

### **Svolgimento del processo**

L'avviso di accertamento trae origine dalla pendenza presso la Procura della Repubblica del Tribunale di Torino di un procedimento penale nei confronti del ricorrente, quale titolare della ditta individuale [Omissis], il quale emetteva fatture fittizie per operazioni inesistenti (p. e p. dall'[art. 8](#) del DLgs. n. 74/2000 e conclusosi il 15.11.2010 con l'applicazione della pena su richiesta ex [art. 444](#) c.p.p.). Acquisita l'autorizzazione all'utilizzo ai fini fiscali dei dati e notizie risultanti in tale procedimento, il fisco richiedeva, per una verifica, la documentazione dell'impresa ottenendo dal titolare risposta negativa per avvenuta consegna all'Autorità giudiziaria; non potendo, quindi, procedere ad alcun controllo, l'ufficio ricostruiva la capacità reddituale ed il volume d'affari sulla base della dichiarazione presentata per il 2007, delle imputazioni formulate dal P.M., del P.V.C, della Guardia di Finanza, degli elenchi clienti e fornitori risultanti all'anagrafe tributaria. Ai fini della determinazione "dei ricavi", dall'esame dell'elenco clienti/fornitori annotato nell'anagrafe tributaria, è risultato un imponibile derivante dalla fatturazione di operazioni inesistenti di euro 778.705,00 (con una IVA dovuta di euro 155.741,00). Per quanto riguarda i "costi", nel corso del procedimento penale è stata accertata l'auto-produzione di fatture passive per operazioni inesistenti, utilizzando carte in bianco con intestazione di società consenzienti) per un importo di euro 276.000,00, al fine di abbattere il reddito d'impresa e di detrarre un'IVA di euro 55.200,00. In conclusione: deducendo i ricavi dichiarati dall'ammontare delle fatture emesse (euro 305.745,00 da euro 778.705,00), gli effettivi maggiori ricavi ammontano ad euro 472.960,00 a cui vanno aggiunti i costi indeducibili per euro 276.000,00, determinando un reddito d'impresa accertato di euro 758.662,00 (con una maggior IRPEF dovuta di euro 322.000,00, una maggior IVA di euro 149.792 - ed una maggior IRAP di euro 32,155,00). All'esito infruttuoso della istanza di accertamento con adesione, con ricorso notificato in data 20.5.2011 il Signor R. conveniva in giudizio il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Torino, assumendo:

- La rettifica operata dall'ufficio non è rispondente alla realtà, atteso che le fatture fittizie venivano emesse previo accordo con i clienti che una parte sarebbe stata trattenuta dalla impresa ed il residuo reso all'intestatario della fattura: a seconda degli accordi, la percentuale trattenuta variava dal 5 al 15% ed a tale minor somma andava circoscritto l'accertamento.
- Violazione della normativa fiscale in punto motivazione (in particolare, gli [artt. 39](#) e [42](#) del DPR 600/73 e [art. 7](#) L. n. 212/2000), per non aver allegato, se non per estratto, gli atti richiamati e per aver disconosciuto, nell'accertamento dei maggiori ricavi, i corrispondenti maggiori costi.
- Violazione dell'[art. 19](#) del DLgs. n. 74/2000 in relazione alle sanzioni irrogate, in quanto - per il principio di specialità - i fatti contestati avevano già avuto sanzione penale definitiva e, pertanto, non potevano più trovare applicazione le sanzioni amministrative.

L'Agenzia delle Entrate controdeducava con memoria depositata il 6.7.2011.

