

CTR CAMPANIA
n. 6200 del 26 luglio 2021

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI CAMPANIA
SEZIONE 6

riunita con l'intervento dei Signori;

IANDOLO LUIGI Presidente

D'ISA CLAUDIO Relatore

ITRI PAOLO Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7796/2019

depositato il 26/11/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 2106/2019 Sez. 12 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di CASERTA

contro:

(...)

difeso da:

(...)

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE CASERTA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2014

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO 2014

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2014

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2015

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO 2015

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2015

1. Con la sentenza, indicata in epigrafe, la Commissione Tributaria Provinciale di Caserta ha parzialmente accolto, previa unificazione dei relativi procedimenti, i ricorsi presentati dalla (...) S.R.L. avverso gli avvisi di accertamento, emessi dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Caserta:

- n. (...), emesso per l'anno 2014, con il quale disconosceva la deduzione di una serie di costi, ritenendo che fossero rappresentati da fatture emesse in relazione ad operazioni oggettivamente inesistenti, accertando nei confronti della Società un maggior reddito imponibile pari ad euro 166.199,59, cui corrisponde una maggiore Ires di euro 45.704,00, una maggiore Iva di euro 36.564,00, un maggior valore della produzione netta di euro 166.199,00, cui corrisponde una maggiore Irap di euro 8.586,00, oltre sanzioni per euro 103.834,00, interessi per euro 9.705,41 e così per complessivi euro 204.393,41 (doc. 2);

- n. (...)/2018, emesso per l'anno 2015, con il quale disconosceva la deduzione di una serie di costi ritenendo che fossero rappresentati da fatture emesse in relazione ad operazioni oggettivamente inesistenti, accertando nei confronti della Società un maggior reddito imponibile pari ad euro 260.045,69, cui corrisponde una maggiore Ires di euro 71.512,00, una maggiore Iva di euro 57.210,00, un maggior valore della produzione netta di euro 260.045,69, cui corrisponde una maggiore Irap di euro 13.251,00, oltre sanzioni per euro 218.217,00, interessi per euro 10.197,77 e così per complessivi euro 370.387,77 (doc. 3).

Gli avvisi di accertamento impugnati traevano origine da un'attività di verifica condotta dalla Guardia di Finanza - Gruppo Operativo di Aversa nei confronti della società ricorrente per gli anni d'imposta dal 2013 al 2015, conclusasi in data 31 maggio 2017 con l'emaneazione di un processo verbale di

constatazione (c.d. "p.v.c."), con il quale veniva contestata la detraibilità dell'Iva e la deduzione dei costi rappresentati nelle fatture emesse da (...) S.r.l. Infatti, con separata attività di verifica, conclusasi nel dicembre del 2016 nei confronti della società (...) S.r.l. veniva contestato a quest'ultima di essere "un soggetto giuridico privo dei requisiti minimi per essere qualificata impresa commerciale" costituita al solo scopo di emettere e commercializzare fatture per operazioni inesistenti.

2. La CTP, superate le questioni relative alle censure degli atti impugnati riguardanti la nullità degli stessi per difetto di motivazione, per violazione del principio dell'onere della prova e violazione del contraddittorio endoprecedimentale, ha ritenuto fondato il motivo addotto dalla società contribuente relativo alle imposte sul reddito.

Sul punto, premesso che, come chiarito dall'art. 8, comma 2 del D.L. 16/2012, nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6 comma 1 del T.U. delle imposte sui redditi, di cui al d.P.R. 917/1986, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni e delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, ha evidenziato che, nel caso di specie, l'Ufficio non ha fornito la prova dell'esercizio dell'azione penale a carico degli amministratori della (...) S.R.L.. Viceversa, ha ritenuto legittimi gli accertamenti impugnati con riferimento all'IVA, essendo basato su presunzioni univoche, gravi e concordanti l'utilizzo da parte della società ricorrente di fatture emesse dalla (...) S.r.l. in riferimento ad operazioni commerciali oggettivamente inesistenti. In particolare la C.T.P. ha evidenziato che l'accertamento espletato ha consentito di accertare che la società, emittente le fatture per forniture di materiali edili, è risultata avere oggetto sociale molto diverso dai beni indicate nelle fatture emesse anche nei confronti della (...) S.R.L., senza che la (...) S.r.l. fosse fornita di struttura imprenditoriale, senza che avesse a disposizione dipendenti o collaboratori, con incompatibilità tra l'attività dei fornitori rispetta a quella espletata dalla emittente, senza che sussistesse alcuna documentazione contabile e neppure veicoli intestati alla società. D'altronde, a fronte ai risultati dell'accertamento, la ricorrente non ha fornito la prova, su di essa incombente, di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni commerciali riportate nelle fatture, non bastando a tal fine la dimostrazione degli avvenuti pagamenti tramite bonifico bancario, né la dimostrazione della regolarità formale delle sue scritture contabili o delle evidenze contabili dei pagamenti. Né ha provato le modalità con le quali la merce veniva portata dalla società committente presso i propri depositi, essendo la società (...) S.r.l. priva di autoveicoli e mezzi di trasporto.

