



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 11, riunita in udienza il 24/01/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

SORRENTINO FEDERICO, Presidente e Relatore

CHIAPPINIELLO AGOSTINO, Giudice

FRATTAROLO FRANCESCA MARIA, Giudice

in data 24/01/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1929/2023 depositato il 08/04/2023

proposto da

Augustus Color Srl - 10330661009

Difeso da

Loris Leoni - LNELRS67L09E472F

Rappresentato da Augusto Pelliccia - PLLGST64M02I992K

Rappresentante difeso da

Loris Leoni - LNELRS67L09E472F

ed elettivamente domiciliato presso studioleoni.l@odcec.fr.legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3

elettivamente domiciliato presso dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 14436/2022 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado ROMA sez. 12 e pubblicata il 16/12/2022

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TK7030101115-2021 IRES-ALTRO 2017

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

1. La società Augustus Color s.r.l. ha proposto appello avverso a sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma n. 14436/2022, depositata in data 16/12/2022, con la quale è stato rigettato (con condanna al rimborso delle spese) il ricorso dalla stessa proposto per l'annullamento dell'avviso di accertamento TK7030101115/2021 per l'anno 2017, relativo a IRES, Iva e IRAP, emesso a seguito di attività ispettiva della Guardia di Finanza conclusa con la notifica del Processo verbale di Constatazione (PVC) in data 27.09.2019, con cui erano contestate violazioni relative a costi indeducibili ai fini IRES, un maggior valore della produzione IRAP e una maggiore Iva. A sostegno del gravame è stato dedotto: a) *“nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3 della legge n. 241/1990, 7 della legge n. 212/2000 e 42 del d.P.R. n. 600/1973. Motivazione apparente e apodittica”*; b) *“nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109 tuir e dell'art. 2697 c.c. Errata applicazione del principio di inerenza. Mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'ufficio”*.
2. L'intimata Agenzia delle entrate (ADE) si è costituita in giudizio, concludendo per il rigetto del gravame.
3. Depositata una memoria da parte della contribuente, in data odierna la controversia è stata ritenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di gravame, concernente l'asserito difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, la società contribuente sostiene l'erroneità della sentenza di primo grado che, nel rilevare la “sufficienza” degli elementi contenuti nell'avviso di accertamento circa l'oggetto della pretesa impositiva, avrebbe respinto la censura con motivazione “apparente e apodittica”.

In realtà, a parere del Collegio, la statuizione del giudice di primo grado appare più articolata, *id est*: *“Quanto al supposto difetto di motivazione dell'atto impositivo, lo stesso risulta in realtà adeguatamente motivato per relationem al P.V.C. redatto dalla G.d.F. nel corso dell'indagine ispettiva. Il contenuto del P.V.C. ha indicato un chiaro quadro dei fatti e degli elementi emersi in sede di controllo che hanno giustificato pienamente la contestazione dei maggiori imponibili. Ne consegue che nessun difetto di motivazione può essere rilevato, essendo chiare le ragioni della pretesa fiscale, tanto che la ricorrente è stata in grado di articolare in maniera approfondita in giudizio le proprie difese.”*

1.1. In ogni caso, le autonome valutazioni sul punto rimesse a questo Collegio giungono alle medesime conclusioni di infondatezza del motivo di gravame.

Invero il secondo comma dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 (nel testo *ratione temporis* applicabile) dispone che *“L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.”*

Nella specie il richiamato PVC era conosciuto dall'appellante (in quanto sottoscritto dal legale rappresentante della società, Augusto Pelliccia, vedi PVC in atti), e, comunque, l'avviso di accertamento impugnato non si limita ad una motivazione per relationem, ma riporta ampi stralci delle contestazioni poste a fondamento dello stesso (si vedano le violazioni sostanziali “riepilogate” da pag. 3 a pag. 6 dell'avviso di accertamento,

con riferimento alle specifiche ragioni dei recuperi relativi alle fatture riguardanti AC INTERNATIONAL S.A. R.L., PRODUZIONE STRAORDINARIA S.R.L., AUGUSTUS COLOR VIDEO SERVICE S.R.L.).