### **Motivi della decisione**

Appare opportuno premettere che i fatti contestati (emissione di fatture "fittizie" per operazioni inesistenti sia attive - per conseguire maggiori ricavi - che passive - per dedurre maggiori costi -) non sono in discussione, in quanto risultano già oggetto di accertamento penale di natura definitiva (applicazione pena su richiesta delle parti con sentenza del GUP del Tribunale di Torino del 15.11.2010), ma viene contestata, anzitutto, la loro totale imponibilità. Se, infatti, il ricorrente emetteva fatture fittizie nei confronti di un cliente e ne incassava i relativi importi, concordava con il medesimo la trattenuta solamente di una percentuale (del 5, 7, 10 e 15 % a seconda degli accordi e costituente l'effettivo reddito) e restituiva il residuo importo previa decurtazione, altresì, dell'IVA; su detti minori importi andava circoscritto l'accertamento. Sul punto, per quanto concerne il recupero dell'IVA, già nell'avviso di accertamento viene richiamata la disciplina dell'[art. 21](#), 7° comma, DPR 633/72 la quale prevede che "se viene emessa fattura per

operazioni inesistenti l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"; su detto recupero, infatti, non risultano censure. Per quanto riguarda, invece, le imposte dirette, le controdeduzioni dell'ufficio si rivelano fondate: la pretesa del ricorrente di veder ridotto il margine di profitto ritratto dalle operazioni illecite si basa su "logiche deduzioni algebriche" operate dalla Guardia di Finanza in occasione dell'interrogatorio del R. ed appunti rinvenuti in occasione delle perquisizioni domiciliari disposte dal P.M.. Tuttavia, la ricostruzione della GdF in qualità di Polizia Giudiziaria, non può considerarsi esaustiva sia perché basata su affermazioni del prevenuto e sia su appunti e tabelle rinvenute che non possono fornire un dato incontestabile e, soprattutto, completo. Tanto è vero che gli esiti istruttori dell'indagine su iniziativa del P.M. hanno portato alla quantificazione delle operazioni fittizie in euro 310.225,00, mentre dal controllo degli elenchi clienti/fornitori in Anagrafe Tributaria operato dall'ufficio è risultato un importo di euro 778.705,00. Il ricorrente non è stato, poi, neppure in grado di quantificare con una certa precisione il margine di profitto ritratto dalle operazioni illecite (ricostruito dalla GdF con percentuali dal 5 al 15% su di un campione parziale di operazioni fittizie) ed il numero effettivo dei destinatari delle fatture attive; carenze che violano palesemente il principio dell'onere della prova in materia tanto controversa. Le ulteriori censure di parte ricorrente riguardano soprattutto il difetto di motivazione dell'atto di accertamento, atteso che al medesimo non sono stati allegati gli altri atti richiamati (come, invece, richiesto dall'[art. 42](#) del DPR 600/73 e [art. 7](#) L. n. 212/2000). In proposito si osserva, che tutti gli atti istruttori utilizzati dall'ufficio erano già in possesso del contribuente o dallo stesso conosciuti ed, in - particolare, gli atti di indagine del procedimento penale il cui esito è stato la richiesta di rinvio a giudizio nonché il PVC della Guardia di Finanza sottoscritto e consegnato all'interessato; non appare pertanto sussistere alcuna violazione del diritto di difesa. Per quanto riguarda l'eccezione di "infondatezza" dell'accertamento (il quale non ha tenuto conto del fatto che, avendo la polizia giudiziaria accertato l'inesistenza sia di costi che di ricavi in presenza di una contabilità del tutto fittizia, ne conseguirebbe che il compenso derivatone costituirebbe reddito "inesistente" a fini fiscali trattandosi di negozi nulli/fittizi per illiceità della causa),

la Commissione osserva:

La questione circa l'imponibilità dei proventi illeciti, frutto di un dibattito risalente nel tempo, è stata definita da un primo intervento legislativo nel 1993 - con l'[art. 4](#), comma 4, della legge n. 537 - in base al quale "nella categoria di redditi di cui all'[art. 6](#), comma 1, del TUIR ... devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale ...". In proposito la giurisprudenza di legittimità ha adottato una linea interpretativa ancora più ampia, tutta tesa a riconoscere l'imponibilità di proventi illeciti a prescindere da una loro riconducibilità ad una specifica norma del Testo Unico; la Corte di Cassazione ha, cioè, sottolineato come il tenore dell'[art. 14](#), comma 4, L. n. 537/93 sia in tal senso preciso: "... soltanto l'effettiva sottoposizione a sequestro o confisca ... esclude l'imponibilità ..." (Cass., Sez. V, n. 15567 dell'11 dicembre 2000). Detta interpretazione giurisprudenziale è stata, poi, agevolata da successivi interventi normativi: il legislatore si è attivato una prima volta al fine di negare la deducibilità dei costi connessi ad illeciti penali ([art. 2](#), comma 8, della legge n. 289/2002) ed una seconda volta introducendo (con l'[art. 36](#), comma 34-bis, del DL 4 luglio 2006 n. 223) una disposizione espressamente qualificata di interpretazione autentica del citato art. 14, c. 4, L. 5 37/93 "nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'[art. 6](#) DPR 917/86 sono comunque considerati redditi diversi". La norma del 2006 diviene "introduttiva di un principio di cantiere generale per cui vanno inclusi nelle tipologie reddituali ... anche i proventi illeciti (così Cass., sez. trib., sent. n. 18111 del 7 agosto 2009 che richiama Cass., sez. trib., 6 giugno 2007 n. 32132).

Se, dunque, non possono essere accolte le eccezioni finora esposte, si rivela invece fondata la censura sulla violazione dell'[art. 19](#) DLgs. n. 74/2000 in relazione alla sanzioni amministrative pecuniarie irrogate. In proposito l'Ufficio, nelle controdeduzioni ed in via pregiudiziale, eccepisce

l'inammissibilità della censura in quanto non emergerebbe, nelle conclusioni del ricorso introduttivo, una specifica richiesta di annullamento dell'avviso di irrogazione sanzioni. Questo collegio rileva, tuttavia, che il motivo di opposizione in questione, unitamente alle altre censure, fa parte di un'unica richiesta conclusiva in via principale di annullamento integrale - ivi comprese quindi le sanzioni - dell'avviso di accertamento. Nel merito, l'[art. 19](#) del DLgs. n. 74/2000 prevede che quando *uno stesso fatto* è punito da una delle disposizioni del titolo II ("delitti") e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale". L'ente impositore si oppone alla censura in quanto le sanzioni inflitte dall'ufficio sarebbero "attinenti a fatti specifici diversi da quelli oggetto della sentenza penale". Ma la Commissione rileva che la sentenza penale di applicazione pena su richiesta si basa proprio sulla "emissione di fatture per operazioni inesistenti" nonché sull'indicazione nelle dichiarazioni annuali di "elementi passivi fittizi" (sentenza GUP Torino del 15.11.2010, capo HH). Lo stesso ufficio tributario riconosce che l'avviso di accertamento ha tratto origine dalla pendenza di procedimento penale e, previo autorizzazione, ha utilizzato ai fini fiscali "dati e notizie acquisite nell'ambito di tale procedimento"; le fatture "passive" (i costi) utilizzate sono quelle indicate nel procedimento penale e le fatture "attive" fittizie (i ricavi) sono state semplicemente rettificate nel loro ammontare perché desunte dall'elenco clienti/fornitori risultanti in Anagrafe Tributaria. Quindi uno "stesso fatto" è stato oggetto di procedimento penale conclusosi con applicazione pena e di un avviso di accertamento che ha previsto anche le sanzioni amministrative; l'applicazione del "principio di specialità" impone, in questo caso, la risposta punitiva esclusivamente di carattere penale. Considerato il parziale accoglimento del ricorso (sulla non debenza delle sanzioni amministrative pecuniarie), la condanna del ricorrente alle spese del giudizio a favore dell'Agenzia delle Entrate si riduce in complessivi euro 4.000.

#### **P.Q.M**

La Commissione, in parziale accoglimento del ricorso, dichiara non dovute le sanzioni amministrative pecuniarie; respinge nel resto. Condanna il ricorrente alle spese del giudizio a favore dell'Agenzia delle Entrate nell'importo di euro 4.000 complessivi.