

Sentenza del 27/01/2020 n. 417 - Comm. Trib. Reg. per la Calabria Sezione/Collegio 4

Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

Massima:

Nessuna massima presente

Testo:

Motivi della decisione

Occorre, in via preliminare, procedere obbligatoriamente alla verifica della sussistenza dei presupposti necessari, per la valida instaurazione del rapporto processuale, In ordine alla tempestività della costituzione in giudizio dell'appellante, eccepita dalla parte appellata.

Le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale possono essere impugnate con ricorso in appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale, nella cui circoscrizione ha sede la Commissione Provinciale che ha emesso la sentenza.

Il giudizio in appello viene regolato dalle stesse disposizioni che disciplinano il giudizio di primo grado in quanto compatibili, ossia l'[art. 61 del D.Lgs n. 546/1992](#).

L'atto di appello, come nel processo civile, va proposto nel termine di 60 giorni (termine breve [art. 51, 6 comma, D.Lgs 546/92](#)) dall'avvenuta notifica della copia autentica della sentenza di primo grado; qualora la parte non abbia provveduto alla notifica, il termine previsto per la tempestiva impugnazione della stessa è quello di cui all'[art. 327 c.p.c.](#), comma 1 (cui rimanda l'[art. 38, co. 3, D.Lgs 546/92](#) per come richiamato dall'art. 51, comma 1 di detto decreto ovvero di sei mesi (termine lungo, così modificato con [L 18 giugno 2009, n. 69](#). In precedenza il termine era annuale), decorrenti dal deposito della sentenza.

Entrambi i richiamati termini - breve e lungo - sono perentori, pena la decadenza dal diritto all'impugnazione e per entrambi si applica la sospensione feriale dei termini processuali prevista dall'[art. 1, comma 1, Legge 7 ottobre 1969, n. 742](#).

Al fine del computo di tali termini fa fede la data della ricevuta di spedizione della raccomandata a mezzo del servizio postale, nel caso di specie Il giorno 20.07.2016, ossequiente della richiamata prescrizione di legge, in quanto coincidente con l'ultimo giorno dei sei mesi di cui alla richiamata normativa civilistica (data di pubblicazione della sentenza impugnata 20.01.2016).

A nulla rileva la successiva data di notifica dell'atto al contribuente appellato, la stessa costituendo unicamente la data a partire dalla quale decorre il termine utile di 30 storni ex [art. 53 D.Lgs 546/92](#) - per la costituzione dell'appellante e per il deposito dell'appello presso la CTR adita (Cassazione Sezioni Unite Civili, sentenza 29 maggio 2017, n. 13452), nel caso di specie avvenuta il 02.09.2016 (come da probatoria documentazione allegata agli atti della causa), con evidenza del rispetto del termine di legge previsto per il deposito, atteso che l'intervenuta sospensione feriale ha differito il termine ultimo utile per tali adempimenti al 20.09.2016.

L'eccezione di parte appellata in punto di -----*non leggibile*----- quanto motivato, viene rigettata.

La Commissione - acclarata l'ammissibilità dell'atto di appello, tempestivamente notificato dall'Agenzia delle Entrate alla Società E. Srl procede all'esame nel merito delle ragioni e delle eccezioni dell'Ente Impositore, in esso esposte, comparate con le ragioni di parte appellata.

L'avviso di accertamento opposto con il ricorso introduttivo è scaturito da una verifica ispettiva della Guardia di Finanza, che focalizzava i rapporti intrattenuti dalla società ricorrente con una società fornitrice della stessa, la C. Srl, sottoposta a verifica e risultata essere una "cartiera", con conseguente denuncia per operazioni inesistenti all'Autorità Giudiziaria ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal [D.Lgs n. 74/2000](#).

La sentenza appellata fonda l'accoglimento del ricorso essenzialmente sui seguenti elementi motivazionali:

Il Giudice delle Indagini Preliminari, in data 16/03/2015 ha dichiarato non luogo a procedere, ai sensi dell'[art. 425 c.p.p.](#), perché il fatto contestato alla C. srl che ha Intrattenuto rapporti commerciali anche con la società E. Srl, non sussiste;

Il quantitativo di ferro riconducibile alle fatture contabilizzate, risulta tutto utilizzato nei cantieri di lavoro dove ha operato la ditta ricorrente, nell'anno 2009, per come risulta dalla contabilità di cantiere e, per come è stato precisato dai progettisti e dai direttori di lavoro che hanno seguito quelle costruzioni;

A conforto, esiste pure perizia giurata, da parte dell'architetto F.

