



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' E. ROMAGNA Sezione 8, riunita in udienza il 02/12/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

RUSSO LUCIA, Presidente
BLASI LUCA MARIA, Relatore
DI GIUGNO SALVATORE, Giudice

in data 02/12/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 1016/2022

proposto da

Difeso da

Fabio Falcone - FLCFBA75P22E456V

ed elettivamente domiciliato presso fabio.falcone@ordineavvocatirimini.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Rimini

elettivamente domiciliato presso dp.rimini@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 206/2016 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale RIMINI sez. 1 e pubblicata il 09/06/2016

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 7/2009, IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 7/2009, IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 7/2009, IRPEF-ALTRO 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 7/2009, IVA-ALTRO 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 7/2009, IRAP 2009
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 7/2009, IVA-ALTRO 2010

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ha intrapreso controlli nei confronti di alcune società di promozione pubblicitaria e sponsorizzazione motoristica, riconducibili ad un'attività di frode ideata nell'ambito dell'indagine nazionale denominata "Off Road", sul settore delle corse automobilistiche e, in particolare, delle scuderie di rally. L'Ufficio ha accertato che negli anni dal 2006 al 2011, per il tramite delle stesse società, ha emesso fatture di cessione di spazi pubblicitari su auto da corsa che in realtà coprivano operazioni in tutto o in parte inesistenti.

Nello specifico sono finite sotto la lente del Fisco 4 società, tra cui la **Società Sportiva**

Nei PVC elevati a carico delle dette società sportive è stato descritto il meccanismo di frode ideato. Le scuderie, in pratica, ben consapevoli dello scarso ritorno pubblicitario derivante dalla sponsorizzazione di gare di rally per conseguire risorse finanziarie che consentissero la loro sopravvivenza offrivano agli sponsor veri e propri "pacchetti di risparmio fiscale": fatture gonfiate tramite le quali dedurre costi superiori a quelli di fatto sostenuti.

Gli atti accertativi che ne sono seguiti si sono resi definitivi per mancata opposizione giudiziale.

A cascata sono stati attivati controlli nei confronti degli utilizzatori finali, intercettati a mezzo indagini finanziarie.

In particolare, la ditta **Società Sportiva** esercente l'attività di "trasporto di merci su strada", negli anni 2009 e 2010 ha dedotto costi fatturati dalla **Società Sportiva** aventi ad oggetto "l'acquisto di spazi pubblicitari su autovetture e moto da competizione", pari, rispettivamente, a 40.000 e 16.000 euro, iva esclusa. Con invito **Società Sportiva** prot. **Società Sportiva** 2014, l'Ufficio le ha richiesto di esibire alcuni documenti utili a verificare il corretto adempimento degli obblighi tributari e, specificatamente, le fatture per prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione ricevute da **Società Sportiva** e **Società Sportiva**, gli originali dei contratti sottoscritti, le trattative poste in essere, eventuali corrispondenze commerciali, le copie dei pagamenti effettuati. Gli incartamenti prodotti, al pari di quelli esaminati nel corso di parallele indagini avviate nei confronti di altri utilizzatori, sono stati ritenuti insufficienti dal punto di vista probatorio. È seguita l'emissione:

- per l'anno 2009 dell'avviso di accertamento con cui è stato recuperato a tassazione ai fini delle II.DD., dell'Iva e dei contributi previdenziali, il 90% del costo di sponsorizzazione acquistato dalla **Società Sportiva**

- per l'anno 2010 dell'avviso di accertamento con cui è stata recuperata l'iva indebitamente detratta in relazione alle fatture emesse da **Società Sportiva** considerate sovradimensionate nella misura del 90%.

Trattandosi di violazioni penalmente rilevanti, è stata trasmessa notizia di reato alla competente autorità giudiziaria.

Nel caso di specie "il giudice d'appello ha aprioristicamente escluso ogni rilevanza alle risultanze emerse in sede di accertamento, all'esito del decreto di archiviazione del procedimento penale nei confronti del legale rappresentante delle società considerate "cartiere", deducendone che l'amministrazione finanziaria non avesse assolto l'onere probatorio a suo carico".