3. Avverso l'indicata sentenza propone appello l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Caserta, chiedendone la riforma parziale, deducendo che i Primi Giudici sono incorsi in un errore di diritto in quanto "il riferimento all'art. 8, comma 1, del DL 16/2012 (il Giudice ha erroneamente fatto riferimento al comma 2 dello stesso articolo, comma che contiene una diversa previsione) è del tutto inconferente e non pertinente alla natura dei costi oggetto del recupero nell'avviso in discorso.

Del resto le eccezioni mosse dalla ricorrente, intese ad evidenziare una presunta violazione dell'art. 8, commi 1 e 2 del DL 16/2012, erano non pertinenti alla tipologia di costi riconosciuti come oggettivamente inesistenti".

Precisa la appellante che l'art. 8 comma 1 del DL 16/2012 ha modificato il comma 4 bis dell'alt. 14 della L. 24.12.1993 n. 5371 nel senso di determinare e circoscrivere l'ambito della indeducibilità ai costi e alle spese di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività che configurano condotte delittuose non colpose.

"In pratica con tale norma si è inteso inibire in modo in equivoco la deducibilità dei componenti negativi di reddito direttamente connessi ai compimento della fattispecie di reati più gravi che abbiano subito un primo vaglio da parte dell'autorità giudiziaria".

Si specifica ancora "...nel caso di utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, come nel caso in discorso, i costi esposti in tali documenti, in quanto non sostenuti al fine di acquisire beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto, non rilevano ai fini dell'applicazione della norma in esame dal momento che la loro indeducibilità discende, infatti, direttamente dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito, indipendentemente dalla configurazione di un illecito penale".

Si fa presente, con riferimento a quanto motivato dalla CTP in ordine alla mancanza di prova dell'esercizio dell'azione penale, che già nel PVC del 31 maggio 2017, elevato nei confronti della società appellata dalla GdF di Aversa, alla pagina 30 i redigenti evidenziavano che una copia del PVC sarebbe stata inviata alla Procura della Repubblica del Tribunale di Napoli Nord.

Si evidenzia che la CTP, con riguardo alla fattispecie esaminata ai fini IVA, ha riconosciuto la piena validità del recupero operato dall'Ufficio e dell'impianto presuntivo su cui il recupero si era basato. L'amministrazione finanziaria può rettificare il reddito imponibile del verificato, recuperando a tassazione il componente negativo (oltre che l'indetraibilità dell'IVA) in quanto l'operazione è da considerarsi inesistente, come nel caso in esame, in cui, a fronte di una cessione di beni o prestazioni di servizi mai avvenute, il contribuente ha dedotto il costo fittizio documentato da una fattura falsa.

4. Si è costituita la società appellata con atto di controdeduzioni chiedendo il rigetto dell'appello e presentando appello incidentale in riferimento al rigetto dei motivi dei ricorsi introduttivi riguardanti l'IVA.

Con riferimento all'appello dell'Ufficio si deduce che quanto affermato dall'Ufficio è contrario alle risultanze processuali.

La società afferma "Questa difesa ben conosce l'applicazione del comma 1 del citato art. 8, DL 16/2012 alla sola Indeducibilità del c.d. "costi da reato", vale a dire a quei "costi effettivamente sostenuti e direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività che configurano condotte delittuose non colpose", mentre il comma 2 prevede la intassabilità dei componenti positivi di reddito direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi, relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione.

In sede di ricorso introduttivo la ricorrente aveva ravvisato la violazione del comma 2 dell'alt. 8, DL 16/2012 in quanto, nonostante la (...) Srl avesse dimostrato e documentato, anche mediante una Perizia Tecnica Giurata, in maniera incontrovertibile e non controversa che i materiali edili acquistati dalla (...) S.r.l. erano stati utilizzati per eseguire i lavori relativi ad appalti pubblici (e che senza quei materiali tali lavori non potessero essere eseguiti), l'Ufficio ha continuato a sostenere, senza fornire alcuna prova contrarla, l'oggettiva inesistenza di tali costi.

Se si ritiene che tali costi siano inesistenti allora anche i ricavi conseguiti grazie a tali costi devono necessariamente essere considerati inesistenti.

A questo punto una domanda sorge spontanea: se si lascia ferma la tassazione dei ricavi e si rendono indeducibili tutti i costi - considerati inesistenti - che hanno contribuito a generare i citati ricavi, quale reddito si tasserebbe?"

Si evidenzia: " Inoltre, vi è la circostanza che il semplice utilizzo di fatture oggettivamente inesistenti non è certamente sufficiente ad integrare, nel comparto delle imposte sui redditi, l'ipotesi di reato prevista dall'art. 2, comma 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000, risultando, a tal fine, necessario il dolo specifico di evasione che manca, per definizione, laddove - come accade nel caso della società (...) S.R.L. - il soggetto che utilizza la fattura abbia effettivamente ricevuto la prestazione o la merce, abbia pagato il corrispettivo e la relativa IVA addebitata in fattura.

Ne discende allora che, in assenza della dimostrazione del dolo specifico di evasione - che nella fattispecie risulta del tutto assente - e dal fatto che l'Ufficio non muove mai alcuna contestazione in ordine alla correlazione dei costi (documentati dalle fatture oggettivamente inesistenti) con i ricavi conseguiti -, tali costi non possono che essere considerati deducibili".