I costi contestati sono relativi ad operazioni obbiettivamente inesistenti e non oggettivamente inesistenti, e possono essere dedotti, secondo quanto stabilito dalla sentenza della Cass. 1147/2010.

La società appellata E. Srl, con proprie controdeduzioni, considera debitamente motivata la sentenza opposta, con richiamo - a conforto probatorio delle proprie ragioni della pronuncia del Tribunale di Crotone, contrastando nel dettaglio le diverse ragioni dell'appellante.

Va subito approfondita l'eventuale possibile ricaduta degli effetti della sentenza penale sul procedimento tributario oggetto dell'odierno giudizio.

Tuttavia, ferma la non vincolatività del giudicato penale, giudice tributario nell'esercizio dei propri autonomi poteri ----- *non leggibile*----- della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, è tenuto a verificare la ----- *-non leggibile*----- rispetto alla fattispecie tributaria soggetta ad esame, di tutti gli elementi desumibili ----- *non leggibile*----- (cfr. Cassaz., sentenze nn. 9442/2017, 6211/2015, 8129/2012 e 20740/2010)

In definitiva, il quadro generale che emerge dalle posizioni dinanzi richiamate depone per l'assenza di condizionamenti diretti ed immediati del giudicato penale rispetto alle decisioni del giudice tributario, ma, al contempo, per la sussistenza di un potere-dovere del giudice tributario di prendere comunque in considerazione, in assoluta autonomia e nel rispetto delle proprie regole processuali, di elementi risultanti dalla sentenza penale, nonché la valutazione che degli stessi è stata operata dal giudice penale, dando piena contezza del percorso argomentativo seguito in sede di motivazione.

Conclusivamente, la giurisprudenza di legittimità (già con la remota sentenza della Corte di Cassazione Sez. Trib., 22 settembre 2000), riconosce comunque che il risultato raggiunto in sede penale non rappresenta un qualcosa di completamente avulso da gravame tributario, in quanto il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel giudizio penale, purché procedendo ad una propria ed autonoma valutazione degli elementi probatori. Orbene, tanto premesso, va subito rilevato che dalla lettura della sentenza penale in questione emerge che i giudici hanno esaminato anche i profili strettamente tributari dei fatti contestati dall'Ufficio impositore e, una volta valutati, li hanno assunti a fondamento della determinazione della finale motivazione di detta pronuncia, sia in relazione alla natura delle operazioni inesistenti, qualificandoli soggettivamente inesistenti con evidenziata conseguenza sia della deducibilità dei costi a cui dette operazioni attingono e sia della detraibilità dell'Iva, trovando in tal senso anche piena convergenza con le parallele motivazioni della sentenza della CTP di Crotone all'uopo espressamente richiamata, nonché in riferimento al recupero a tassazione dei contestati acconti da parte dell'Ufficio finanziario - sui quali in verità i giudici di primo grado nella sentenza impugnata ed oggetto dell'odierno giudizio non si sono pronunciati deducevano che, al contrario di quanto sostenuto nell'accertamento, trattarsi di semplici caparre, quindi, esenti da imposizione Iva.

Invero, l'accertamento si fonda sull'assunto che le operazioni contestate sono da ritenere fittizie sulla base della inesistenza della sede sociale e della mancanza di organizzazione di impresa della C. Srl., emittente le fatture intestate alla sede del ricorrente. Tale assunto, però, porta unicamente a provare l'inesistenza soggettiva di tali operazioni, ma non anche quella oggettiva per come asserito dall'Ufficio accertatore.

L'E. srl, sulla base della documentazione allegata agli atti della causa e delle argomentazioni motivate nel ricorso introduttivo prima e nell'appello poi, ha chiesto il riconoscimento della provata fornitura di cui alle fatture contestate in ordine a dette operazioni e, per l'effetto, quindi, dell'effettiva esistenza delle relative operazioni, con il conseguente diritto alla deducibilità dei relativi costi.

