Agenzia sottolinea che numerose e gravi sono le evidenze emerse in sede di istruttoria che hanno fornito un quadro probatorio univoco a sostegno della pretesa erariale, tale da spostare sul contribuente l'onere della prova contraria, ed in particolare: Bena Costruzioni ha ricevuto nell'anno 2006 13 fatture emesse da Garedil per il rilevante importo di € 1.229.651,00 per lavori appaltati ad una ditta, che, non disponendo di manodopera sufficiente (avendo 3 soli dipendenti), si era avvalsa in subappalto di altre ditte terze, senza che, tuttavia, vi fosse alcuna possibilità di risalire agli importi effettivamente dovuti o subappaltati a queste ultime; Garedil non aveva mai presentato alcuna dichiarazione dall'anno 2006; aveva avuto una vita brevissima, in quanto, costituita il 9.1.2006, ha cessato la propria attività il 17.2.2007, senza alcuna reale sede operativa; nel tempo di appena un anno ha cambiato due amministratori, di cui il primo (tale Moraschi), con una storia imprenditoriale e fiscale quantomeno sospetta, non avendo mai presentato dichiarazioni dei redditi (dagli anni '90) pur avendo ricoperto la carica di rappresentante di diverse società di capitali, e il secondo, (tale Hermi Mohammed Ben Allala), durato in carica appena un mese; la Garedil ha ripetutamente trasferito la propria sede legale, da ultimo presso lo studio professionale della dott.ssa Pusterla, notoriamente coinvolta, anche a livello personale, in una serie di frodi fiscali per emissione/utilizzo di fatture per operazioni inesistenti; la Garedil nel 2006, pur con 3 soli dipendenti, ha effettuato lavori per oltre 1 milione di euro in favore di Bena Costruzioni, emettendo ulteriori fatture nei confronti di diversi altri soggetti per oltre 18 milioni di euro; a differenza di tutti gli altri fornitori (pagati con ri.ba o bonifici), Garedil riceveva i pagamenti con assegni bancari; anche le subappaltatrici scelte da Garedil avevano vita breve con poche maestranze, con irregolarità contributive e scritture contabili nelle quali Garedil non risultava neanche tra i clienti. L'insieme di tutti i predetti elementi e la loro complessiva anomalia non poteva sfuggire ad un operatore di rinomata esperienza nel settore edilizio, quale Bena Costruzioni, avvalorando la tesi che Garedil sia stata costituita al mero fine di svolgere funzione di filtro (cd. cartiera) per operazioni soggettivamente inesistenti. A fronte di tali evidenze non sussiste alcun diritto del contribuente alla detrazione fiscale dell'IVA senza dare adeguata prova contraria. Quanto, infine, all'applicazione delle sanzioni, l'Ufficio nega vi sia una duplicazione al riguardo, essendo state applicate le sanzioni previste per l'illegittima detrazione di imposta e dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta, fattispecie (ex artt. 6, co. 6, e 5, co. 4, D.Lgs. n. 471/1997) diverse rispetto a quella della

dichiarazione infedele o fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti.

All'udienza del 14 aprile 2016 le parti hanno precisato le conclusioni riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti; il Collegio, terminata la camera di consiglio, ha deciso la vertenza come in dispositivo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 35 D.Lgs. n. 546/1992.

§

L'appello è infondato e va respinto.

In merito alla prima questione riproposta al vaglio dei giudici di gravame, correlata alla eccepita decadenza dell'Ufficio dal proprio potere accertativo, si osserva quanto segue.

La valutazione che questa CTR di Milano deve effettuare ha evidentemente come riferimento normativo quello di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 nel testo anteriore alla più recente riforma di cui alla Legge di Stabilità per l'anno 2016 (L. n. 208/2015), novella entrata in vigore in data 1.1.2016.

L'art. 43 cit. ante novella 2015, nell'interpretazione giurisprudenziale consolidata, prevedeva, quale unica condizione per il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale, la configurabilità di uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000 e la conseguente sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo fosse sorto, dal suo effettivo adempimento da parte dei soggetti a ciò tenuti ed infine anche indipendentemente dagli eventuali esiti in sede penale della denuncia in ipotesi presentata.

