



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI BARI SEZ. STACCATA DI TARANTO

SEZIONE 29

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|---------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | BRUSCHI | AUGUSTO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | TURNONE | DOMENICO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | BLASI | FRANCESCO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° [redacted]/06 depositato il 20/09/2006
- avverso la sentenza n° 280/06/2005 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TARANTO contro: AGENZIA ENTRATE UFFICIO TARANTO 1

proposto dal ricorrente:

[redacted] 74020 LEPORANO TA

difeso da:

MONTANARO VITO
CORSO UMBERTO N.150 74100 TARANTO TA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° [redacted] IRPEF + ILOR 1997

SEZIONE

N° 29

REG.GENERALE

N° [redacted] 06

UDIENZA DEL

18/10/2011

ore 09:00

SENTENZA

N°

256

PRONUNCIATA IL:

18/10/11

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

29/11/11

Il Segretario



[REDACTED]
C/

AGENZIA ENTRATE UFFICIO LOCALE DI TARANTO1

FATTO

Avverso l'avviso di accertamento n. [REDACTED] emesso dall'Ufficio Imposte Dirette di Taranto, relativo a maggiore imponibile Irpef ed Ilor per l'anno 1997, il Sig. [REDACTED] difeso dal dott. V. Montanaro, con studio in Taranto al Corso Umberto, 150, con atto n. 1820/03 depositato in segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto in data 07.10.2003, produceva ricorso, chiedendone l'annullamento, per i seguenti motivi:

- 1. eccesso di potere per notevole protrarsi della verifica,
- 2. violazione dell'art. 63/633 e 33/600 sulle modalità di trasmissione della documentazione acquisita in sede di indagini penali,
- 3. errato utilizzo dei criteri di accertamento,
- 4. carenza di motivazione,
- 5. eccesso di potere da parte dei verificatori nell'acquisizione delle prove testimoniali,
- 6. irrilevanza delle dichiarazioni dei terzi,
- 7. mancanza di prova sull'asserita fatturazione per operazioni inesistenti.

Nel ricorso la difesa del contribuente, con varie argomentazioni, rilevava l'esistenza dell'effettività dei lavori eseguiti e descritti nelle fatture ritenute per operazioni inesistenti, nel corso del giudizio allegava la documentazione contabile inerente i registri, nonché analisi dei lavori relativi ad ogni fattura contestata.

Allegava, inoltre, documentazione tributaria varia, nonché sentenza emessa dalla 7^a Sez. della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto inerente il periodo di imposta 1994 e 1995, nei confronti del medesimo ricorrente.



L'Ufficio si costituiva contestando tutto quanto affermato da parte avversa, ribadiva la regolarità nelle procedure di verifica e di rettifica, confermava le conclusioni riportate nel PVC, che allegava, dal quale si desumeva che le fatture emesse dalla [REDACTED] e dalla [REDACTED] erano relative ad operazioni inesistenti.

Concludeva con la richiesta di rigetto del ricorso e della condanna alle spese.

La Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, con la sentenza n. 280/06/05, pronunciata il 29.06.2005 e depositata il 09.08.2005 rigettava il ricorso confermando la legittimità dell'avviso di accertamento.

Avverso tale sentenza, il contribuente, con atto depositato in segreteria di questa Commissione Tributaria Regionale in data 20.09.2006, rappresentato e difeso dal dott. V. Montanaro, con studio in Taranto al Corso Umberto, 150, propone appello eccependo quanto segue:

1. Violazione e falsa applicazione degli articoli 99, 101, 112, e 115 del codice di procedura civile e dell'art. 2697 del codice civile in quanto:
"...la COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE non solo ha posto illegittimamente a fondamento della propria decisione dati e circostanze mai sollevate dall'Ufficio, ma ha rielaborato e liberamente interpretato gli stessi dati, elevandoli per giunta ingiustificatamente a rango di prova ...";
2. Carezza di prova dacché *"spettava all'amministrazione finanziaria, pur essendo resistente, provare i fatti a fondamento della pretesa impositiva, limitando così l'oggetto della decisione, a quanto argomentato dall'Ufficio prima e dal contribuente poi ..."*;
3. Il riferimento all'aspetto finanziario sollevato dalla COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE che *"non si ritiene decisivo in quanto, a prescindere dalla non eccessiva rilevanza delle fatture contestate, non sono state eseguite indagini bancari, né in sede di PVC sono state rilevate irregolarità nella contabilità dell'odierno appellante .."*;
4. Profilo finanziario: ulteriori aspetti legati al fatto che: *"... i giudici di prime cure hanno evidenziato presunte ed ulteriori contraddizioni ..."*



laddove viene affermato che è massima di esperienza che le operazioni tra gli imprenditori avvengano attraverso i normali strumenti bancari ...";

