



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TRENTO Sezione 2, riunita in udienza il 12/02/2024 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

**DE BENEDETTO GIUSEPPE**, Presidente e Relatore  
**GRAZIADEI CARLO**, Giudice  
**DEMOZZI ANDREA**, Giudice

in data 12/02/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 83/2021 depositato il 16/06/2021

**proposto da**

Ricorrente\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

**Rappresentato da** Rappresentante\_1 - CF\_Rappresentante\_1

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Trento - Via Del Brennero 133 38121 Trento TN

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T2A03CZ013172020 IRES-ALIQUEUTE 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T2A03CZ013172020 IVA-ALIQUEUTE 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T2A03CZ013172020 IRAP 2015

**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**

Con ricorso - ritualmente notificato e depositato - il Ricorrente\_1 ricorreva avverso l'avviso di accertamento indicato in epigrafe premettendo di ritenere che l'accertamento impugnato traesse le mosse da sommarie valutazioni condotte dalla Guardia di Finanza nell'ambito di indagini riferite all'Autorità Giudiziaria Ordinaria, ma che in realtà quegli accertamenti fossero stati riferiti pur in assenza di qualsivoglia elemento probatorio minimo sotto il profilo temporale e fattuale. Purtroppo il procedimento penale avviato dalla locale Procura della Repubblica perveniva a sentenza di condanna. L'agenzia aveva fondato il proprio accertamento in massima parte, se non esclusivamente, su quegli accertamenti e sulla predetta affermazione di responsabilità, quasi si trattasse di pregiudiziale penale. Avverso tale decisione, peraltro, pendeva ricorso in appello, e solo all'esito di tale giudizio si sarebbe potuto discutere – eventualmente – di accertamento di fatti di reato, laddove possibile rilevanti anche sotto il profilo fiscale.

Dal punto di vista strettamente fiscale, poi, riteneva l'atto impugnato del tutto immotivato, da una parte perché basato esclusivamente sui "pretesi" accertamenti della Guardia di Finanza, e dall'altro perché difettava di qualsivoglia giustificazione delle asserite inesistenze di attività commerciali sottese alle fatturazioni o anche sovrappatture delle prestazioni seguite, al solo fine di ottenere maggiori contributi dall'Ente pubblico che finanziava ovvero rimborsava al Consorzio le attività di promozione turistica. Il difetto di motivazione sarebbe stato così palese, per difetto di istruttoria, da comportarne l'immediato annullamento. A tacer d'altro le indagini della Guardia di Finanza apparivano erronee ed anacronistiche sotto il profilo prettamente temporale, in quanto si riferivano ad annualità diverse da quelle oggetto di accertamento.

Sotto altro profilo si contestava che nell'avviso d'accertamento si pretendesse affermare la sussistenza di un asserito accordo tra la società Società\_1 ed il Consorzio, i quali avrebbero creato un sistema di false fatturazioni, volte ad ottenere l'erogazione di contributi provinciali in misura superiore al dovuto. Di ciò non vi sarebbe stata prova alcuna, e le spese per le fatture emesse sarebbero state tutte supportate da idonea documentazione.

Sosteneva ancora come non vi fosse alcun elemento utile a supportare la natura fittizia delle operazioni, e men che meno potesse essere in tal senso valorizzata la circostanza che il

Ricorrente\_1 avesse poi rinunciato a richiedere la liquidazione dei relativi contributi ex ante ammessi dalla P.A.T.. Evidenziava che *"... a tal precipuo riguardo, ... la scelta operata dall'odierna ricorrente è stata dettata da mere ragioni di opportunità e prudenza, a fronte della pendenza – all'epoca - del giudizio penale in cui il Consorzio si è visto suo malgrado coinvolto..."*.

Da ultimo contestava l'affermazione – e la quantificazione dei costi indeducibili e, per specularità, del maggior reddito – secondo cui *"...la rideterminazione dei costi sostenuti da parte dell'Ente odierno ricorrente, sostenendo che, avendo il Ricorrente\_1 contabilizzato l'importo di € 250.000,00= - sul quale sono stati poi richiesti € 100.000,00= a titolo di contributo da parte della P.A.T. - il costo sostenuto pari ad € 150.000,00= sarebbe inesistente, poiché frutto dell'emissione di false fatture."*

Così infine concludeva:

- 1) *in via preliminare: disporre la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato, ai sensi e per gli effetti dell'art. 47 D.Lgs. 546/1992;*
- 2) *sempre in via preliminare, all'esito, sospendere – anche ai sensi e per gli effetti dell'art. 295 c.p.c. - il presente procedimento fino al formarsi del giudicato nell'ambito del giudizio penale n. 4208/2015 R.G.N.R. attualmente pendente innanzi la Corte d'Appello di Trento;*
- 3) *Nel merito, in via principale: dichiarare illegittimo, invalido, nullo e privo di effetti, comunque annullare, l'Avviso di accertamento n. T2A03CZ01317/2020, come meglio specificato in epigrafe, per tutte le ragioni esposte in narrativa;*
- 4) *Nel merito, in via subordinata: nel caso di accoglimento solo parziale del presente ricorso, accertare e dichiarare il minor importo eventualmente dovuto dal Ricorrente\_1 a titolo di imposte, sanzioni ed interessi.*
- 5) *In ogni caso, con vittoria di spese e competenze di giudizio, (...).*

Si costituiva ritualmente l'Agenzia convenuta affermando e ribadendo la correttezza dell'avviso di accertamento, che poggiava sulle solide basi delle indagini svolte dalla Guardia di Finanza che aveva verificato e riferito il "... *modus operandi (...) nelle operazioni poste in essere tra la società Società\_1 ed il Consorzio ricorrente; più nello specifico il meccanismo fraudolento consisteva nell'ideare eventi commerciali e riuscire ad ottenere mediante un sistema di fatture incrociate, un contributo provinciale che, in violazione della normativa di settore territoriale, anziché solo il 40 % andasse a coprire almeno il 100% dei costi sostenuti. I dati ed i documenti a comprova del su esposto meccanismo frodatorio perpetrato dalla Società\_1 e dal Consorzio ricorrente sono tutti agli atti del procedimento penale n. 4208/15 il cui utilizzo ai fini fiscali è stato concesso ai militari della GDF con nota del PM dott. (...) in data 25/11/2020. Nella sostanza si è scoperto che le prestazioni indicate in fattura al fine di ottenere un contributo provinciale quanto più alto possibile, venivano artificiosamente gonfiate a tavolino dalla Società\_1 in accordo con il Consorzio il quale poi chiedeva alla PAT un contributo pari al 40 % della spesa apparentemente sostenuta ma in realtà in parte oggettivamente inesistente.*"

Aggiungeva come risultasse comprovata una complessa attività artificiosa posta in essere dal Consorzio ricorrente, con ovvie conseguenze sulla indetraibilità dell'IVA esposta nelle fatture – non veritiere, o quanto meno in gran parte non veritiere siccome sovradimensionate nei costi – emesse dalla società Società\_1.

Concludeva chiedendo

- 1) *Il rigetto della richiesta di sospensione del processo;*
- 2) *Il rigetto della istanza di sospensione cautelare ex art 47;*
- 3) *il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.*

Si può dare qui atto che vi sono state due fasi conciliative, una prima processualmente rilevate e necessaria, ed una seconda su invito della Corte, entrambe concluse senza che si pervenisse a condizioni risolutive della controversia.

La fase propriamente cautelare si concludeva con accoglimento dell'istanza di parte ricorrente.

Nel corso della fase di merito si disponeva rinvio per permettere alle parti di valutare una ipotesi conciliativa, che non sortiva peraltro buon fine. All'odierna udienza, acquisite agli atti - in particolare - una memoria di parte ricorrente e la motivazione della sentenza di secondo grado in sede penale, la causa veniva trattenuta in decisione.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Nella presente motivazione occorre primieramente affrontare il problema della motivazione dell'avviso di accertamento impugnato. È infatti il vizio di carenza di motivazione il primo e principale motivo di ricorso prospettato dal Consorzio destinatario dell'avviso di accertamento.

Ma prima ancora di affrontare il “problema” della motivazione e della sua sufficienza è opportuno precisare che il Ricorrente\_1 era – ed è – un ente rappresentativo degli operatori commerciali della città di Luogo\_1, costituito perchè organizzasse la realizzazione di iniziative, eventi e progetti – in particolare manifestazioni, soprattutto di carattere fieristico, finalizzate in particolare alla rivitalizzazione del centro storico, finanziate inizialmente dai consorziati e utilizzando il volontariato, per poi passare ad attività organizzata professionalmente da terzi (con quelli che in ricorso vengono definiti “*pacchetti chiavi in mano*”) e regolarmente pagati utilizzando fondi propri o contributo successivamente concessi dall'ente pubblico PAT (attraverso i suoi uffici commerciali).