1.2. Va quindi rigettato il motivo di appello con il quale si deduce la nullità dell'avviso per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3 della legge n. 241/1990, 7 della legge n. 212/2000 e 42 del d.P.R. n. 600/1973.

2. Con il secondo motivo di appello si deduce la *“violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109 tuir e dell'art. 2697 c.c. Errata applicazione del principio di inerenza. Mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'ufficio”*. La censura verte sul mancato riconoscimento di costi indicati in alcune fatture.

Invero, come si evince dall'avviso di accertamento oggetto di impugnazione nel presente giudizio, secondo l'organo ispettivo, *“la Società, infatti, non ha fornito una completa ed esaustiva indicazione dei servizi acquistati, limitandosi ad esibire ai verificatori una serie di preventivi o scritture private indicanti informazioni generiche che ripropongono quanto già evidenziato nelle fatture, senza aggiungere ulteriori dettagli in merito alla natura, quantità e qualità delle prestazioni alla base delle stesse.”*

Orbene, la appellata sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado ha così motivato: *“Il meccanismo di determinazione delle spese deducibili deve essere idoneo, secondo i principi della certezza e dell'inerenza, a evidenziare con chiarezza la quantificazione degli importi. E tuttavia nel caso che ci occupa la parte ricorrente ha prodotto in giudizio solo le visure camerali societarie mentre non ha depositato in giudizio né le fatture contestate né gli accordi contrattuali di preventivo da cui potrebbe evincersi la tipologia dei servizi da fornire. In difetto di tale documentazione la Corte non è stata messa in condizioni di poter valutare l'inerenza dei costi, che quindi risulta del tutto indimostrata.”*

In questo grado di giudizio l'appellante ha sostenuto: *“... analizziamo ora lo svolgimento delle operazioni di verifica, in ordine alle richieste formulate dall'Amministrazione finanziaria: - sono state prodotte tutte le fatture relative a ogni spesa oggetto di verifica; - le fatture prodotte non sono generiche ma esplicito le prestazioni svolte in maniera precisa; - le fatture risultano correttamente contabilizzate e PAGATE come indicato nelle relative scritture contabili; - a supporto delle fatture, sono stati prodotti anche specifici accordi contrattuali sotto-forma di preventivo, espressamente accettati dalla società ricorrente e da cui si evince con chiarezza la tipologia dei servizi da fornire; in sostanza, come spesso accade nello specifico settore professionale, si redige tra le parti un preventivo iniziale che individua le attività tecniche da sviluppare che poi si sottoscrive per accettazione, in modo da produrre effetti contrattuali definitivi tra i contraenti; - dai preventivi forniti – che, si ripete, sono stati messi a disposizione per tutte le operazioni analizzate – emerge con chiarezza l'attività tecnica svolta, in linea con l'oggetto delle fatture, giacché la specificità del settore commerciale, caratterizzato da un elevatissimo tecnicismo, consente la mera indicazione in fattura delle attività di elaborazione grafica audio e video. Del resto, l'attività principale della ricorrente, come pure dei fornitori alla quale la ricorrente si è rivolta, concerne la post-produzione cinematografica e, quindi, tutte quelle attività di natura tecnologica riferite alla migliore definizione del formato audio e video dei file riferiti alle registrazioni cinematografiche, al miglioramento della qualità degli stessi, alla realizzazione di particolari effetti sonori e visivi che possono essere realizzati esclusivamente in determinate condizioni ambientali e con l'utilizzo di particolari strumenti tecnici; - di conseguenza, cosa altro poteva indicarsi in fattura o negli stessi preventivi/contratti esibiti? L'attività svolta dalla ricorrente non si traduce nella creazione di un prodotto finito materialmente apprezzabile sul piano fisico, ma genera un bene immateriale consistente nel miglioramento delle qualità audiovideo di un filmato, di una registrazione già esistente, come sopra indicato; - non si può mettere in dubbio che tale attività sia stata svolta in quanto, come facilmente verificabile, tutti i film e le attività svolte si sono effettivamente poi tradotte in opere pubblicate sui canali media e internet.”*

Nonostante la invocata sufficienza delle fatture esibite, l'appellante ha comunque prodotto in questa sede le fatture passive (relative a servizi prestati a Produzione straordinaria s.r.l. e a AC International scarl) in contestazione, nonché il preventivo di Produzione straordinaria s.r.l. in data 09/01/2017.