5. Osservazioni sui dipendenti, in quanto "La Commissione, non l'Agenzia, giunge alla conclusione dalla descrizione dei lavori, che gli stessi sono stati effettuati da [REDACTED], per la complessità e l'alta specializzazione richiesta .. ;

6. Illegittima valenza delle dichiarazioni di terzo perché "... recepite senza il rispetto delle regole sulla prova e, particolarmente, senza il controllo e la direzione del giudice;

7. Giudicato esterno per essere stato annullato l'atto di rettifica Iva 1996 dalla 7^a sezione della stessa COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE con sentenza n. 99 del 07.01.2003, peraltro non opposta dall'Ufficio;

8. Erroneo riferimento ad atti non conosciuti: violazione dello Statuto del Contribuente;

9. Osservazioni sulla tenuta della contabilità;

10. Metodologie di accertamento.

Per concludere, riproponendo le eccezioni all'accertamento sollevate in prime cure, il contribuente chiede a questo Collegio, in totale riforma dell'appellata sentenza, l'annullamento dell'avviso di accertamento, con vittoria di spese, competenze ed onorari di giudizio, oltre accessori, da distrarsi a favore dell'anticipatario professionista.

In data 06.11.2006 e, successivamente, il 02.03.2007 si costituisce in giudizio l'Ufficio, controdeduce alle argomentazioni dell'appellante e conclude chiedendo

- la declaratoria di improcedibilità dell'appello per mancanza di sottoscrizione autografa del mandato da parte del contribuente interessato al gravame e di inammissibilità delle censure di parte appellante in quanto prive del requisito della specificità dei motivi ex art. 342 C.P.C. ed incardinanti mere apodittiche censure sull'operato della Guardia di Finanza, dell'Ufficio accertatore e del collegio di prime cure;



- la conferma della piena legittimità e validità dell'operato e della pretesa erariale con conseguente rigetto del ricorso, in quanto assolutamente infondato in fatto e diritto.
- Il tutto con condanna della controparte alla corresponsione delle spese del doppio grado di giudizio .

MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso che l'eccezione circa l'improcedibilità dell'appello non può essere accolta in quanto v'è in atti, già nel fascicolo di primo grado, sottoscrizione autografa del mandato da parte del contribuente interessato al gravame, il Collegio, affrontando poi l'invocata richiesta da parte dell'Ufficio di inammissibilità del gravame ex art. 342 C.P.C., fa rilevare che l'atto di appello soddisfa appieno i requisiti di specificità, atteso che le censure ivi esposte contrastano le argomentazioni ed il fondamento logico-giuridico della sentenza impugnata.

La conferma a quanto testé affermato si rileva dalla disamina dell'appello, ove, oltre alla riproposizione dei motivi esposti nel ricorso introduttivo, circostanza questa che non conduce anch'essa alla inammissibilità del gravame – vedi Cass. Ord. 16976/2011 -risulta contestato il dictum dei primi giudici con ulteriori e specifiche argomentazioni.

Superando tale aspetto preliminare e passando all'essenza del presente contendere, è d'uopo premettere che il meccanismo probatorio prevede che, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'indebito utilizzo di fatture, perché relative ad operazioni inesistenti e fornisca attendibili riscontri indiziari sull'inesistenza delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indebiti.

Scorrendo gli atti sottoposti al vaglio di questo collegio si rileva che nel caso di specie l'Ufficio pur contestualizzando la propria pretesa in un atto emesso ai sensi dell'art. 39, primo comma del DPR 600 (quindi più garantista per il



contribuente e dalla più marcata pregnanza probatoria) ha fondato, in maniera contraddittoria, la propria pretesa induttivamente, avvalendosi di meri indizi e di dichiarazioni di terzi, per i quali erano necessari, ai fini probatori, ulteriori riscontri, dotati dei noti requisiti di certezza, gravità e concordanza. (in tal senso vedi Cass. sent. 21983/2007 e n. 3326/2011 e Corte cost. sentenza n. 18/2000).