Pertanto, in considerazione di quanto sopra esposto, se da un lato l'Ufficio non riconosce la deducibilità degli acquisti dalla (...) S.r.l., dall'altro lato dovrebbe escludere dalla tassazione i ricavi relativi alle fatture attive emesse nei confronti dei vari Enti Pubblici.

4.1 Relativamente all'appello incidentale la società contribuente rileva la erroneità in diritto dell'impugnata sentenza con riferimento alla denunciata violazione del principio del contraddittorio, del rispetto dei diritti della difesa, dell'obbligo di motivazione degli atti. Violazione dell'art. 7 della Legge n. 212/2000 e dell'art. 3, D.Lgs. n. 241/90.

Si premette che, in tema di obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, gli stessi Giudici, dopo aver riportato la distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati effettuata dalla giurisprudenza

di legittimità, ed evidenziato che tale obbligo sussiste solo per i tributi armonizzati, hanno stabilito che "non essendo nella specie esplicitato dalla parte ricorrente tale specifico punto e neppure prospettata alcuna specifica lesione, la doglianza non può che essere disattesa".

Si rileva che tali affermazioni sono del tutto errate e si pongono in netto contrasto con quanto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sez. V, nella recentissima Sentenza relativa alla causa C-189/18 del 16.10.2019 (doc. 7), che ha duramente stigmatizzato la sintesi degli atti non allegati, contenuta negli atti impositivi.

Nel caso di specie, l'impugnato avviso di accertamento scaturisce da una verifica fiscale conclusa In data 14.12.2016 nei confronti della società (...) S.r.l., i cui atti istruttori non sono mai stati portati a conoscenza e mai conosciuti dall'odierna Appellante.

L'unica contestazione riguardante la Società Appellante è ravvisabile nella circostanza che "tra gli utilizzatori della fatture F.O.I. in argomento, risultava la (...) Srl".

Di conseguenza, secondo i dettami della CGCE la DP di Caserta, prima dell'emissione dell'impugnato avviso di accertamento, era obbligata sia ad instaurare un contraddittorio preventivo con l'odierna Appellante e sia a fornire elementi utili alla sua difesa, quali: documenti su cui si sono fondate le constatazioni effettuate, verbali redatti e decisioni adottate in esito al procedimento amministrativo a carico della società (...) S.r.l..

4.2 Relativamente alla eccezione riguardante la carenza di motivazione degli atti impugnati si argomenta che l'assunto della CTP si pone in netto contrasto con la citata Sentenza C-189/18 della Corte di Giustizia, laddove, al punto 58, i Giudici Europei ritengono che non può nemmeno invocarsi la circostanza, da parte dell'Ufficio, di aver riportato nelle motivazioni dell'impugnato avviso di accertamento una sintesi -ovvero solo una parte degli elementi selezionati dalla stessa Amministrazione Finanziaria - relativa alle contestazioni effettuate alla società (...) S.r.l. in quanto tale modus operandi è contrario al principio della parità delle armi.

Inoltre, si rileva che i Primi Giudici non hanno riconosciuto indetraibilità dell'IVA sugli acquisti di materiali edili dalla società (...) S.r.l. per cui, essendo l'IVA un tributo "armonizzato", vi era comunque un obbligo da parte dell'Ufficio di instaurare un contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. A tale conclusione giunge anche la Suprema Corte di Cassazione, Sez. V, con Sentenza n. 701 del 15.01.2019 (doc. 8).

Sul punto si deduce che se il contraddittorio fosse stato preventivamente instaurato dall'Ufficio, la società Appellante avrebbe potuto dimostrare che:

- è una società che opera nel settore degli appalti pubblici ed ha come oggetto la realizzazione di lavori edili e stradali in strutture e beni di proprietà di Enti Pubblici, i quali costituiscono la totalità dei committenti della stessa;
- per l'esecuzione di tali lavori si sono rese necessarie una serie di attività che prevedevano oltre all'utilizzo di manodopera, anche l'utilizzo di attrezzature, di mezzi d'opera e notevoli quantità di materiali da costruzione;
- la società venditrice (...) S.r.l. svolgeva la sua attività commerciale in Via (...), Casaluce (CE), luogo in cui era presente un piazzale in cui erano presenti materiali edili, mezzi d'opera ed un container adibito ad ufficio;
- la (...) S.r.l. ha avuto rapporti commerciali con la società (...) S.r.l. confidando nella sua correttezza degli adempimenti civilistici e fiscali e prima di iniziare le forniture dei materiali, delle attrezzature e dei noleggi si era fatta rilasciare una visura camerale di iscrizione nel Registro delle Imprese dalla quale era possibile evincere l'esistenza della stessa (cfr. doc. 5 ai ricorsi introduttivi);
- gli acquisti dalla società (...) S.r.l. sono stati utilizzati nei cantieri della Penisola Sorrentina/Gragnano/Pimonte e nei cantieri di Frattamaggiore, per lavori di miglioramento delle condizioni di sicurezza delle strade e di sistemazione a verde di via Sossio Vitale; il tutto dimostrato dalle liste delle lavorazioni e forniture previste per l'esecuzione dei lavori ed i certificati di esecuzione dei lavori;

- il carattere accompagnatorie delle fatture emesse dalla (...) S.r.l. con indicazione della destinazione dei beni presso i cantieri di Castellamare di Stabia-Gragnano (NA), Rimonte (NA), Frattamaggiore (NA), ed il pagamento di tutte le fatture con bonifici bancari;
- la piena compatibilità tra i materiali ed i servizi acquistati e le opere realizzate e collaudate, attestata da una Perizia Tecnica Giurata da un Ingegnere edile.