- Il ricorrente ha quindi riassunto il procedimento riproponendo sia le doglianze assorbite dalla sentenza d'appello poi riformata, sia quella specificamente esaminata in Cassazione, che ritiene comunque fondata e meritevole di essere accolta, previa riforma della sentenza di primo grado, ossia:

1. In via preliminare: nullità degli avvisi di accertamento per violazione e falsa applicazione delle norme in tema di sottoscrizione degli atti amministrativi, ed in particolare dell'art. 42, co. 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.
2. Illegittimità dell'atto per violazione dell'art. 12, co. 2, della legge n. 212 del 2000; sulla violazione dell'obbligo informativo nei confronti del contribuente.
3. Violazione del diritto al contraddittorio; violazione e falsa applicazione dell'articolo 12, co. 7, della legge n. 212 del 2000.
4. Ancora in via preliminare: sul difetto di motivazione degli atti di accertamento per cui è causa; violazione e falsa applicazione dell'art. 42, del D.P.R. n. 600 del 1973.
5. Sull'illegittimità ed infondatezza della pretesa erariale; violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli articoli 39, co. 2, del d.p.r. n. 600 del 1973, 54 del d.p.r. n. 633 del 1973, nonché 2697 c.c., per quanto concerne l'omesso assolvimento dell'onere della prova.
6. Sull'applicazione delle sanzioni: violazione e falsa applicazione degli articoli 5, 7, 12 e 17 del d.lgs. n. 472 del 1997.
7. Sulle spese.

Il ricorrente in riassunzione ha quindi formulato le seguenti conclusioni:

in via preliminare,

- accertare e dichiarare l'illegittimità, la nullità, l'erroneità e, comunque, l'inefficacia degli atti di accertamento nn. 114 e 115 del 2014, emessi dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rimini, per gli anni 2009 e 2010, per violazione dell'art. 12, commi 2 e 7 della legge n. 212 del 2000 e, conseguentemente, annullarli in ogni loro parte;

ovvero,

- accertare e dichiarare l'illegittimità, la nullità, l'erroneità e, comunque, l'inefficacia degli atti di accertamento nn. 114 e 115 del 2014, emessi dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rimini, per gli anni 2009 e 2010, per difetto di motivazione e per difetto di sottoscrizione, ai sensi dell'art. 42, commi 1, 2 e 3, del d.p.r. n. 600 del 1973, e, conseguentemente, annullarli in ogni loro parte;

in via principale:

- accertare e dichiarare l'illegittimità, la nullità, l'erroneità e, comunque, l'inefficacia degli atti di accertamento nn. 114 e 115 del 2014, emessi dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rimini, per gli anni 2009 e 2010, in ordine a ciascuno dei motivi sopra dedotti e, conseguentemente, annullarli in ogni loro parte.

Giudizio di 1° grado

Con due distinti ricorsi, poi riuniti per connessione soggettiva ed oggettiva, il contribuente ha integralmente contestato la pretesa erariale per:

- violazione delle norme in tema di sottoscrizione degli atti amministrativi;
- violazione del diritto al preventivo contraddittorio e del diritto di difesa;
- difetto di motivazione;
- violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 7 del DPR n. 633/1972 nonché degli artt. 39, comma 2 del DPR n. 600/73, 54 del DPR;
- illegittimità delle sanzioni

e ne ha chiesto l'annullamento.

Il giudizio si è concluso col deposito della sentenza n. 206/01/2016 CTP Rimini la quale ha disposto il rigetto dei ricorsi, con condanna alle spese di lite liquidate in € 3.000,00.

Giudizio di 2° grado

In sede di gravame venivano reiterate le doglianze. Nel merito si contestava all'Amministrazione di non aver in alcun modo dimostrato la voluta e cosciente partecipazione alla frode né l'intervenuta retrocessione di denaro.

Con sentenza n. 15440/2019 la 12° sezione di questa Corte, reputando l'impianto accusatorio dell'Agenzia sguarnito di presunzioni gravi, precise e concordanti, in totale riforma della pronuncia di prime cure, ha accolto l'appello presentato, con compensazione delle spese di lite.

Giudizio di Cassazione

L'Ufficio ha proposto ricorso per Cassazione per due motivi:

- violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 61 del D. Lgs. n. 546/92 e dell'art. 132 del codice di rito per aver il Giudice di seconde cure deciso l'appello con motivazione meramente apparente;
- violazione e falsa applicazione degli artt. 109 del DPR 917/86, 2697, 2727, 2729 c.c. per aver il Giudice erroneamente ritenuto che le risultanze delle indagini svolte dalla polizia tributaria fossero prive di valore indiziario ai fini accertativi e per aver fatto affidamento unicamente sull'archiviazione disposta in sede penale.

Con ordinanza n. 39679 del 13 dicembre 2021 la Suprema Corte ha accolto il secondo motivo di ricorso, cassato la sentenza impugnata e rinviato alla Commissione Tributaria regionale in diversa composizione anche per le spese di legittimità.

La Corte ha precisato che *"qualora l'Ufficio contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta all'ufficio fornire la prova che le operazioni commerciali (...) non sono mai state poste in essere, indicando gli elementi, anche indiziari, sui quali si fonda la contestazione, mentre è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo, altrimenti indeducibili, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili"*.

