

Documento firmato digitalmente
Il Presidente e Relatore
MASSIMILIANO BALLORIANI



Sentenza n. 1203/2024
Depositata il 23/12/2024
Il Segretario
MANUELA SAMMARCO

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Sezione 2, riunita in udienza il 20/11/2024 alle ore 14:00 con la seguente composizione collegiale:

BALLORIANI MASSIMILIANO, Presidente e Relatore
BASCUCCI SANTE, Giudice
PUCCI MARIA CRISTINA, Giudice

in data 20/11/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1215/2018 depositato il 06/11/2018

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Dott. Gabriele Abrugiato C/o Studio Avv. A. Pardi - BRGGRL68S13G479N
Avv. Arturo Pardi - PRDRTR56C06D969J

ed elettivamente domiciliato presso gabrieleabrugiato@legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale [REDACTED]

elettivamente domiciliato presso [REDACTED]

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 228/2018 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale PESARO sez. 1 e pubblicata il 27/03/2018

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQ9015T00381/2017 CONTR. SOLIDAR. 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQ9015T00381/2017 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQ9015T00381/2017 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQ9015T00381/2017 IRPEF-ALTRO 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQ9015T00381/2017 IRAP 2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il 2 novembre 2016 i militari della Guardia di Finanza, su autorizzazione della Procura della Repubblica di Pesaro, hanno effettuato un accesso presso il domicilio fiscale dell'odierno appellante [redacted] (coincidente con l'abitazione in cui viveva il proprio nucleo familiare), esercente attività di autotrasporto di merci conto terzi, al fine di acquisire documentazione connessa alla verifica fiscale ai fini I.I.D.D., I.V.A. e I.R.A.P. per il periodo d'imposta 2011-2013.

In tale occasione è stata rinvenuta e acquisita anche documentazione riguardante la società [redacted], previa notifica al rappresentante legale della medesima [redacted].

A seguito del PVC redatto dai militari e delle memorie presentate dall'odierno contribuente, l'Agenzia dell'Entrate ha emesso l'avviso di accertamento per l'anno 2011 per maggior Iva, Irap e Irpef.

L'Ufficio, in particolare, ha recuperato a tassazione:

a) euro 342.292,16 (per sottofatturazione), per omessa contabilità dei ricavi, in quanto non fatturati dalla ditta individuale [redacted] che a sua volta ha fatturato maggior somma per l'esecuzione di commesse a favore della [redacted] (cioè, sul presupposto che la [redacted] di cui il ricorrente era stato socio e rappresentante legale, non avesse i mezzi per eseguire direttamente le commesse stesse verso [redacted] e si fosse dunque avvalsa della ditta [redacted] che provvedeva a fatturare alla [redacted] solo importi corrispondenti ai costi di esercizio).

Più in particolare, come si evince dal PVC della Guardia di Finanza, è stata valorizzata la circostanza che la ditta individuale [redacted] eseguiva precedentemente in proprio dei servizi di trasporto in favore di [redacted] ma dal 1.10.2010, con due contratti coevi (uno tra la [redacted] e uno tra quest'ultima e la ditta [redacted]), stipulati quando il [redacted] era ancora amministratore della [redacted] è stata fittiziamente interposta la [redacted] nel rapporto di fatto continuato [redacted] la ditta [redacted]. È stata valorizzata anche la circostanza che la [redacted] non aveva mezzi sufficienti (almeno fino al 2013 quando gli sono stati trasferiti proprio dalla ditta [redacted] poi cessata) e dunque di fatto non eseguiva alcuna attività salvo "ricaricare" con maggiori importi le fatture ricevute da [redacted] (in modo generico e in tempi non coincidenti con le prestazioni, a dimostrazione di una mera contabilità interna tra loro, cioè non corrispondente a un reale rapporto tra due distinti soggetti economici impegnati in effettive attività imprenditoriali autonome) alla [redacted]. Sulla base di ciò, gli accertatori hanno ritenuto che la ditta [redacted] avesse sottofatturato [redacted] che poi si limitava a "ricaricare" gli importi nelle fatture a sua volta emesse nei confronti [redacted]. Dunque quanto ripreso a tassazione si riferisce in realtà a una presunta sottofatturazione, realizzata tramite interposizione fittizia di RC, con conseguente recupero di maggiori imposte su quanto non fatturato. Quanto sopra, sempre secondo gli accertatori, troverebbe conferma nel fatto che i ricavi della [redacted] a fronte delle più o meno coincidenti attività svolte, subivano un considerevole decremento nel 2011 e 2012 (anni della contestata interposizione fittizia [redacted] rispetto al 2010 (anno in cui [redacted] operava direttamente le commesse a favore di [redacted]). Il danno per l'erario consisterebbe anche nel fatto che (come si evince sempre dal PVC) con tale interposizione [redacted] ha potuto ricevere fatturazione, e dunque detrarre l'Iva a essa relativa, anche per le attività compiute dal personale di [redacted] DI (che se avesse eseguito la prestazione direttamente non avrebbe potuto detrarre l'iva relativa ai costi di tali prestazioni).