E che la rettifica sia stata induttiva è indubbio vista la conferma dello stesso Ufficio rilevabile a pagina 8 del suo atto di costituzione in appello.

Comunque in ordine all'aspetto probatorio, necessitano due considerazioni:

- la prima, peraltro documentata, è quella connessa alla circostanza sicuramente decisiva, che vede l'appellante impossibilitato a conoscere l'esatta valenza e consistenza delle dichiarazioni rese da terzi e consacrate in alcuni p.v. menzionati in atti ma mai prodotti integralmente dalla Gdf o dall'Ufficio.

E ciò malgrado l'esplicita richiesta formulata dall'appellante ai verbalizzanti della GdF, i quali, peraltro, come espressamente previsto nelle istruzioni operative edite dal comando generale – vedi circolare 1/2008 – erano tenuti all'allegazione di tali atti al p.v. di constatazione.

Tale omissione di per sé travolge la legittimità dell'avviso di accertamento e della conseguente pretesa, visto che in siffatta maniera si è concretizzata un'ingiustificata menomazione del diritto del contribuente a conoscere tutti gli eventi idonei ad influire sulla sua sfera giuridica e a conoscerli non isolatamente o casualmente, ma continuativamente lungo l'intera sequenza da cui è scandito l'iter amministrativo. Al riguardo si richiama il pensiero della Cassazione, così come espresso nella sentenza n. 21153 del 6/8/2008 e nella sentenza n. 14105 dell'11/6/2010.

Corollario all'illegittimità di tale modus operandi è il mancato rispetto del contraddittorio, inteso come diritto del contribuente a che vengano ascoltate le proprie ragioni prima dell'adozione di un atto di accertamento. Circa tale diritto è appena il caso di far rilevare che, oltre all'ambito nazionale (si veda Cass. Sent. 1825/2010) è stato riconosciuto perfino a livello europeo come



fondamentale anche nella sua dimensione procedimentale, (v. per tutte la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 18 dicembre 2008, causa c-349/07).

- la seconda considerazione emergente anch'essa dagli atti sottoposti a questa Commissione è quella connessa ai riscontri che si appalesano carenti o insufficienti, malgrado i pregevoli tentativi all'uopo posti essere dalla Commissione Tributaria Provinciale e offerti nella sentenza di prime cure. Tanto viene precisato in quanto la Commissione Tributaria Provinciale ha adottato illegittimamente le facoltà previste dall'art. 7 del DLgs 546/1992, utilizzando indimostrati, opinabili e soggettivi criteri presuntivi, ulteriori sia rispetto al p.v. che dall'atto di accertamento.

Non si condivide il comportamento tenuto dalla Commissione Tributaria Provinciale per un duplice ordine di motivi:

1) Il Giudice di prime cure non poteva sostituirsi all'Ufficio, dovendo attenersi alla terzietà della sua funzione e quindi, pur potendo legittimamente valutare gli elementi adottati dall'Ufficio, non poteva aggiungere del proprio, proponendo improbabili, personalissime ed ingiustificate argomentazioni.

Illuminante a tale riguardo è la sentenza della Corte di Cassazione 25 maggio 2002, n. 7678, che tratta specificamente il tema dei poteri istruttori del giudice tributario e che testualmente recita: "*In tema di contenzioso tributario, l'esercizio del potere di acquisizione dei documenti necessari per la decisione, attribuito alle Commissioni tributarie dall'art. 7, comma 3, del D. Lgs. 31 dicembre 1942, n. 546, costituisce una facoltà discrezionale del giudice e non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti.....*"

2) Ma anche a voler riconoscere al giudice la possibilità di allargare il proprio campo di azione e quindi di intervenire con argomentazioni non rilevabili negli atti di causa, permane illegittima l'attività della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto, visto che non solo non è stata offerta la fonte del proprio convincimento, ma è stata omessa anche la motivazione



delle connesse considerazioni. Su tale aspetto si richiama il pensiero della Cassazione (Sent. 14.4.2000 n. 4891; 4.3.2000 n. 2446, 5.5.98 n. 4525) e da ultimo nella Sent. n. 1385 del 21 gennaio 2011 della Corte Cass., Sez. tributaria, ove viene ribadito che la motivazione (della sentenza) può dirsi carente solo quando il giudice ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, ovvero li indichi senza una adeguata disamina logico-giuridica.

