

GIURISPRUDENZA | *Corte di Giustizia Tributaria*

**Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado | LOMBARDIA - Milano | Sezione 5 |  
Sentenza | 10 ottobre 2023 | n. 3021**

Data udienza 18 settembre 2023

**Integrale**

**Accertamento e riscossione - Accertamento - L'Atto di accertamento - Ires -  
Fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI LOMBARDIA DI SECONDO GRADO

riunita con l'intervento dei Signori:

DE RUGGIERO LUIGI - Presidente

MONFREDI MARIANTONIETTA - Relatore

GATTI LAURA - Giudice

ha emessa la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3533/2022

depositatoli 11/11/2022

- **avverso la pronuncia** sentenza n. 713/2022 Sez. 7 emesso dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di MILANO

contro:

FONDAZIONE (...)

VIA (...) 20020 ARCO NATE

difeso da:

PA.GI.

VIA (...) 20100 MILANO

proposto dall'appellante:

Ag. Entrate Direzione Provinciale I di Milano

VIA (...)20142 MILANO MI

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-NON COMMER 2010

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-NON COMMER 2011

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-NON COMMER 2012

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-NON COMMER 2013

Il contenzioso ha ad oggetto avvisi di accertamento con riprese IRES per gli anni di Imposta 2010, 2011, 2012, 2013 (ricorsi originari separati, poi riuniti) emessi a carico della FONDAZIONE. Le riprese originano dagli esiti di una indagine penale in ordine alla presunta utilizzazione, da parte della FONDAZIONE, di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti.

Si tratta di fatture emesse per contratti di locazione, a dire dell'Ufficio fittizi, in cui la FONDAZIONE risulta parte conduttrice: contratto di locazione uso ufficio di locati in Cuggiono (Villa (...)) di proprietà della Sp. srl; contratto di locazione di un appartamento in Milano (via (...)) di proprietà della Sig. Ma.Re., coniuge di Ma.Ma. (qualificato amministratore di fatto della FONDAZIONE e carico del quale sono stati emessi separati atti in qualità di amministratore di fatto nonché beneficiario indebito delle frodi, pure Impugnati, che hanno originato un filone di contenzioso parallelo nella misura in cui il Ma. contesta l'attribuzione di tale ruolo). In sintesi, a dire degli investigatori, i contratti erano fittizi ed erano un modo per distrarre fondi dalla FONDAZIONE e farli confluire nelle casse della Sp. srl oltre che nella disponibilità del Ma. cui pure la Sp. (e altre società cooperative del gruppo SO., destinatarie di altri avvisi) era riconducibile.

La parte provata impugnava gli avvisi ed eccepiva: violazione del contraddittorio preventivo, decadenza/prescrizione per il 2010, 2011, 2012; infondatezza della ripresa e inefficacia delle sentenze penali in ambito tributario; mancanza di prova.

La CTP in sintesi ha ritenuto fondata l'eccezione di violazione del contraddittorio preventivo e l'eccezione di decadenza per il solo anno di imposta 2010, infondata l'eccezione di difetto di motivazione, assorbite le altre questioni di prescrizione/decadenza, Nel merito, i primi giudici hanno ritenuto non dirimenti le conclusioni assunte dalla Suprema Corte In ambito penale trattandosi di pronunce emesse nel corso del subprocedimento cautelare, laddove le decisioni sono poi risultate alla fine favorevoli al Ma.. Quanto agli ulteriori elementi valorizzati per assumere la fittizietà dei contratti di locazione, gli esiti delle perquisizioni della Guardia di

Finanza e le dichiarazioni di Jo. (custode della Villa) sono state ritenute irrilevanti in quanto non relative agli anni in contestazione ma a periodi successivi, Per il resto il contratto esisteva, era regolarmente registrato, il canone è stato ritenuto congruo e la parte ha fornito la prova della utilizzazione della Villa per attività realmente svoltesi. Spese a carico dell'Ufficio per Euro 3.500.