b) euro 75.000 (dichiarazione infedele), relativi a fattura contabilizzata come "da ricevere [redacted] ma mai prodotta e documentata, pur essendo stata appunto contabilizzata come costi, tuttavia non rinvenuta dagli accertatori fino alla cessazione della ditta nel 2013;

Tali importi nell'avviso di accertamento sono stati dunque sommati per determinare il maggior reddito d'impresa ai fini delle IIDD e IRAP, ed è stato effettuato il calcolo dell'iva dovuta e non corrisposta, oltre sanzioni.

conseguente non riconoscimento della detrazione di euro 40.450,64 ai fini Iva). A seguito di presentazione, pur tardiva, di ulteriore documentazione, l'Ufficio ha poi ridotto, in autotutela, tale ultima somma in euro 122.853, con conseguente recupero ai fini Iva della minor somma di euro 25.872,89.

Tali importi nell'avviso di accertamento sono stati dunque sommati per determinare il maggior reddito d'impresa ai fini delle IIDD e IRAP, ed è stato effettuato il calcolo dell'Iva dovuta e non corrisposta, oltre sanzioni.

La Corte di primo grado di Pesaro ha respinto il ricorso del contribuente, rilevando che: - la ristretta base sociale della [redacted] di cui egli è stato anche amm/re, la insufficienza dei mezzi di quest'ultima e la non economicità dell'assunzione da parte della stessa di commesse per poi girarne in gran parte gli incarichi alla ditta individuale, rileverebbero un fine elusivo; - la documentazione prodotta dal contribuente non supererebbe i rilievi dell'Ufficio; - la questione della titolarità dell'abitazione in cui è avvenuto l'accesso non sarebbe stata proposta con ricorso notificato ma con semplice memoria e comunque sarebbe infondata perché la Procura avrebbe autorizzato l'accesso presso quell'abitazione, a prescindere dalla titolarità del diritto di proprietà, e inoltre nel diritto tributario sarebbero utilizzabili anche le prove non ritualmente acquisite; - la pendenza del procedimento penale non impedirebbe al giudice tributario di decidere la questione attesa l'autonomia tra i due giudizi.