Orbene la principale contestazione sulla quale si fonda l'avviso di accertamento è che la maggior parte – se non tutti – i costi rappresentati in bilancio dal Consorzio fossero sovrappagati per poter conseguire maggiori finanziamenti da parte dei competenti Uffici della Provincia.

Una tale argomentazione è fatta propria, senza meno e senza smentita, dall'Agenzia delle Entrate che non contesta una delle affermazioni al riguardo svolte da parte ricorrente, ed anzi valorizza in ogni punto del suo avviso le deduzioni e le affermazioni proposte dalla Guardia di Finanza nelle relazioni di servizio dimesse all'autorità Giudiziaria all'esito dei suoi accertamenti volti a fini di accertamento di illeciti penali.

Ed ancora l'Agenzia delle Entrate ribadisce la ritenuta correttezza delle argomentazioni della Guardia di Finanza, che fa proprie, quando il Giudice di primo grado investito della valutazione delle prove portate dal Pubblico Ministero in udienza, decide per la sussistenza di responsabilità penale di sovrappagamento e/o di falsa fatturazione per le attività pagate dal Consorzio.

Su tali premesse questa Corte ritiene che la motivazione dell'avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate possa ritenersi sussistente, ma si dovrà poi altresì tener conto di tale base probatoria nella finale e definitiva valutazione della correttezza dell'avviso di accertamento.

In altri termini non si afferma certo che vi sia una pregiudiziale penale all'avviso di accertamento, ma se si ritiene che l'avviso sia fondato, così come è fondato, sugli accertamenti della Guardia di Finanza, allo stesso modo dovrà essere accertato [anche] in questa sede se tali accertamenti ed argomentazioni siano da ritenersi fondate e corrette.

Innanzitutto non può non riconoscersi la correttezza della critica mossa in ricorso all'avviso di accertamento laddove afferma l'irrelevanza di quegli accertamenti laddove fondati su fatti “erranei ed anacronistici sotto il profilo prettamente temporale, in quanto le verifiche condotte dagli Organi di P.G. si riferiscono ad annualità diverse (2011 – 2012 – 2013) da quelle oggetto di controllo da parte dell'Ufficio (eventi dell'anno 2014).”

Non può poi tacersi che le affermazioni riportate negli atti della Guardia di Finanza fossero basati su mere presunzioni e deduzioni, a volte inconferenti ed indimostrate, prive dei richiesti requisiti della precisione, gravità e concordanza. Requisiti, si intenda, necessari non solo in sede penale, ma anche in sede di accertamento di carattere amministrativo/fiscale.

All'esito del deposito del dispositivo della sentenza pronunciata nel secondo grado di merito da parte della Corte di Appello di Trento questa Corte ha concesso rinvio a fini di una possibile ri-valutazione delle rispettive posizioni delle Parti, senza che ciò sortisse esito alcuno.

Si è avuto poi il deposito della motivazione, agli atti del presente procedimento, della sentenza della Corte di Appello – sezione penale – di Trento, che ha integralmente riformato la sentenza di primo grado, escludendo la sussistenza di alcun fatto di rilievo penale.

A questo punto vanno tratte le conclusioni sui fondamenti dell'avviso di accertamento e sulla valutazione delle prove degli illeciti tributari e fiscali portati dalla Guardia di Finanza e fatti propri, nell'avviso impugnato, dall'Agenzia delle Entrate.

Va senza meno chiarito che non si tratta di trarre dal “giudicato” della sentenza in sede penale la conclusione della infondatezza dell'accertamento sulla base di una ritenuta pregiudizialità, ma non si può non fare riferimento ad essa anche per la valutazione degli argomenti portati dalla Guardia di Finanza e posti a fondamento dell'avviso qui impugnato. Va rimarcato che la sentenza in sede penale è passata in giudicato come provato da parte ricorrente. Di conseguenza le affermazioni “in fatto” riportati in quella sentenza non possono che essere ritenute corrispondenti ad una corretta valutazione delle

prove. Non può non prendersi atto che anche la pubblica accusa ha accettato l'esito del giudizio, omettendo di impugnarla innanzi alla Suprema Corte per vizi afferenti la motivazione.

Gli accertamenti della Guardia di Finanza sono stati dunque ritenuti infondati con riferimento all'esistenza di irregolarità contabili ascrivibili al Consorzio, così come all'esistenza del preteso *meccanismo fraudolento* volto solo a fine di lucrare maggiori finanziamenti o ristori di spese da parte degli uffici della Provincia autonoma di Trento (nel senso di ottenere ristoro degli interi costi sostenuti piuttosto che del 40% degli stessi, ove correttamente fatturati).