Propone appello l'ufficio chiedendo la riforma della sentenza e ripercorrendo gli esiti della indagine della Procura di Milano denominata 'Omnia Mea', che ha ricostruito un articolato meccanismo fraudolento riconducibile a Ma.Ma., amministratore di fatto di numerose società cooperative del gruppo SO. cui pure è riconducibile la FONDAZIONE, L'Ufficio premette che i contenziosi avviati a seguito di avvisi di accertamento emessi a carico delle altre società del gruppo sono stati decisi a favore dell'Ufficio dalle Corti di merito e anche da questa Corte di secondo grado. Si replica e si contesta la decisione di primo grado sulla affermata violazione del contraddittorio preventivo e la intervenuta decadenza per il 2010. Quanto alle sentenze della Suprema Corte, non è vero che la ripresa si basa su quelle decisioni del procedimento cautelare, ma si basa sul complesso degli elementi di fatto accertati, che hanno già trovato riconoscimento in quella sede (quindi è un argomento di contorno e a supporto). Gli elementi sono: ogni Onlus aveva stipulato un singolo contratto sulla stessa villa di proprietà di Sp. S.r.l. e sullo stesso appartamento della moglie del Signor Ma.Ma.; - le perquisizioni hanno dimostrato che I due immobili non erano effettivamente utilizzati come uffici; - i costi di locazione erano particolarmente elevati e fuori mercato; - l'analisi dei flussi finanziari dimostrava che le risorse transitate sui conti correnti della Sp. S.r.l., e della Signora Ma.Re. (soggetti tutti riconducibili ai Signor Ma.) venivano poi utilizzati quale provvista per pagare ratei di mutui e per procedere a ristrutturazioni. Inoltre la Cassazione ha annullato i sequestri per la quantificazione degli importi, ma ha confermato il meccanismo fraudolento (si richiamano alcuni passi). L'incongruenza temporale valorizzata dai primi giudici è irrilevante in quanto lo stato di abbandono e fatiscenza rilevato è ben più risalente rispetto al momento delle perquisizioni, tanto che era in condizioni fatiscenti e ancora in fase di ristrutturazione (ci sono delle foto che sono state anche rinvenute nel PC dell'arch. Gi.Pa.). Le. ha così dichiarato: "... Dal 2012 sono dipendente di NO. SOC. COO. SOCIALE ONLUS, perla quale mi occupo di effettuare manutenzioni varie, come giardinaggio presso finterò complesso di Villa (...). Abito ad Arconate, in via (...), in un'abitazione di proprietà della SPEM srl. So che Villa Clerici è di proprietà di Ma.Ma. e della SP., All'interno dello stabile non vi è mai stata presenza di uffici, La corrente elettrica è presente solo in alcuni locali dei civici 51 e 49 di Via San Rocco. Non vi è fornitura di gas e non vi sono allacciate le utenze telefoniche. Oltre a me non ci sono altre persone che accedono quotidianamente o alla Villa (...)"

Gli elementi probatori forniti dalla parte non sono decisivi e la loro inidoneità probatoria è stata già affermata da sentenze di questa CTR (3887/21/2022) emessa a carico di Ma.Ma. nel contenzioso che riguardava la No. Si è costituita la contribuente chiedendo la conferma della sentenza di primo grado, ribadendo i propri argomenti (già accolti) e la valenza probatoria dei documenti prodotti.

Ha depositato successiva memoria per rilevare che con sentenza 8986 del 20-07.2022 Gualdoni e Salvini, legali rappresentanti della Fondazione, sono stati assolti dal reato fiscale di dichiarazione fraudolenta perché il fatto non sussiste e la sentenza è irrevocabile il 03.03.2023.

L'appello dell'ufficio è fondato solo con riferimento alle questioni preliminari ma è complessivamente infondato nel merito e dunque deve essere respinto, con conseguente doverosa conferma della decisione di primo grado.

Anzitutto occorre ricordare che, per consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, il giudice, nel motivare "concisamente" la sentenza secondo i dettami di cui all'art. 133 disp. att. c.p.c., non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata. Ne consegue che quelle residue, non trattate in modo esplicito, non devono necessariamente essere ritenute come "omesse", per effetto di "error in procedendo", ben potendo esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato. Alla luce di quanto appena ricordato, si deve quindi precisare che la trattazione sarà in questa sede limitata all'approfondimento delle sole questioni rilevanti e dirimenti ai fini del decidere; ritenendosi quindi assorbite tutte le altre eccezioni e questioni, e ciò in applicazione del principio della cosiddetta 'ragione più liquida' desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., ulteriormente valorizzato e confermato dalla Suprema Corte (Cass. Civ. ord. n. 26214/2022; Cass. Civ., ord. n. 9309/2020; Cass. Civ., ord. n. 363/2019; Cass. Civ., ord. n. 11458/2018; Cass. Civ. SSUU sentenza n. 24883/2008; Cass. Civ. n. 26242/2014 e Cass. Civ. n. 9936/2014).