La lettura della norma in esame nei termini appena indicati ha ricevuto anche l'autorevole avallo della Corte Costituzionale con la pronuncia n. 247/2011, sentenza nella cui motivazione si legge che " il censurato terzo comma dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (<<In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 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 ... ">>) prevede, quale unica condizione per il raddoppio dei termini, la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento. A maggior ragione, la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato. Del resto quest'ultima interpretazione - come riconosciuto dalla stessa parte privata - contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto <<doppio binario>> tra giudizio penale e procedimento e processo tributari, evidenziato dall'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000. ... Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento. ... Per contrastare possibili abusi degli uffici tributari sono invece sufficienti, come sarà meglio precisato al punto 5.3., da un lato, la previsione dell'obbligo dei pubblici ufficiali - e, quindi, anche dei verificatori fiscali - di inoltrare senza ritardo la denuncia penale (obbligo sanzionato dall'art. 361 del codice penale) e, dall'altro, la controllabilità giudiziale circa la sussistenza dei precisi ed obiettivi presupposti richiesti dalla legge e dalla giurisprudenza perché sorga detto obbligo. ... Quanto all'asserita arbitrarietà, infatti, il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari,

ma opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 cod. proc. pen. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale. Per costante giurisprudenza della Corte di cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita (ex plurimis, sentenze della Cassazione penale n. 27508 del 2009; n. 26081 e n. 15400 del 2008; n. 1244 del 1985; n. 6876 del 1980; n. 14195 del 1978). Va, inoltre, sottolineato al riguardo che il pubblico ufficiale - allorché abbia acquisito la notizia criminis nell'esercizio od a causa delle sue funzioni - non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 cod. pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia. Quanto all'asserita incontrollabilità dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, va obiettato che - contrariamente a quanto affermato dal rimettente - il sistema processuale tributario consente, invece, il controllo giudiziario della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà 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. È opportuno precisare che: a) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare detti presupposti è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal censurato terzo comma dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972; b) il correlativo tema di prova - e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario - è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato; c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate questioni.”).

Nella vicenda in esame ricorrono tutti i presupposti necessari e sufficienti per l'applicazione dell'art. 43, 3° comma, D.P.R. n. 600/1973 cit.: il quadro istruttorio e probatorio confluito nel pvc era, infatti, connotato da tutta una serie di elementi concreti, analiticamente descritti e riassunti alle pagg. 7-9 dello stesso pvc allegato in atti, elementi che hanno ragionevolmente indotto l'Amministrazione finanziaria a ritenere che “che le fatture ricevute dalla ... Garedil s.r.l. nell'anno 2006, che la società Impresa Edile Bena Giovanni & Pietro s.n.c. ha contabilizzato in acquisto per l'imponibile complessivo di € 1.229.651,16, [fossero] da considerarsi fatture per operazioni inesistenti, così come definite dall'art. 1, lett. a) D.Lgs. n. 74/2000, almeno sotto l'aspetto soggettivo” (così, testualmente, a pag. 10 del pvc in esame, 1° cpv).

L'insieme degli elementi probatori raccolti in sede di accertamento, come descritti nelle pagg. 7-9 del pvc cit., appaiono obiettivamente idonei, sulla base di una valutazione ora per allora (la c.d. prognosi postuma

menzionata nella richiamata sentenza della Consulta), a configurare l'ipotesi di reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, quadro probatorio che, lungi dal configurare un generico sospetto di attività illecita, era sin da allora tale da giustificare, ed anzi imporre, la presentazione della relativa denuncia penale alle autorità competenti, adempimento che, infatti, è stato concretamente effettuato dagli accertatori.