E' quanto si rileva nella sentenza appellata ove il giudice ha inteso avallare la fittizietà sulla base delle discordanze temporali fra le operazioni economiche intercorse fra la [REDACTED] e l'appellante e la corrispondente fatturazione di quest'ultima nei confronti dei propri clienti.

Al contrario questo Giudice è dell'avviso che nei normali rapporti commerciali – a seguito di pagamento in acconto o limitatamente alla parte di prestazione conclusa anche se ancora non completata - è ben possibile che la fattura possa precedere l'ultimazione della prestazione o la cessione del bene. Come pure è ugualmente possibile che, per vari motivi, quali i contrasti fra le parti o il sopravvenire di cause non previste, opere possano durare oltre i termini originariamente stabiliti anche se nel frattempo possano essere avvenuti pagamenti in acconto. Sotto l'aspetto finanziario resta poi inspiegabile la mancata presa in considerazione delle ricevute di pagamento, peraltro allegate nel gravame dall'appellante e ritenute dalla Commissione Tributaria Provinciale mai versate.

Si segnala infine la stranezza degli altri riferimenti operati dalla Commissione Tributaria Provinciale alla pagina 4 della sentenza secondo cui *"l'etica negli affari e solidarietà sociale costituiscono patrimonio di base consolidate sul quale un imprenditore deve improntare il suo faticoso operare"* o quello relativo al mancato rispetto di ottimali criteri di scelta di fornitori e clienti.

Tali riferimenti, ampiamente opinabili per natura, riguardano aspetti border line potenzialmente applicabili solo laddove ad esempio uno standard di ragionevolezza, come ad esempio la discrezionalità imprenditoriale,



assuma connotati ingiustificatamente antieconomici; aspetti questi, peraltro mai sollevati dall'Ufficio nella realtà aziendale dell'appellante. Al contrario si rileva che la Commissione Tributaria Provinciale ha obliterato la libertà organizzativa dell'imprenditore non potendone adombrare la legittimità con semplici argomentazioni senza dimostrare l'esistenza di abusi di discrezionalità.

Altro aspetto degno di nota è quello con cui la Commissione Tributaria Provinciale ha inteso sostenere il proprio costrutto sulla fatturazione per operazioni inesistenti, per l'impossibilità del confronto con analogha documentazione della parte emittente *"mancando la simmetria con i dati degli altri operatori"*.

Orbene il giudice di prime cure per poter introdurre tale circostanza doveva fornire un quadro convincente sulla consapevolezza del destinatario di conoscere o di poter conoscere la sussistenza della frode da parte del cedente. In siffatta maniera è stato disatteso in modo palmare il principio, peraltro previsto dallo Statuto del contribuente, della necessità di tutelare la buona fede e l'affidamento del contribuente.

Di ausilio risultano al riguardo le varie prese di posizione adottate anche a livello comunitario ed in particolare le sentenze (Netto Supermarket, Teleos, Optigen, Axel Kittel) secondo cui il diritto di un soggetto passivo che deduce l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato se il medesimo soggetto passivo non sapeva o non poteva sapere dell'esistenza di un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata, inficiata da frode sull'imposta sul valore aggiunto.

Singolare infine si rivela l'assunto della Commissione Tributaria Provinciale laddove osserva che *"quando la verifica è condotta nei limiti previsti dalla legge, la parte controfirma il pvc finale, oltre a quelli giornalieri, non può in seguito dolersi della carenza di motivazione per non essere stato allegato l'atto dallo stesso controfirmato e dichiararsi non edotto."*

Non si condivide tale assunto atteso che la sottoscrizione del pvc ha solo lo scopo di far prendere atto al contribuente dell'attività svolta dai



verbalizzanti. In effetti il processo verbale di constatazione costituisce l'atto in cui vengono a trovare "cristallizzazione" sia le attività svolte (sinteticamente) che i risultati conseguiti (analiticamente) ad opera della polizia tributaria.