Il contribuente appellante ha dedotto quanto segue avverso tale sentenza: - non vi era alcun subappalto tra la [redacted] e la ditta individuale ma solo un incarico per una parte dei servizi e dunque nessuna interposizione nelle prestazioni; - egli ha favorito l'assunzione da parte di [redacted] delle commesse verso [redacted] proprio perché aveva intenzione di avviarsi alla chiusura della medesima ditta individuale (infatti poi cessata nel 2013, alienando l'intera flotta di mezzi di trasporto proprio alla [redacted]), - i ridotti ricarichi nelle fatturazioni di [redacted] trasporti verso [redacted] rispetto a quanto fatturato dalla ditta individuale verso [redacted] si giustifica con il rilievo di quest'ultima nel mercato di riferimento; - le spese per il carburante sono state dedotte da [redacted] non dalla ditta individuale che peraltro pure avrebbe potuto dedurle; - quanto alle fatture contabilizzate come "da ricevere", in realtà dal PVC si evincerebbe che i militari della GdF avrebbero trovato una corrispondenza tra le contabilità della emittente e ricevente, e in ogni caso l'obbligo di fatturazione sorgerebbe solo con il pagamento, infine non vi è stato alcun danno per l'Erario perché se un soggetto le ha contabilizzate come costi un altro le ha contabilizzate come ricavi; - i motivi relativi all'accesso domiciliare non erano nuovi ma erano stati inseriti già nel ricorso introduttivo; - la Guardia di Finanza non poteva estendere l'acquisizione alla documentazione della RC Trasporti perché in quel momento era amministratrice la moglie dell'odierno appellante, peraltro in regime di separazione dei beni, e inoltre la sede della medesima [redacted] non era presso quell'abitazione dove si è svolto l'accesso ma presso altra sede (la moglie, poi, nonostante anche lei co-amministratrice, non sarebbe stata neanche avvisata di tali acquisizioni); in altre parole per estendere l'acquisizione documentale alla [redacted] era necessaria una ulteriore autorizzazione da parte della Procura della Repubblica; - le testimonianze dei dipendenti di [redacted] contrariamente a quanto ritenuto dalla Corte di primo grado, potevano quantomeno valere come prove presuntive nel processo tributario; - l'Ispettorato del Lavoro non ha riscontrato alcuna irregolarità nei rapporti tra [redacted] e la ditta individuale e ciò avvalorerebbe la tesi della parte contribuente, [redacted] non avesse a sua volta rifatturato [redacted] per operazioni soggettivamente inesistenti, la prima avrebbe dovuto ricevere delle sanzioni ma ciò non si è verificato; - l'iscrizione a ruolo straordinario non sarebbe legittima e proporzionale, mettendo in difficoltà la contribuente a fronte dell'assenza di un concreto pericolo per la riscossione.

L'Ufficio appellato ha controdedotto che: - da pagina 14 a pagina 19 dell'atto di appello il contribuente ha introdotto motivi nuovi sia contro la iscrizione a ruolo straordinario che contro la cartella di pagamento, che non sono atti impugnati in primo grado; - l'articolo 7 del d.lgs. 546 del 1992 non consente la prova testimoniale; - l'accesso domiciliare è avvenuto regolarmente ed è stata effettuata la notifica all'altro amministratore della società (diverso dalla moglie del contribuente); - il PVC non è un atto compiuto dalla Società ma dalla Guardia di Finanza sicché non può essere qualificato come atto di straordinaria

amministrazione che richiederebbe la partecipazione di entrambi gli amministratori della Società; - la Procura della Repubblica nell'autorizzazione non ha limitato gli atti acquisibili ma ha solo consentito l'accesso in quel domicilio; - l'interposizione fittizia contestata dall'Ufficio si riferisce solo agli anni 2011 e 2012; - formalmente il rapporto con [redacted] faceva capo a [redacted] ma sostanzialmente l'esecuzione avveniva integralmente da parte della ditta individuale di [redacted] così imputandone i costi sia all'una che all'altra, minimizzando il carico fiscale; - la interposizione fittizia non richiede la inesistenza del soggetto interposto; - anche prima della interposizione, il servizio verso [redacted] era svolto direttamente da [redacted] e pur dopo l'inserimento della [redacted] tra i due le modalità di esecuzione non sono per nulla mutate sotto il profilo sostanziale; la movimentazione del conto "fatture da ricevere" sarebbe avvenuta senza la ricezione di alcuna fattura.