2. La seconda censura è fondata, per le ragioni che seguono.

In tema di riparto dell'onere della prova relativamente a fatture passive (costi e detrazioni IVA) – sul quale tema non ha inciso il novellato art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, posto che l'art. 8, comma 3, della legge 31 agosto 2022, n. 130, ha disposto la sua applicazione “ai ricorsi notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della suindicata legge”, cioè ai ricorsi notificati dal 16 settembre 2022, mentre nella fattispecie il ricorso è stato notificato in data 21/04/2022 - la Suprema Corte di cassazione, in base alla giurisprudenza unionale, ha da tempo affermato il principio secondo cui *“qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture, relative ad operazioni inesistenti, spetta all'Ufficio*

fornire la prova che le operazioni commerciali oggetto di fatturazione 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.” (tra le ultime, Cass. n. 11873/2018; n. 9851/2018; n. 18118/2016; n. 428/2015).

Infatti, come argomenta Cass. n. 24426/2013, premesso che *“la tematica sia della detraibilità dell'IVA, sia della deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, nel caso di fatturazione per operazioni inesistenti (oggettivamente o soggettivamente) o per operazioni comunque iscritte in un meccanismo negoziale attuato allo scopo di frodare il fisco (comunemente dette “frodi carosello”), è stata oggetto di numerose, anche recentissime, pronunce di questa Corte (emesse, doverosamente, anche alla luce di varie sentenze della Corte di giustizia in tema di IVA), i cui principi - attinenti essenzialmente al problema di cosa deve essere provato e da chi, cioè dell'oggetto della prova e della distribuzione del relativo onere tra fisco e contribuente - è utile in questa sede riepilogare e, ove occorra, precisare.”* In particolare – continua la Suprema Corte – *“va premesso che la fattura (di regola, salva l'ipotesi di contabilità inattendibile) è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, come si evince dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto ivi prescritti, tra i quali l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo dell'operazione (cfr. art. 226 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) (tra le altre, Cass. nn. 15395 del 2008, 9108 del 2012). Ne deriva, in generale, che una regolare fattura, lasciando presumere la verità di quanto in essa rappresentato, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA o alla deduzione del costo indicato. A fronte, quindi, della esibizione di una tale fattura, spetta all'Ufficio dimostrare il difetto delle condizioni per la detrazione o la deduzione. E' superfluo precisare, trattandosi di principi generali in tema di prova, che questa può ben consistere in presunzioni semplici, poiché la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto alle altre fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. n. 9108 del 2012, cit.)”*

2.1. Nella specie l'appellante rivendica giustamente la “sufficienza” delle fatture esibite (e comunque prodotte in questo grado di giudizio), giacché l'Ufficio non contesta (né prova) gli elementi o i presupposti sopra richiamati idonei a imporre il contribuente, a sua volta, l'onere di esibire e produrre ulteriore documentazione a corredo dei costi dedotti: in altri termini l'Ufficio non deduce (né prova) che si tratti di operazioni fittizie, in frode alla legge, oggettivamente o soggettivamente inesistenti (né mette in dubbio la regolarità contabile), ma si limita a pretendere ulteriori elementi al di là di quanto indicato nelle fatture (che, quindi, devono considerarsi, per la richiamata giurisprudenza, “sufficienti”).

La impugnata va quindi, come richiesto riformata.

3. Alla soccombenza segue la condanna alle spese, per il doppio grado di giudizio, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

accoglie l'appello; condanna l'Agenzia delle entrate, al rimborso, in favore della società contribuente, delle spese del giudizio, che per il doppio grado si liquidano in complessivi € 10.956,78 (€ 5.000,00 per il primo grado e € 5.958,78 per l'appello), comprensivi del rimborso forfettario delle spese generali, oltre accessori e al rimborso del contributo unificato, da distrarsi in favore del difensore dichiaratosi antistatario. Così deciso in Roma in data 24/01/2024

Il Presidente relatore est.
(Federico Sorrentino)