A nulla rileva, al riguardo, che il procedimento penale si sia poi concluso con una archiviazione: tale esito, infatti, non solo non incide minimamente sul raddoppio dei termini di cui all'art. 43 DPR n. 600/1973, in quanto circostanza che la norma non prende in alcun modo in considerazione ai fini dell'applicazione del termine "lungo" per l'accertamento tributario; ma neanche influisce in modo determinante nella valutazione della sussistenza effettiva dell'illecito tributario, stante la notoria autonomia ed indipendenza tra il sistema penale e quello tributario, disciplinati da regole diverse sia con riferimento agli aspetti probatori (che nel contesto tributario sono meno rigorosi) che con riferimento agli elementi soggettivi propri dell'illecito (potendo in sede tributaria avere rilievo decisivo anche profili di colpa inidonei a fondare una responsabilità penale).

Il primo motivo di gravame è, dunque, infondato.

Parimenti infondato è anche il secondo motivo di doglianza prospettato dalla parte appellante. Al riguardo, è appena il caso di evidenziare, infatti, che, quanto all'omessa allegazione all'avviso di accertamento della denuncia penale, si tratta di circostanza del tutto irrilevante, considerato che la denuncia presentata alle autorità competenti, oltre ad essere ben nota ai contribuenti, risulta puntualmente richiamata nell'avviso di accertamento a loro notificato; quanto, invece, alla dedotta inutilizzabilità degli elementi probatori raccolti in sede di accertamento per presunta violazione di norme processualpenalistiche, va richiamato, in senso contrario alla tesi sostenuta dagli appellanti, il noto e consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui, ove anche vi sia stata l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale, ciò non comporta in ogni caso la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, potendo gli organi di controllo utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salva la sola decisiva verifica della loro attendibilità (in questo senso, tra tante, Cass. n. 8344/2001).

Venendo, quindi, al terzo motivo di gravame, attinente più propriamente al merito della questione controversa, si osserva quanto segue.

La ripresa erariale dell'Ufficio si fonda sulla ritenuta ricorrenza, nella specie, di operazioni "soggettivamente" inesistenti, ovvero operazioni che, per quanto concerne specificamente l'IVA, si inseriscono nell'ambito di una frode all'erario, della quale Bena, secondo l'Amministrazione finanziaria, era consapevole o avrebbe dovuto esserlo.

Ebbene, sia la Corte di Giustizia Europea che la Corte di Cassazione hanno più volte affermato che il beneficio della detrazione dell'IVA non è accordabile, sia per il diritto comunitario che per il diritto interno che ad esso si uniforma, qualora sia dimostrato – secondo la disciplina dell'onere della prova che si passa ad esporre – che lo stesso beneficio è invocato dal contribuente fraudolentemente o abusivamente.

Secondo la Corte Europea, invero, il diritto alla detrazione, previsto dagli artt. 167 e ss. della direttiva 2006/112, e costituente parte integrante del meccanismo di traslazione dell'imposta proprio dell'IVA in ambito

comunitario, può essere negato solo quando risulti dimostrato da parte dell'amministrazione finanziaria, "alla luce di elementi oggettivi", che il soggetto passivo al quale siano stati forniti i beni o i servizi, 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 un altro operatore a monte". È di tutta evidenza, infatti, che in tale evenienza il soggetto che intende fruire della detrazione deve essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, come "partecipante a tale evasione", laddove di certo non lo sarebbe colui che ignorasse - senza sua colpa - che il fornitore effettivo della merce o dei servizi ricevuti non era il fatturante, ma un altro soggetto. Ma è chiaro che l'onere di provare tale circostanza liberatoria - a fronte degli elementi dimostrativi forniti dall'amministrazione - non può che essere a carico del contribuente (v. C. Giust. CE, 6.7.06, C- 439/04, C. Giust. CE, 21.2.06, C - 255/02, C. Giust. CE, 21.6.12, C - 80/11).

In piena sintonia con il menzionato indirizzo della giurisprudenza comunitaria si attesta anche la giurisprudenza nazionale di legittimità, secondo cui è pacifico che il soggetto su cui grava l'onere della dimostrazione dell'assunto delle operazioni inesistenti è l'Amministrazione finanziaria, residuando in capo al contribuente l'onere di dare prova contraria, ovvero di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, a norma dell'art. 2697, comma 2, cod. civ. (in questo senso, cfr. Cass. n. 9108/2012).