Questo giudice rileva, dall'esame degli atti della causa che le fatture rilasciate dalla C. srl all'E. srl sono state da quest'ultima tutte regolarmente registrate, insieme a tutte le altre relative alla fornitura di ferro; che per le stesse è stata riscontrata il regolare pagamento a mezzo bonifico o assegno bancario per come rilevato dallo stesso PG in sede di redazione del PVC, con evidente prova della tracciabilità ----- *non leggibile*----- dell'incidenza economica solo dal punto di vista finanziario;

----- *non leggibile*----- fatturato, tenuto conto delle variazioni contabili delle rimanenze iniziali e quelle finali del materiale ferroso nonché degli sfridi, corrisponde a quello ritenuto necessario ed impiegato nella costruzione di n. 59 unità immobiliari (villette) e delle opere di urbanizzazione relative alla lottizzazione, nella misura di q.li 15.600 computato nella perizia F. allegata agli atti di causa. Se pur vera che trattasi di una stima di parte, con evidenza di puro valore indiziario dei dati ivi rappresentati, alla stessa non si può contestare il valore di certificazione tecnico del dato quantitativo frutto di una elaborazione altrettanto tecnica, che come tutte non può essere disconosciuto per come non viene - nè specificatamente e nè formalmente disconosciuto ed apprezzabilmente contestata neanche dall'Ufficio finanziario, rientrando la determinazione di detti quantum della esclusiva competenza professionale del professionista incaricato, salvo la querela di falso.

----- *non leggibile*----- *non leggibile*----- *leggibile*
----- *non leggibile*----- dichiarare dette operazioni solo soggettivamente inesistenti
----- *non leggibile*----- diritto del contribuente alla deducibilità dei relativi costi e indipendentemente dalla consapevolezza del contribuente di partecipare a una frode, fermo restando il rispetto dei principi generali per la

deducibilità dei componenti negativi di reddito e che non si tratti di costi relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di un delitto non colposo, giuste precisazioni fornite in merito dalla Corte di cassazione con l'Ordinanza numero 1715 pubblicata il 24 febbraio 2018, nonché alla detraibilità della corrispondente Imposta sul Valore Aggiunto, ricorrendo nel caso di specie i presupposti sul punto stabiliti dalla giurisprudenza di legittimità nell'Ordinanza della Corte di Cassazione, n. 9721 del 19 aprile 2018.

Infatti, secondo i giudici di legittimità, in merito a tale ultimo punto, l'Iva sulle fatture relative ad operazioni solo soggettivamente inesistenti tali quando la fattura sia stata emessa da soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione in essa rappresentata e della quale

il cessionario o il committente è stato realmente destinatario è detraibile - in ossequio al principio della tutela della buona fede del contribuente ed alla giurisprudenza in merito della Corte di Giustizia d'Il'Unione Europea (dr. Cass. n. 24426 del 30/10/2013) - salvo che l'Amministrazione non dimostri gli elementi oggettivi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza del contribuente che l'acquisto del bene o del servizio si inseriva in un'evasione commessa dal fornitore e/o che questi abbia partecipato ad una frode, incombente - nel caso in esame - non specificatamente ed apprezzabilmente assolte dall'Amministrazione Finanziaria.

Tale articolata conclusione - per quanto argomentata nei singoli punti e nel loro complesso - trova elementi di affinità con i presupposti fattuali e di diritto, nonché con gli elementi motivazionali esposti nella sentenza penale del Tribunale di Crotone n. 35 del 16.03.2015 e depositata il 14.04.2015.

Dimostrata l'oggettiva esistenza fattuale e giuridica delle operazioni indicate nelle fatture contestate per l'effetto viene dichiarata la conferma della sentenza.

L'ufficio appellante lamenta una carenza di motivazione sulla questione attinente l'omessa fatturazione degli acconti, da parte ricorrente considerati caparra, non essendosi in merito pronunciata di prime cure, la caparra e l'acconto, nonostante siano ambedue delle anticipazioni di denaro, configurano due istituti molto diversi, con un differente trattamento fiscale.

L'acconto sul prezzo consiste nel pagamento parziale del corrispettivo dovuto in base al contratto, effettuato anticipatamente rispetto al contratto stesso.

Da un punto di vista fiscale il pagamento anticipato di un debito (sia totale che parziale) rappresentato da un acconto sul prezzo determina l'effettuazione dell'operazione ([articolo 6](#) comma 3 e comma 4 [D.p.r. 633/1972](#)) che fa sorgere in capo al soggetto che cede il bene o presta il servizio gli obblighi previsti dalla normativa IVA di fatturazione e i conseguenti adempimenti quali la registrazione della fattura, la liquidazione e il versamento dell'IVA.