In ordine alle eccezioni di violazione del contraddittorio preventivo da parte dell'Ufficio e decadenza dal potere di accertamento per l'anno di imposta 2010, che hanno trovato accoglimento in primo grado, l'appello dell'ufficio è fondato e la decisione di primo grado deve essere riformata.

Quanto alla prima questione, è sufficiente ricordare che si tratta di una verifica a tavolino i cui esiti hanno ad oggetto riprese iRES, rispetto alla quale il contraddittorio preventivo non è obbligatorio. La stessa Consulta, recentemente con sentenza n° 47 del 21.03.2023, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata sul punto, ribadendo che manca, nel vigente sistema tributario, una disciplina positiva che generalizzi, in capo all'Amministrazione finanziaria, l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto. Pur rilevando una notevole frammentarietà delle norme e un processo di progressiva apertura del legislatore in tale direzione e anche della giurisprudenza spesso in adesione a principi di derivazione unionale per i tributi armonizzati (IVA), allo stato esso non è previsto per le verifiche a tavolino in materia di imposte dirette; e spetta al legislatore, semmai, intervenire individuando la modalità più corretta per adeguare il diritto vigente tenendo conto del necessario bilanciamento degli interessi contrapposti. Peraltro anche la Suprema Corte ha sempre confermato che il contraddittorio preventivo è obbligatorio solo se espressamente previsto dalla legge per i tributi non armonizzati: nel nostro ordinamento ciò avviene solo in caso di accessi, ispezioni o verifiche presso la sede del contribuente (per tutte Cass. Civ., ord. n. 9496 dep. 22.05.2020).

Quanto alla seconda questione, effettivamente non è maturata alcuna decadenza in quanto, anche per il 2010, operava il raddoppio dei termini e la notizia criminale sussisteva ben prima dello

spirare dei termini ordinari previsti per l'accertamento; ciò in quanto anche prima della indagine Om., era stato aperto un altro e diverso procedimento penale (dal quale Om. è scaturito) sempre a carico di Ma. per i fatti qui di interesse, dal nome 'Operazione Entourage'; e ciò emerge chiaramente dalle informative allegate. Passando al merito.

Nel 2017 sono state effettuate perquisizioni presso l'immobile (Villa) locato e si è constatato che non ci sono uffici, nonché che l'intera aia dell'edificio era in stato di abbandono e che non erano presenti neanche gli allacci delle utenze (luce, gas, telefono). Ciò, ricorda l'ufficio, a fronte di un contratto di locazione decennale (dal 2003 al 2013) per il canone di Euro 100.000 annui. Il tutto è stato anche confermato dal soggetto che era presente in loco al momento delle perquisizioni, ossia il giardiniere/manutentore della Villa (sig. Jo.), che ha detto di essere l'unico ad accedere alla Villa giornalmente, che non c'erano uffici e non c'erano mai stati uffici della Fondazione o di altre onlus riconducibili a Ma.

Al di là degli esiti degli altri procedimenti (altre società o processo penale) di fatto gli elementi concreti valorizzati dall'Ufficio per affermare la fittizietà dei contratti sono: il riscontrato stato di fatiscenza della Villa nel 2017, le dichiarazioni del custode sulla assenza di uffici di altre società, la asserita sproporzione del canone di locazione.

Senonché.

Quanto all'esito della perquisizione, è evidente una netta e profonda incongruità temporale fra il momento in cui gli operanti hanno effettuato l'accesso e gli anni di imposta di interesse qui in contestazione, in quanto l'accesso della GdF è del 07.11.2017, dunque è avvenuto ben quattro anni dopo rispetto alla cessazione del contratto di locazione che risale al 2013. Su questo la mera affermazione dell'ufficio che dato lo stato riscontrato nel 2017 certamente doveva assumersi che l'immobile fosse fatiscente già da molti anni, è un argomento suggestivo ma una mera assunzione prova di basi tecniche a sostegno e dunque, di per sé, non decisiva e priva di valore probatorio.