Nel merito

La Commissione Tributaria Provinciale a pagina 4 della sentenza asserisce che " *la documentazione allegata dalla difesa (copia dei registri, copia delle bolle ecc.) essendo redatta dalla stessa parte, non riveste quella pregnanza probatoria di tale consistenza da superare gli indizi sopra descritti, né può essere valutata come attendibile, mancando le simmetrie con i dati degli altri operatori, ugualmente obbligati alla tenuta e conservazione delle scritture contabili.*"

Anche tale affermazione della Commissione Tributaria Provinciale è palesemente errata risultando per quanto già detto inaccettabile il riferimento sic et simpliciter a inosservanze imputabili agli emittenti in mancanza della partecipazione dell'appellante all'eventuale disegno evasivo. Ugualmente inconferente è poi il riferimento alla valutazione di inattendibilità della contabilità dell'appellante, visto che tale fatto non è stato posto in discussione dallo stesso Ufficio in sede di accertamento e comunque altri, precisamente quelli previsti dal DPR 16/9/1996 n. 570, sono i requisiti previsti per affermare l'inattendibilità delle scritture contabili. Al contrario questo collegio è dell'avviso che sussiste il collegamento delle operazioni reali e tali riconosciute, effettuate dall'appellante con quelle ricevute, risultanti da fatture passive, ritenute fittizie. A tale conclusione è pervenuto:

- dai riferimenti oggettivi, rappresentati da beni individuabili, quali cristalli, marmi, espositori, cassonetti, rilevabili dal raffronto fra le fatture ricevute dai vari emittenti fra cui [REDACTED] e quelle successivamente emesse;
- le prestazioni eseguite da parte appellante regolarmente fatturate e tali riconosciute dalla Commissione Tributaria Provinciale non potevano essere effettuate senza l'esecuzione dei lavori indicati nelle fatture passive relative



a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti; anzi l'appellante nel proprio gravame ha fornito l'iter connesso alla acquisizione a monte e alla fatturazione a valle;

- per i lavori eseguiti nel capannone di proprietà l'appellante ha fornito perizia giurata di un geometra da cui si rilevano i lavori riportati nella fattura considerata emessa per operazioni inesistenti;

- a fronte delle predette fatturazioni documentalmente sono state fornite le bolle di accompagnamento, le ricevute dei pagamenti eseguiti nei confronti degli emittenti;

- l'appellante si è preoccupata di indicare per talune fatturazioni i nominativi del personale impegnato nei corrispondenti lavori

- non risultano eccezioni connesse alla tenuta della contabilità che non è stata mai dichiarata inattendibile; né peraltro l'Ufficio ha mai sollevato eccezioni a quanto riportato nel ricorso introduttivo.

Il giudicato esterno

La sez. 7 della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto relativamente all'anno 1996 con la sentenza n.99/2003, passata in giudicato, ha ritenuto illegittimo l'avviso di rettifica ai fini iva per la non conoscenza da parte della parte ricorrente, qui appellante, di altri atti e situazioni riguardanti terzi citati nel pv che l'Ufficio era tenuto a produrre in giudizio.

Secondo i precitati giudici *"La mancata produzione di tale atto, di per sé lesiva del diritto di difesa non ha peraltro consentito a questa Commissione Tributaria Provinciale di conoscere tutti gli aspetti della fattispecie in esame.....la mancata messa a conoscenza dei processi verbali in questine comporta nullità dell'accertamento"*.

E ancora."..... *l'atto impugnato non contiene una, sia pur larvata, indicazione dell'iter logico e degli elementi adottati dall'Ufficio nella ricostruzioni fattuali e nell'assunzione delle fonti probatorie utilizzate"*.

Così formulato e motivato il dictum della sentenza di cui innanzi sono stati riportati alcuni stralci, questo collegio ritiene, giusto quanto previsto dall'art.



2909 c.c., essersi formato il giudicato esterno per la comunanza di presupposti di fatto e di diritto, consistenti nel particolare nell'attività di verifica e nella produzioni di tutti i p.v. acquisiti nel corso della stessa (v. sentenza Cass. 22036/2006).

Alla luce delle argomentazioni di cui sopra e che assorbono ulteriori e qualsivoglia altre eccezioni, la Commissione, in riforma della sentenza di primo grado, accoglie l'appello principale del contribuente dichiarando l'illegittimità e la nullità nel merito dell'accertamento emesso.

Nella particolarità della natura della vicenda processuale, si ravvisano giusti motivi per la integrale compensazione tra le parti delle spese di giudizio.

PQM

in riforma della sentenza di primo grado, accoglie l'appello principale del contribuente dichiarando l'illegittimità e la nullità nel merito dell'accertamento emesso con compensazione delle spese del doppio grado di giudizio.

Così deciso in Taranto il 18.10.2011

Il Relatore


Il Presidente