La caparra - confirmatoria o penitenziale - ha unicamente funzione risarcitoria e l'importo a tale titolo pagato non può essere qualificato come corrispettivo della cessione del bene o della prestazione del servizio, tant'è che è escluso dal campo di applicazione dell'Iva, e pertanto non dovrà essere fatturato ed una semplice ricevuta è sufficiente a documentare l'operazione.

Se le somme versate a titolo di caparra successivamente assumono la natura di acconto, quindi non vengono restituite alla controparte (possibilità del resto prevista dalle stesse norme del codice civile) sarà solo allora che l'operazione assumerà rilievo ai fini IVA e pertanto dovrà essere emessa la relativa fattura.

Tanto premesso, fatto salvo - sul piano generale - che in mancanza di un esplicito accordo delle parti che faccia riferimento alla qualifica da dare a pagamenti anticipati - caparra o acconti - gli stessi, nel caso specifico, vanno considerati caparre, per quanto di seguito motivato:

Dalla verifica delle schede contabili - allegare agli atti di causa - viene riscontrato che le somme in questione ricevute nell'anno 2009 sono state contabilizzate con imputazione ai sottoconti 407.00002 Clienti e/caparre" e 407.00006" Clienti e/caparre per cessioni di immobili avvenute nell'anno 2010, con contropartite in capo ai conti finanziari accesi a Banche e, quindi, con conseguente esclusione di applicazione dell'Iva e senza alcuna incidenza di carattere economico atteso che i conti ed i sottoconti di mastro impegnati sono di natura patrimoniale.

Di tanto dà atto la stessa G.F. nel PVC a pagina 14.

Nell'anno successivo, 2010 vengono emesse le fatture in aderenza alla contestuale stipula dei relativi atti notarili, per l'intero importo di cessione degli immobili e con l'addebito dell'intera corrispondente Iva.

Ulteriore conferma a sostegno delle ragioni della ricorrente sul punto che trattasi di caparre, come tali sottratte all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'[art. 6, comma 4, del DPR 633/72](#), e non di acconti, è provata dalla documentata restituzione in data 12.08.2010 a -----non leggibile-----.

Di tanto da atto anche la GdF nel riferito PVC.

D'altronde, in punto di fatto e di diritto, essendo stato fatto -----non leggibile----- sugli Interi importi delle cessioni degli immobili nelle fatture emesse nell'anno 2010 e di cui viene dato atto nei relativi atti pubblici, nei suoi dati analitici di imponibile e di imposta, per come ripor tuta nel PVC dagli agenti verificatori, comunque, nel caso in

esame, la pretesa tributaria relativa all'Iva su dette somme, -----*non leggibile*----- in quanto già assolto per come prima motivato, altrimenti, si verrebbe a verificare una -----*non leggibile*----- in violazione dell'**art. 67 del DPR 600/73**, per come sancito dalla Corte di Cassazione (**sentenza n. 4154/2018**) e dalla -----*non leggibile*----- di G.E (causa C-324/11 del 6.12.2012, causa n. C-285/11 del -----*non leggibile*-----, causa n. 642/3/U del 3/11/2013).

L'eccezione sul punto dell'appellante, per quanto motivato, viene rigettato.

L'appello viene rigettato e viene confermata la sentenza impugnata sia pure con diversa e più ampia motivazione in relazione all'Iva sugli acconti, eccezione sulla quale i primi giudici non si erano pronunciati.

Le spese processuali secondo il principio della soccombenza e vengono liquidate nei termini indicati nel dispositivo

P.Q.M.

La Commissione definitivamente decidendo nel contraddittorio tra le parti sull'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate, mediante l'atto del 20.07.2016, nei confronti della società E. Srl, avverso la sentenza n. 17 -----*non leggibile*----- addì 02.12.2015 e depositata il 20.01.2016 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, disattesa -----*non leggibile*----- provvede: Conferma la sentenza appellata. Condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere, a favore della contribuente, le spese -----*non leggibile*----- accessori come per legge -----*non leggibile*-----.

Così deciso in Catanzaro, 18.10.2018