La Cassazione ha peraltro chiarito che la prova che incombe sull'Amministrazione può essere fornita anche mediante presunzioni, come espressamente previsto, proprio in tema di iva, dall'art. 54, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, i giudici di legittimità hanno ripetutamente affermato che "Spetta all'amministrazione finanziaria, la quale contesti il diritto del contribuente a portare in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio (cd. operazioni soggettivamente inesistenti), provare che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente abbia, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. La relativa prova può essere fornita anche attraverso presunzioni semplici, dimostrando che, al momento in cui pagò l'imposta che successivamente intese portare in detrazione, il contribuente disponeva di elementi tali da porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto" (così Cass. n. 23560/2012; conf. Cass. n. 25775/2014; Cass. n. 25778/2014).

Ciò posto in diritto, nella fattispecie concreta in esame deve ritenersi ampiamente assolto l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria, cui non è seguita, al contrario, alcuna idonea dimostrazione di prova contraria da parte degli odierni appellanti, risultando, in definitiva, corretta la decisione assunta sul punto dal collegio di prime cure.

Assai significative, al riguardo, sono alcune circostanze obiettive incontroverse in giudizio, ovvero il fatto che Bena nel 2006 abbia affidato lavori per oltre 1 milione di euro ad una ditta – la Garedil, appunto – che non solo non aveva alcuna esperienza pregressa nel settore, essendo stata costituita solo nel gennaio dello stesso anno; ma che non aveva neanche una sede operativa, con una sede legale ripetutamente cambiata in tempi

brevissimi (quali sono stati quelli della vita stessa della Garedil, definitivamente cessata nel febbraio 2007) e da ultimo fissata presso uno studio professionale notoriamente coinvolto in un vasto contesto di illegalità; con un legale rappresentante anch'egli dalla storia imprenditoriale e fiscale oltremodo sospetta, in quanto sconosciuto all'erario sin dagli anni '90; e, da ultimo, con appena 3 dipendenti, ovvero con risorse del tutto inidonee a sostenere l'entità e la complessità dei lavori a lei affidati da Bena, tanto da dover fare ricorso al subappalto dei lavori stessi, nella specie affidati da Garedil a ditte terze anch'esse dalla vita assai breve e comunque del tutto prive di reale pregressa esperienza nel settore, oltre che con una contabilità tutt'altro che adamantina.

Tali circostanze, obiettivamente anomale, non potevano e non dovevano sfuggire al vaglio di un operatore di rinomata esperienza nel settore edilizio, quale la stessa Bena si qualifica, circostanze che con l'ordinaria diligenza avrebbero indotto un qualsiasi operatore qualificato mediamente accorto a dubitare fondatamente della effettività delle fatturazioni di Garedil, intuendone chiaramente il carattere fraudolento.

A fronte di tali evidenze, che costituiscono prova presuntiva ma piena dell'assunto dell'Ufficio, alcuna dimostrazione concreta della propria buona fede è stata offerta, quale prova contraria, dall'odierna parte appellante, la quale si è limitata ad affermare, del tutto apoditticamente, di aver "fatto tutto quanto poteva per controllare la regolarità delle proprie controparti" (cfr. pag. 43 dell'atto di appello) e di aver riposto affidamento sul fatto, invero del tutto irrilevante ai fini che qui interessano, di operare "in un contesto fortemente controllato, ove il general contractor (Interpart s.r.l.) sovrintendeva, con propria – terza - direzione generale lavori, direttamente ad ogni singola fase della lavorazione, all'interno del quale operavano maestranze fortemente sindacalizzate e comunque sottoposte al costante controllo di organi pubblici" (cfr. pag. 44 dell'atto appello cit.).