Con memoria depositata il 15 novembre 2024, il contribuente ha chiesto l'applicazione dell'articolo 21 bis del d.lgs. 74 del 2000 (cd. legge sui reati tributari), introdotto dall'articolo 1 comma 1 lett. m) del d.lgs. 87 del 2024, secondo cui la sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, ove irrevocabile, fa stato di giudicato nel processo tributario vertente sugli stessi fatti, se pronunciata a seguito di dibattimento; e la sentenza può essere depositata anche in Cassazione e fino a 15 giorni prima della udienza.

A tal fine la parte contribuente ha allegato copia della sentenza di assoluzione del Tribunale di Pesaro divenuta irrevocabile il 1 aprile 2020.

Alla udienza del 20 novembre 2024 la causa è passata in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La sentenza di assoluzione depositata in atti si riferisce anche all'anno d'imposta oggetto del presente giudizio, e il [redacted] risulta assolto perché il fatto non sussiste, e l'Ufficio nulla ha eccepito sui termini del deposito della sentenza avvenuto il 13 novembre 2024.

Ricorrono dunque gli elementi per ritenere applicabile la disposizione invocata da parte contribuente (Cassazione sentenza 23570 del 2024: "Tale ius superveniens si applica anche ai casi (come quello per cui è causa) in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 87 del 2024, purché, alla data di entrata in vigore del D.Lgs., sia ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli sia stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule "di merito" previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso).").

In particolare, egli risulta assolto, per i fatti relativi all'anno d'imposta 2012, sia con riferimento all'articolo 8 del d.lgs. 74 del 2000 (E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) sia con riferimento all'articolo 4 del medesimo d.lgs. (Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti).

Il medesimo appare dunque essere stato assolto per fatti riguardanti tutte le contestazioni di cui ai precedenti punti a), b) e c), cioè sia per quanto riguarda la interposizione fittizia sia per quanto riguarda la

dichiarazione infedele.

Quanto alle contestazioni di cui ai punti b) e c), in particolare, dalla motivazione della sentenza penale, anche con un raffronto con il PVC e con l'avviso di accertamento, nonché con le controdeduzioni dell'Ufficio in appello, tutti generici sul punto, non si evincono elementi utili per accertare ictu oculi se alcune di tali contestazioni oggetto dell'avviso di accertamento in esame possano ritenersi sicuramente non ricomprese nel giudicato penale, che prima facie appare tuttavia di ampiezza tale da coprire, quantomeno con riferimento al titolo dei reati contestati, tutte le condotte in questione, tra loro connesse ed emerse a seguito dell'attività di accertamento della Guardia di Finanza (la falsa dichiarazione e la sottofatturazione).

Del resto anche la pronuncia della Corte di primo grado, qui appellata, si esprime nei seguenti termini: "ulteriore conferma del sistema evasivo adottato è data dalle "fatture da ricevere" che alla fine non sono mai giunte a destinazione....".

Peraltro, in base al principio di non contestazione, deve ritenersi che sarebbe stato onere dell'Ufficio esporre, non genericamente e assertivamente ma in dettaglio, gli eventuali limiti sostanziali del giudicato penale, invocato in proprio favore dalla parte contribuente; ciò anche per l'esigenza di una garantire una certa autonomia degli atti giudiziari delle parti, pur nei giudizi di merito, nel senso che non può gravare sul giudice l'onere di spingersi a svolgere complesse ricerche, di esito incerto, sul materiale documentale indistintamente depositato, al fine di sostituirsi nell'attività difensiva, elaborando in modo opinabile tesi e ipotesi contrarie, al posto delle parti stesse, a fronte di un giudicato che, come nel caso di specie, appare astrattamente coprire tutte le condotte oggetto di contestazione (si consideri che ai sensi dell'articolo 21 bis cit. comma 2 "La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.").

Le spese del doppio grado possono essere interamente compensate in ragione della pronuncia derivante dall'applicazione di una normativa sopravvenuta in corso di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado per le Marche, accoglie l'appello; compensa integralmente tra le parti le spese del doppio grado.

Così deciso in Ancona il 20 novembre 2024.

Il presidente e relatore

Massimiliano Balloriani