La motivazione della predetta sentenza, in quanto allegata agli atti e ben nota alle Parti, e soprattutto non contestata né, tanto meno, contraddetta in alcun modo dalla difesa dell'Agenzia delle Entrate, può essere in questa sede semplicemente richiamata *per relationem*, limitandosi ad alcuni brevi cenni di richiamo.

Si afferma in sentenza che le argomentazioni svolte dalla Guardia di Finanza sono contraddette dai documenti portati dalla difesa del Consorzio, che invero sono anche agli atti del presente procedimento. I testi escussi hanno escluso categoricamente che le fatture potessero riferirsi ad operazioni inesistenti o fossero semplicemente documenti di comodo o non corrispondenti a quanto in esse descritto, o fossero – in altri termini – destinate solo a “gonfiare le spese” a fini di maggiore, quanto illecito, ristoro delle stesse.

A queste affermazioni nulla ha contrapposto la convenuta Agenzia, mostrando così di accettare, e non solo di non contestare – perché non poteva contestare - le conclusioni indicate, ovvero l'insussistenza delle irregolarità contabili sulle quali era invero basato l'avviso di accertamento.

A ciò si aggiunga che risulta fondata anche la critica di non contestualità degli accertamenti portati in sede penale con l'avviso di accertamento qui impugnato, per concludere per l'insussistenza assoluta di anche solo un principio di prova concreta della fondatezza delle contestazioni mosse nell'avviso impugnato.

La Corte ritiene poi che non sia in contraddizione l'affermazione della mancata coincidenza temporale tra gli anni di riferimento per l'accertamento della Guardia di Finanza e l'anno di riferimento dell'avviso di accertamento qui impugnato, giacché l'ulteriore conseguenza di tale mancata coincidenza sarebbe piuttosto la mancanza assoluta di prova di irregolarità con riferimento all'anno di accertamento. Ciò che si vuole invece evidenziare con quanto qui riportato è l'infondatezza e l'inattendibilità, ovvero, se si preferisce, la mancanza di certezza, chiarezza e coerenza degli accertamenti posti a base dell'avviso notificato a parte ricorrente.

Non può infine tacersi che sarebbe stato onere dell'Agenzia delle Entrate di fornire prova certa di ogni singola irregolarità, anche attraverso un semplice richiamo ad accertamenti da altri svolti (certamente la Guardia di Finanza, a ciò sicuramente legittimata), ma non può negarsi che a tale onere non abbia adempiuto l'Agenzia emittente il provvedimento impugnato. La semplice motivazione *per relationem*, non altrimenti integrata, sconta l'infondatezza degli altrui accertamenti.

L'avviso impugnato non può dunque che essere annullato.

La condanna alla rifusione delle spese segue la soccombenza e la liquidazione è riportata in dispositivo.

Può essere disposta la distrazione delle spese in favore dei procuratori, che se ne sono dichiarati antistatari, pur in difetto di domanda originariamente in tal senso, perché la richiesta di distrazione delle spese né aggrava in alcun modo la posizione della parte soccombente, né costituisce una *mutatio libelli*.

Relativamente al rimborso, unitamente a diritti e spese, anche del contributo unificato versato da parte ricorrente, si ritiene opportuno precisare che la Suprema Corte, da ultimo con la sentenza n. 18529 del 10.7.2019 (confermativa dell'indirizzo già affermato con le sentenze n. 29679/17 e n. 23830/15), ha ribadito che “In tema di spese processuali, [...] la decisione di condanna deve intendersi estesa implicitamente anche alla restituzione di tale somma, in quanto il contributo unificato, previsto dall'art. 13 del d.P.R. n. 115 del 2002, costituisce un'obbligazione “ex lege” di importo predeterminato, che grava sulla parte soccombente per effetto della stessa condanna alle spese [...]”.

**P.Q.M.**

Ogni contraria eccezione e deduzione disattesa, accoglie il ricorso ed annulla l'avviso di accertamento impugnato.

Condanna l'Agenzia resistente a rifondere le spese di lite che determina in complessivi € 5.000,00 (cinquemila/00) oltre accessori di legge ed oltre al rimborso del contributo unificato versato, con distrazione in favore dei procuratori che se ne sono dichiarati antistatari.

Così deciso in Trento il 12.2.2024