Si evidenzia, dunque, la non pertinenza al caso de quo della Sentenza della Corte di Cassazione n. 3046/2019 citata dai Primi Giudici, in quanto fa riferimento agli "accertamenti a tavolino", circostanza del tutto diversa da quella oggetto del presente giudizio.

Pertanto, in considerazione di quanto sopra riportato, è evidente la illegittimità della parte della Sentenza impugnata laddove ritiene insussistente un difetto di motivazione dell'avviso di accertamento e l'omesso contraddittorio procedimentale e, come tale, deve essere riformata.

4.3. L'appellante in via incidentale chiede che la sentenza impugnata sia riformata nella parte in cui Primi Giudici hanno fatto un'errata applicazione delle disposizioni di legge che dispongono il principio dell'onere probatorio in giudizio e della valenza delle presunzioni con violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 del Codice I Civile, artt. 39 e 40 del d.p.r. 600/1973 e 54 del d.p.r. 633/1972.

In ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti non spetta al contribuente provare che l'operazione è stata effettiva, ma spetta all'Amministrazione finanziaria, che adduce la falsità del documento, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere (cfr. Cass., sez. trib., 12.12.2005 n. 27341; id. 5 sez. n. 12802 del 10/06/2011; id. 5 sez. 11.9.2013 n. 20786). Tale prova è raggiunta se l'Amministrazione fornisca validi elementi (alla stregua del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e art. 40 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2), che possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice (art. 2727 c.c.), per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni fittizie. Solo a questo punto il contribuente sarà onerato della prova circa l'effettiva esistenza delle operazioni contestate regolarmente documentate dalle fatture utilizzate in contabilità.

I Primi Giudici hanno fatto una errata applicazione degli stessi nel caso di specie, avendo giudicato fondata la pretesa tributaria in assenza di presunzioni dotate dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza.

Ebbene, per la Società appellante, l'affermazione dei Primi Giudici che "l'ente emittente fatture per forniture di materiali edili è risultato avere oggetto sodale molto diverso dai beni indicati nelle fatture" è contraria ai fatti.

La società Appellante, prima di iniziare la fornitura dei materiali edili si era fatta rilasciare dalla (...) S.r.l. una visura camerale, al fine di verificare l'effettiva esistenza ed attività svolta dalla stessa (doc. 9), da cui si evince che l'oggetto sociale consiste, tra l'altro, nel "commercio all'ingrosso e al dettaglio di ceramiche e prodotti per l'edilizia in generale ... il commercio all'ingrosso e al dettaglio non che la locazione e o noleggio di attrezzature e macchinari per l'edilizia ... la produzione di cemento, calcestruzzo, mattoni e fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia...".

Ancora, quelle che la sentenza impugnata qualifica presunzioni "mancanza di una struttura imprenditoriale; mancanza di dipendenti; mancanza di veicoli intestati alla società", vanno invece giudicate presunzioni semplici sprovviste dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Anzitutto si evidenzia come le irregolarità appurate nei confronti della società emittente le fatture sono temporalmente successive ai rapporti commerciali intercorsi tra l'Appellante e la società (...) s.r.l. Infatti, le verifiche nei confronti di (...) S.r.l. sono state condotte nel corso dell'anno 2016 mentre i periodi d'imposta oggetto degli accertamenti sono gli anni 2014 e 2015. All'atto della verifica, l'assenza nel luogo dichiarato di esercizio dell'attività di materiale edile e/o attrezzature non comporta, per ciò solo, che (...) S.r.l. non svolgesse negli anni 2014 e 2015 attività d'impresa e non avesse ceduto all'Appellante materiali edili.

Si rileva che, a pag. 2 del p.v.c., è riportato che lo stesso amministratore della società (...) S.r.l., in merito alla sua attività, aveva riferito di "aver avviato l'attività di commercio all'ingrosso di materiale edile nel mese di marzo 2013 e di aver locato, a tal fine, un piazzale in Casaluce ove aveva installato

un container adibito ad ufficio", precisando che l'attività era proseguita per alcuni mesi e che "non aveva effettuato alcun adempimento fiscale, né conservato alcuna documentazione contabile e che il deposito veniva lasciato e il container venduto" (cfr. pag. 2, doc. 4)

Per la appellante società, il mancato rispetto delle disposizioni fiscali vigenti da parte della (...) S.r.l. ovvero l'anomala conduzione dell'attività d'impresa da parte della stessa non è elemento sufficiente a stabilire che le fatture emesse da (...) S.r.l. nei confronti della società appellante attengono ad operazioni inesistenti.