Venendo, infine, all'ultimo motivo di gravame, ovvero quello attinente alla contestata correttezza delle sanzioni applicate, è appena il caso di segnalare, anche questa volta in senso contrario all'assunto degli appellanti, che le sanzioni applicate dall'Ufficio risultano effettivamente corrispondenti a quelle previste dalla legge per le due distinte violazioni accertate, ovvero per l'illegittima detrazione di IVA e per la dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta, senza alcuna duplicazione illegittima.

L'appello in esame va, in definitiva, respinto in toto.

Le spese di grado, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza e sono pertanto poste integralmente a carico di parte appellante.

Stante il rigetto dell'appello, si ritiene in questa sede necessario dare atto della sussistenza dei presupposti di cui all'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115/2002, come mod. dall'art. 1, comma 17, L. 228/2012.

Com'è noto, l'articolo 1, comma 17, L. 24 dicembre 2012 n. 228 ha aggiunto all'articolo 13 del d.p.r. 30 maggio 2002 n. 115 (TU spese di giustizia) il seguente comma 1-quater: "Quando l'impugnazione anche incidentale respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o imprescindibile, la parte che la propone è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui

al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso”.

La collocazione della norma in esame nel comma 1, che riguarda il processo civile, ha indotto taluni a dubitare della sua estensione del principio al processo tributario, i cui importi del contributo unificato sono stabiliti dal successivo comma 6-quater.

Invero, non sembra che vi siano convincenti ragioni per ritenere la previsione della contribuzione aggiuntiva applicabile al solo processo civile.

La ratio deflattiva della norma, che intende scoraggiare impugnazioni avventate o dilatorie, non può non attagliarsi anche al processo tributario, che, peraltro, a far data dalla riforma legislativa del 2011 (che ha innovato l'art. 9 del TU spese di giustizia), è stato equiparato al processo civile anche sotto il profilo dell'assoggettamento al pagamento del contributo unificato.

Una diversità di disciplina tra le due giurisdizioni, che peraltro rientrano comunque entrambe nella giurisdizione latamente “ordinaria”, unitariamente sottoposta al vaglio di legittimità della Suprema Corte, sarebbe evidentemente priva di ragionevolezza, specie in mancanza di una espressa disposizione che disponga in tal senso.

Del resto, ad ulteriore conferma della soluzione interpretativa qui prospettata va anche richiamato il fatto che il raddoppio del contributo unificato viene pacificamente ritenuto applicabile ai ricorsi in Cassazione (cfr., in questo senso, Cass. n. 19432/2015), sicchè, diversamente opinando, si finirebbe per escludere la contribuzione aggiuntiva in sede tributaria solo (ed ancor più irragionevolmente) per la (mera) seconda fase di merito.

È ben vero, peraltro, che art. 261 TU spese di giustizia statuisce espressamente che “Al ricorso per cassazione e al relativo processo si applica la disciplina prevista dal presente testo unico per il processo civile”; è anche vero, però, che il richiamo espresso al (solo) processo di legittimità contenuto in tale disposizione non può costituire argomento per escludere l'applicazione delle previsioni sul contributo unificato di cui all'art. 13 TUSG in sede di impugnazione delle pronunce dei giudici tributari di primo grado (come pure è stato sostenuto in recenti pronunce di questa CTR), e ciò in quanto l'art. 261 cit. è norma ben anteriore all'intervento legislativo del 2011, che, come detto, ha del tutto equiparato il processo tributario al processo civile sotto il profilo dell'assoggettamento al contributo unificato, prevedendo una disciplina sostanzialmente comune, dettagliata negli artt. 9 e segg. dello stesso TUSG.

p.q.m.

- rigetta l'appello;

- condanna parte appellante a rifondere a controparte le spese di grado, che liquida in complessive € 1.500,00 per compensi, oltre spese forfetarie, tributi e contributi come per legge.

Si dà atto che sussistono i presupposti di cui all'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115/2002, come mod. dall'art. 1, comma 17, L. 228/2012.

Così deciso in Milano nella camera di consiglio della VI Sezione della Commissione Tributaria Regionale in data 14 aprile 2016.

Il Consigliere Estensore  
dott.ssa Sonia Porreca

Il Presidente  
dott. Sergio Silocchi