Sulle sanzioni:

- disporre l'integrale annullamento delle sanzioni, per infondatezza della pretesa erariale dalla quale traggono fondamento.

In via subordinata:

disporre la riduzione della sanzione nella misura pari al minimo edittale;

ovvero

- disporre l'applicazione dei provvedimenti più favorevoli introdotti dal d.lgs. n. 158 del 2015, in tema di infedele dichiarazione, nell'ipotesi di accoglimento della tesi erariale.

Con vittoria di onorari e spese dei due gradi di giudizio di merito, e del giudizio di legittimità.

L'Agenzia delle Entrate ha contestato le deduzioni del ricorrente, chiedendo la reiezione dell'appello di parte con rigetto di tutte le domande ed eccezioni rivolte in via preliminare, in via principale ed in via subordinata e, per l'effetto, di confermare in toto la sentenza di prime cure. Con vittoria di spese, diritti ed onorari di tutti i gradi di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. L'appello in riassunzione è fondato.

Al riguardo, il quinto motivo, sul merito dell'accertamento, è decisivo ed assorbente.

L'ordinanza di rinvio ha chiesto di esaminare con maggiore accortezza gli elementi di fatto adottati nell'avviso di accertamento, ritenendo non sufficiente il decreto penale di archiviazione.

L'esito del procedimento penale, tuttavia, si limita a rafforzare il convincimento cui porta l'esame approfondito degli atti del processo, ossia che l'Ufficio non sia stato in grado di provare la fondatezza della sua tesi circa la retrocessione di denaro in favore del

Dagli atti si può infatti evincere, forse, l'esistenza di un meccanismo fraudolento utilizzato dalla [redacted] e dalle società riconducibili alla [redacted] ed al [redacted] teso esclusivamente a lucrare sull'evasione d'imposta sulle somme versate dagli sponsor; tuttavia non vi è elemento alcuno che dimostri come al ricorrente fossero retrocesse le somme pagate per le sponsorizzazioni.

Peraltro, l'assunto secondo il quale la [redacted] s.r.l. avrebbe emesso fatture "gonfiate", restituendo agli sponsor gran parte delle somme versate resta frutto di illazioni, prive di riscontro e dunque di attendibilità. E' probabile, piuttosto, che nel caso di specie sia stato realizzato un meccanismo basato su false fatture col fine particolare di evadere le imposte dovute sulle somme versate dagli sponsor, i quali, in realtà, pagavano delle somme congrue a fronte dei servizi ricevuti.

Questa ipotesi trova conferma nel fatto che le indagini delle Procure di Rimini e di Udine hanno portato all'arresto dei soli soggetti riconducibili alle società di vendita di spazi pubblicitari; mentre nessuno sponsor risulta essere stato coinvolto nelle indagini o aver subito un provvedimento restrittivo.

Va ricordato che la pretesa erariale si fonda proprio sull'asserita inesistenza della sponsorizzazione offerta dalla [redacted] che avrebbe retrocesso al [redacted] 90% degli importi delle somme.

Nel caso di specie sull'Ufficio incombeva quindi l'onere di dimostrare l'esistenza di detta retrocessione di

danaro; ma l'Ufficio non è stato in grado di provare alcunché, non avendo depositato agli atti alcun documento rilevante a tale scopo. L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che la prova sarebbe stata rinvenibile nei documenti provenienti dalle Procure di Rimini ed Udine; ma tali documenti, in realtà, non sono mai stati prodotti agli atti; mentre il PM di Rimini ha escluso la sovrapproduzione archiviando la posizione di

In questo quadro d'assieme, in cui l'impianto accusatorio dell'Agenzia risulta carente di presunzioni gravi, precise e concordanti con riferimento al ricorrente, si è venuta ora ad inserire la norma sull'onere probatorio di cui all'art. 7 comma 5-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto con l'art.6 della L. 130/22, applicabile anche nella fattispecie, per cui "*L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*". Questa disposizione è in grado di fugare gli eventuali residui dubbi in ordine al concreto riparto dell'onere della prova e alla fondatezza o meno della pretesa dell'Ufficio nel caso in esame.

2. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia tributaria di II grado dell'Emilia Romagna, Sez. 8

visti gli art. 63, 52 e ss. D.Lgs. n. 546/92

- accoglie il ricorso in riassunzione e per l'effetto annulla la sentenza di primo grado e gli avvisi di accertamento impugnati;

- condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite del presente giudizio e di quello di legittimità, che liquida complessivamente in euro 3.000,00 oltre oneri di legge, e alla restituzione delle somme eventualmente già riscosse.

Bologna, 2 dicembre 2022

Il Giudice estensore

Luca Maria Blasi

Il Presidente Lucia Russo