Contrariamente a quanto affermato dai Giudici casertani, in sede di ricorso introduttivo l'odierna Appellante non si è limitata soltanto a "dedurre" che le prestazioni erano state effettivamente eseguite e le fatture pagate ma ha anche prodotto abbondantissima documentazione in merito: contratti di appalto di opere pubbliche; visura camerale della società (...); preventivi di altri fornitori; perizia (tecnica giurata dell'Ing. (...), comprendente gli Stati di Avanzamento Lavori, i Computi metrici, i Registri di contabilità e i Certificati di pagamento.

Ebbene tale documentazione - che dimostra inequivocabilmente che i materiali edili acquistati dalla società (...) S.r.l. sono stati utilizzati per l'esecuzione di lavori che, in ragione della committenza pubblica, hanno ricevuto tutti i controlli del caso - non è stata in alcun modo presa in considerazione dai primi Giudici.

Inoltre, sia nel P.V.C. del 31.05.2017 e sia nell'avviso impugnato non è stato mai contestato all'odierna Appellante la falsità dei pagamenti effettuati i cui importi venivano poi stornati alla (...) S.r.l., al netto dei compensi di mediatori e complici.

Ma vi è di più. L'odierna Appellante aveva osservato nel ricorso introduttivo che il citato P.V.C. constava di n. 30 pagine, di cui solo tre pagine riguardavano la Società ricorrente e nelle quali erano riportati soltanto gli estremi delle fatture di acquisto e della registrazione Iva e null'altro.

Ancora, dalle intercettazioni telefoniche riportate nel citato P.V.C. non risulta il coinvolgimento della società appellante rispetto alla presunta prassi intercorsa tra gli amministratori di (...) S.r.l. ed alcuni imprenditori edili di ricevere i pagamenti mediante bonifico e poi restituire l'importo in contanti, detratta una percentuale spettante alla società emittente fattura. Tale circostanza viene presa in considerazione anche dai Primi Giudici laddove affermano che "le intercettazioni non riguardano direttamente l'attuale ricorrente".

Né l'Ufficio ha prodotto altri elementi di prova idonei a dimostrare che la società Appellante è stata coinvolta, per gli anni 2014 e 2014, nella frode perpetrata ai danni dell'Erario da parte di (...) S.r.l. Invero gli accertamenti svolti, le cui risultanze - secondo i Giudici di prime cure - forniscono adeguata prova presuntiva in punto di inesistenza delle operazioni esposte nelle fatture in discussione, è stata condotta esclusivamente nei confronti della società emittente le fatture - (...) S.r.l. - soggetto terzo rispetto all'odierna Appellante.

Nessuna verifica è stata condotta, né dalla G.d.F. e né dall'Ufficio, circa l'attività esercitata dalla (...) S.r.l. e l'effettivo acquisto ed utilizzo da parte della stessa, nell'esercizio della propria attività d'impresa, dei beni indicati nelle fatture in discussione. Pertanto, gli elementi di prova, che secondo i Giudici legittimerebbero l'accertamento, non sono riferibili in alcun modo alla Società appellante.

4.4 Per la società contribuente la sentenza impugnata appare altresì meritevole di censura in quanto i Giudici di primo grado hanno del tutto omesso di valutare le risultanze probatorie rappresentate dalla Perizia Tecnica Giurata avente ad oggetto, per l'appunto, la questione controversa della effettività delle prestazioni rese da (...) S.r.l.

Infatti, i primi Giudici da un lato sostengono che "Né può assurgere ad idonea presunzione contraria la utilizzazione dei beni in favore di terzi dal momento che le fatture indicano in modo generico i beni in questione, in assenza di prova specifica del fatto che i beni utilizzati siano esattamente quelli indicati nelle fatture", mentre dall'altro lato ritengono che "né a tale scopo può rispondere l'espletata perizia di parte dal momento che nella specie non si dubita del fatto che i lavori pubblici siano stati espletati ma che sia stato utilizzato il materiale edile di (...) Srl, società cartiera".

Tale omissione ha comportato una palese ed inammissibile violazione dell'art. 116 c.p.c. e del diritto di difesa della contribuente.

Il Giudice di merito ha l'obbligo di esaminare le prove documentali prodotte dal contribuente laddove risultino decisive per la definizione della controversia. Sul punto si richiama l'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 13140 del 25.05.2018 (doc. 7), nella quale è stabilito che: "... il P. ... aveva prodotto una consulenza contabile finalizzata al tracciamento ... E' indubitabile che tale circostanza fosse decisiva per la definizione della controversia e tuttavia nulla sul punto risulta esaminato dal giudice regionale, il quale assume per un verso che il contribuente non è stato in grado di fornire alcuna prova atta a contestare l'accertamento dell'Ufficio, ma poi non dedica un solo rigo alla documentazione concretamente allegata dal P..

Ne discende che la motivazione appare omissiva su circostanze decisive per la decisione".

I Primi Giudici, al fine di avvalorare la tesi dell'Ufficio sulla inesistenza oggettiva delle fatture emesse dalla (...) S.r.l. hanno ritenuto che "non si dubita del fatto che i lavori pubblici siano stati espletati ma che sia stato utilizzato il materiale edile di (...) Srl, società cartiera".

4. 5. Con tale motivo si deduce l'error in iudicando consistente nell'errata valutazione degli elementi di prova offerti dalla (...) S.r.l. idonei a provare l'effettività delle operazioni sottese alle fatture in contestazione.

Nel giudizio di primo grado l'Appellante non solo ha dedotto ma ha anche provato che le cessioni dei materiali da costruzione di cui alle fatture emesse da (...) S.r.l. sono effettivamente avvenuti. Tali beni sono stati utilizzati dall'Appellante per l'esecuzione di contratti di appalto stipulati con Enti Pubblici, ed hanno concorso a generare i componenti positivi di reddito tassati negli esercizi 2013, 2014 e 2015. A sostegno di dette circostanze, la Società Appellante rileva di aver prodotto in primo grado e produce in questa sede tutti i contratti di appalto con enti pubblici da cui emerge l'effettiva esecuzione dei lavori e dell'impiego dei materiali acquistati anche oggetto delle fatture negli anni 2014 e 2015 della (...) S.r.l. contestate, anch'esse allegate e copia della documentazione bancaria dalla quale si evince l'effettivo pagamento.

Nel caso di specie, non solo la DP di Caserta non ha contestato la regolarità dei pagamenti ma manca la prova di una retrocessione di denaro dalla società emittente le fatture alla odierna Appellante, riferendosi tutto il materiale probatorio prodotto dalla DP di Caserta a soggetti terzi rispetto alla (...) S.r.l.

È poi errata, per l'appellante, e smentita dal dato documentale, l'affermazione dei Primi Giudici "né può assurgere ad idonea presunzione contraria la utilizzazione dei beni in favore di terzi dal momento che le fatture indicano in modo generico i beni in questione, in assenza di prova specifica del fatto che i beni utilizzati siano esattamente quelli indicati nelle fatture".

Le fatture indicano puntualmente sia i beni ceduti che le rispettive quantità, oltre che il relativo prezzo. Le fatture accompagnatorie emesse da (...) S.r.l. indicano quale luogo di destinazione dei beni i cantieri presso cui l'appellante lavorava in forza dei predetti contratti di appalto, i beni di cui alle fatture in discussione sono stati impiegati per la realizzazione di appalti pubblici, regolarmente eseguiti come dimostrato dagli S.A.L. (Stati d'Avanzamento Lavori) e dagli Stati Finali dei Lavori sottoscritti in contraddittorio con la committenza pubblica, allegati alla Perizia Tecnica Giurata.

Nella Perizia Tecnica Giurata sono state, quindi, analizzate tutte le fatture passive della (...) S.r.l., sia per gli anni in contestazione, 2014 e 2015 e sia per l'anno 2013, incluse dunque quelle emesse da (...) S.r.l., e le lavorazioni effettuate in esecuzione dei contratti di appalto attraverso l'analisi dei S.A.L. (Stati d'Avanzamento Lavori) e Stati Finali dei Lavori, sottoscritti in contraddittorio con la committenza pubblica al fine di "accertare se il materiale acquistato presso la ditta "(...)" fosse stato utilizzato nell'ambito dell'attività dell'impresa negli anni d'imposta f 2013-2014-2015, presso i propri cantieri" (cfr. doc. 21, pag. 2).

Dalla Perizia Tecnica Giurata emerge in maniera incontrovertibile e non controverso che i materiali edili utilizzati dalla (...) S.r.l. sono tutti compatibili con i lavori in appalto eseguiti presso i cantieri sopra indicati, ed ogni singolo materiale presente nelle fatture contestate della (...) S.r.l., si abbina perfettamente con quelli indicati nei vari Stati di Avanzamento Lavori, computi metrici, registri di contabilità (allegati alla Perizia), i quali sono documenti controfirmati dal Direttore dei Lavori e dal Collaudatore i quali rivestono la funzione di Pubblici Ufficiali.

L'Ufficio non ha mai smentito o confutato la corrispondenza dei materiali edili acquistati dalla (...) S.r.l. con gli Stati di avanzamento lavori, computi metrici, registri di contabilità indicati nella Perizia Tecnica Giurata per cui si rende applicabile il principio di non contestazione, disciplinato dall'art. 115 c.p.c. il quale prevede che "il giudice deve porre a fondamento della decisione ... i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita".

4. 6. Con altro motivo si censura la Sentenza impugnata in quanto ha del tutto omesso di pronunciarsi su un ulteriore motivo di ricorso dedotto in primo grado, quale la nullità dell'atto impugnato per illegittimità del recupero a tassazione dell'Iva: violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21 del d.p.r. n. 633/72.

Secondo le statuizioni contenute nella sentenza impugnata, che ha parzialmente confermato l'avviso di accertamento emesso dalla DP di Caserta, solo in relazione all'IVA, la società (...) S.r.l. negli anni 2014 e 2015 avrebbe illegittimamente ed indebitamente detratto l'IVA in relazione alle fatture emesse dalla (...) S.r.l., per un importo complessivo pari ad Euro 93.774,00, le cui operazioni sono state considerate oggettivamente inesistenti.

Sostanzialmente con tale motivo ci si riporta alle precedenti argomentazioni relative alla censurata assunzione, da parte dei Primi Giudici, dell'inesistenza degli acquisti dei materiali edili, in realtà non è veritiera sotto un profilo di carattere soggettivo, diretto a dimostrare che la pretesa tributaria di cui è causa.

Né può attribuirsi alla stessa Appellante alcuna condotta colposa da cui è scaturita l'evasione di un terzo, atteso che la sua condotta appare necessitata e, perciò, conforme al rispetto delle regole fiscali che non gli hanno procurato alcun vantaggio di natura tributaria.

All'odierna udienza camerale, dopo la relazione del giudice designato, all'esito della camera di consiglio, la controversia è stata decisa, allo stato degli atti, ai sensi dell'art. 27 d. l. 137/2020, come da dispositivo in calce.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Ritiene il Collegio di rigettare sia l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate che quello incidentale della società ricorrente.

5.1 Con riguardo all'appello dell'Ufficio ed, in riferimento al motivo con cui si censura l'errore in diritto della CTP, per avere applicato, ai fini delle imposte sul reddito, la disposizione di cui al comma 1 dell'art. 8, comma 1, del DL 16/2012, si evidenzia che la società ricorrente, a base del ricorso introduttivo, aveva ravvisato la violazione del comma 2 dell'art. 8, comma 1, del DL 16/2012, avendo addotto che, nonostante la (...) Srl avesse dimostrato e documentato, anche mediante una Perizia/Tecnica Giurata, in maniera incontrovertibile e non controversa che i materiali edili acquistati dalla (...) S.r.l. erano stati utilizzati per eseguire i lavori relativi appalti pubblici (e che senza quei materiali tali lavori non potessero essere eseguiti), l'Ufficio aveva continuato a sostenere, senza fornire alcuna prova contraria, Soggettiva inesistenza di tali costi.

Ebbene, non si può prescindere, in relazione a quanto argomentato dall'Ufficio nell'appello dallo stesso proposto, dalle controdeduzioni sul punto svolte dalla società contribuente.

Ritiene il Collegio che la CTP non abbia adeguatamente vagliato e valutato la messe di documenti e, principalmente, la Perizia Tecnica Giurata redatta dall'ing. (...) (doc. 21) con la quale la ricorrente assume di aver provato il diretto collegamento tra i beni oggetto delle fatture in contestazione e l'attività d'impresa dell'Appellante, nella specie l'esecuzione dei contratti d'appalto di cui sopra.

Sul punto la Corte di Cassazione (V. Sez. 5 - , Ordinanza n. 3104 del 09/02/2021 (Rv. 660644 - 02)) ha affermato che, nel giudizio di impugnazione di avvisi di accertamento, il giudice del merito non è tenuto a dare conto del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali, né a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, essendo sufficiente che egli, dopo averli vagliati nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter logico seguito, implicitamente disattendendo gli argomenti morfologicamente incompatibili con la decisione adottata, come nel caso di mere allegazioni difensive quali sono le osservazioni contenute nella perizia stragiudiziale.

Ma, nel caso di specie, la CTP ha univocamente analizzato gli elementi forniti dall'Ufficio senza prendere in considerazione quelli offerti dalla contribuente, limitandosi ad evidenziare che la regolarità della contabilità, la registrazione delle fatture, l'avvenuto pagamento del relativo importo non potevano inficiare i primi.

Di talché la omessa valutazione dei risultati della perizia giurata, in una alla vasta documentazione esibita in giudizio, non può non aver condizionato il giudizio della CTP, circa la ritenuta inesistenza delle operazioni sottese alle fatture contestate, soprattutto laddove si è dimostrato da parte ricorrente che quei materiali edili.

formalmente acquistati dalla (...) s.r.l., erano stati effettivamente impiegati nella realizzazione di opere commissionate da Enti Pubblici (sul punto non è stata sollevata alcuna contestazione da parte dell'Agenzia, né sono stati effettuati accertamenti specifici).

Tutto ciò porta, fondatamente a ritenere che si è in presenza di fatture soggettivamente inesistenti, nel senso che formalmente le fatture contestate sono state emesse dalla (...) s.r.l. ma, in sostanza, il materiale è stato fornito alla (...) s.r.l. da altro operatore economico interposto, con la conseguenza che non pare conferente la motivazione dell'impugnata sentenza circa l'annullamento degli impugnati accertamenti con riferimento alle imposte sui redditi.

5.2 Orbene, in presenza di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, come ritiene il Collegio sia avvenuto nel caso di specie con riferimento alle fatture contestate, le questioni da risolvere sono due, delle quali una attiene alla deducibilità dei costi in materia di imposte dirette e l'altra alla detraibilità dell'IVA esposta in fattura dai soggetti interposti.

In ordine alla deducibilità dei costi opera il comma 1 dell'art. 8 del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, la cui relazione illustrativa chiarisce che ... per effetto di tale disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli/ effettivi.

Tale chiarimento è conseguenza diretta della norma (comma 1 su riportato) che circoscrive l'indeducibilità, ai fini delle Imposte dirette, ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti; e poiché, agli effetti della nuova disposizione, l'indeducibilità del costo scatta quando ci sia un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili ove ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, requisiti che, per quanto già argomentato e provato dalla società ricorrente, non sono in discussione.

In vero, anche in presenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il costo esposto nella fattura c.d. 'soggettivamente inesistente' non rappresenta, solo per tale motivo, quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato stesso, come invece è nel caso di utilizzo di fattura 'soggettivamente inesistente' per l'acquisto di merce finalizzato al compimento di una frode in ambito IVA; nella fattispecie in esame, infatti, il costo esposto In fattura, effettivamente sostenuto per l'acquisto della merce, non rappresenta un onere sopportato con l'intento di attuare una frode IVA.

A conferma della su esposta tesi, giova riportare le conclusioni a cui sulla stessa materia è pervenuta la Corte di Cassazione (V. Sez. 5, Sentenza n. 16719 del 09/08/2016 (Rv. 640632 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 24426 del 30/10/2013-Rv. 629420 - 01-; sentenza n. 10167 del 20 giugno 2012), dove si afferma: In tema di imposte sui redditi, a norma dell'art. 14, comma quarto bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma primo, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, per il solo fatto che essi sono sostenuti nel quadro di una cosiddetta "frode carosello", anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917,

siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

Quanto all'IVA esposta nelle fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, così come chiarito nella relazione illustrativa al decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, rimangono applicabili le regole generali in materia di detrazione dell'Imposta sul valore aggiunto di cui al D. P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e dunque permane l'indetraibilità dell'imposta, a meno che il contribuente non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode, ciò conformemente alla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia CE.

Infatti: La Cass. Civ., (v. sentenza n. 8132 dell'11.04.2011

Sez. 5, Sentenza n. 25778 del 05/12/2014 - Rv. 633904 - 01- Sez. 5, Sentenza n.967 del 20/01/2016 Rv. 638783; Sez. 5 Sentenza n. 30148 del 15/12/2017 - Rv. 646297), afferma che "Nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente-prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta ivi formalmente indicata, ma richiede altresì, che il committente-cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca, sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurienti nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'IVA e dei relativi, possibili, abusi";

Nella stessa sentenza n. 8132 la Cassazione riporta anche la determinazione della Corte di Giustizia CE, la quale nella Sent. C-439/04 e C-354/03, fissa il principio secondo cui "Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il committente-cessionario conserva il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta".

Sempre nella sentenza n. 8132 la Cassazione riformula sinteticamente tali principi, affermando che:

- 1) l'iva pagata per l'operazione soggettivamente inesistente non è detraibile;
- 2) è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione qualora l'Amministrazione gli contesti l'indebita detrazione di fatture, in quanto relative ad operazioni inesistenti;
- 3) il contribuente committente-cessionario, al quale sia contestata la detrazione dell'iva relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti, ha il diritto di detrarre l'iva se, a prescindere dal pagamento dell'imposta, dimostra che non sapeva e non poteva sapere di partecipare ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta";

Orbene, tutto quanto premesso, il Collegio rileva che, in ordine alla sua estraneità, la (...) s.r.l. non ha prodotto alcuna prova oltre quelle della effettiva ricezione della merce e del pagamento del prezzo e dell'IVA, elementi sufficienti secondo la Corte di Cassazione perché spetti il diritto alla detrazione dell'imposta; né dalle circostanze del caso risulta che la società in questione non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta, condizione richiesta dalla Corte di Giustizia Europea affinché essa committente-cessionario conservi "il diritto alla deduzione dell'imposta pagata";

Ritenuto che non soccorrono le ragioni della società appellante neppure le sentenze della Suprema Corte richiamate, dal momento che, come rileva la stessa contribuente, "l'onere di provare la connivenza del cessionario nella frode del cedente grava dunque sull'Amministrazione (che può fornire tale prova anche mediante

presunzioni semplici, le quali possono derivare anche dalle medesime risultanze di fatto attinenti al cedente", risultanze che nel caso di specie sono così gravi, precise e concordanti da non poter non mettere, come dice la Corte, "sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente, il quale non può non rilevarla e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata"; in proposito, vale la pena di ricordarle queste risultanze, così come si evincono dal p.v.c.

della Guardia di Finanza, almeno quelle più significative riguardanti i rapporti tra cedente e cessionario, così come evidenziate nella sentenza di primo grado.

Relativamente alle questioni digradanti il contraddittorio endoprocedimentale e il dedotto difetto di motivazione degli accertamenti impugnati si ritiene di condividere le argomentazioni sul punto della sentenza di primo grado, in quanto conformi al dato legislativo ed alla giurisprudenza di legittimità.

In definitiva, e conseguentemente, va confermato l'annullamento dell'accertamento con riferimento all'Ires e all'Irap; e la non detraibilità dell'IVA.

La complessità della materia trattata e la parziale reciproca soccombenza giustificano la compensazione delle spese per entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

rigetta l'appello dell'Agenzia delle Entrate e quello incidentale della (...) s.r.l.. Compensa tra le parti interamente le spese di questo grado di giudizio.

Così deciso in Napoli il 14 giugno 2021.

Depositata in Segreteria il 26 gennaio 2021.