Anche le dichiarazioni rilasciate da Jo., che in questa sede possono assumere valenza meramente indiziaria necessitando di ulteriori riscontri, non sono così decisive come in prima battuta potrebbe sembrare. Infatti, dai documenti prodotti dalla parte privata, risulta che negli anni di interesse ai fini decisori in questa sede, non era lui il custode della Villa e non frequentava neppure l'immobile perché lavorava altrove, ossia presso la Casa di Riposo per anziani di In. e la Casa Vacanze 'St.' di Ig. (come dimostrato dai cartellini di timbratura all'inizio di ogni giornata lavorativa), Ne consegue che le affermazioni del Le. del non esserci e non esserci mai stati uffici o attività di società del Ma. devono necessariamente essere riferite temporalmente al periodo in cui era lui ad occuparsi della manutenzione della Villa; che però è successivo e diverso dagli anni qui in discussione e di vigenza del contratto di locazione contestato.

Oltre a scontare questo insuperabile vulnus di rilevanza, le sue dichiarazioni non trovano riscontro in altri elementi ed anzi risultano incompatibili con una serie di circostanze provate dalla parte. Infatti la parte ha puntualmente documentato i seguenti elementi; il contratto di locazione era regolarmente registrato; il valore del canone era da considerarsi congruo come



risulta da perizia tecnica asseverata, i cui argomenti risultano tecnicamente convincenti e non sono smentiti da risultanze contrarie; c'era un custode regolarmente assunto all'epoca (Lu.) regolarmente pagato dalla Fondazione; erano presenti utenze attive nel periodo di riferimento (bollette energia elettrica, consumi di acqua); risultano per quel periodo fatture di manutenzione del parco; si svolgevano riunioni del CdA; risulta che vi fossero visite periodiche degli anziani da parte di parenti; si svolgevano corsi di aggiornamento, eventi promozionali, musicali, culinari, mostre, animazione per anziani.

Con la memoria depositata da ultimo, la parte ha anche riportato a la motivazione della sentenza penale (cui si rimanda per esigenze di efficacia espositiva e concentrazione) che descrive il contenuto di tutte le deposizioni acquisite in dibattimento e tutti gli elementi probatori che riscontrano che la Villa era, nell'epoca qui di interesse, utilizzata e i contratti di locazione effettivi.

Si tratta di atti depositati anche in questa sede. Sebbene sussista il principio del doppio binario e le valutazioni svolte in sede penale non sono immediatamente vincolanti per il giudice che è chiamato semmai a rivalutare in modo autonomo e critico il materiale probatorio confluito, deve comunque tenersi conto del fatto che la Suprema Corte ha chiarito, con l'ordinanza della sezione 5 n. 25632 del 2021, che in caso di sentenza penale di assoluzione passata in giudicato, il giudice tributario è vincolato all'accertamento del medesimo fatto materiale per come cristallizzato. In sede penale, quando appunto valutati in modo critico anche dal giudice tributario.

Da questo punto di vista, esemplificativamente, deve darsi atto dei seguenti elementi: anche operanti di PG hanno ammesso in sede di deposizione testimoniale dibattimentale che parte dell'immobile era, ancora al momento dell'accesso, in ottime condizioni manutentive (teste Stabilito) con dotazione di servizi igienici, cucine, allacciamenti di utenze elettriche e idriche (così teste del PM Ga.); si dà atto, da parte di altri testi, del fatto che si organizzassero eventi e festeggiamenti di matrimoni in Villa (teste Re.); anche il teste Le. (le cui dichiarazioni sono invocate come decisive in questa sede) in sede penale ha riferito di assemblee e riunioni che si tenevano presso la villa. In sintesi, tutti gli elementi probatori acquisiti in sede di istruttoria penale, conducono univocamente a concludere che la villa fosse attiva e operativa ed effettivamente utilizzata negli anni di interesse. Circostanza che è del tutto coerente con quanto dalla parte documentato in questa sede e non smentito dagli elementi adottati dall'ufficio (stato dei luoghi nel 2017 e dichiarazioni Le.) per i motivi già indicati.

La natura della controversia e gli elementi comunque acquisiti in sede di indagine penale che hanno determinato l'instaurazione di processi dibattimentali (rinvio a giudizio) nonché la fondatezza dell'appello con riguardo alle eccezioni preliminari giustificano la compensazione delle spese di lite con riferimento al doppio grado di giudizio.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria di II per la Lombardia

RIGETTA

Gruppo 24ORE RIPRODUZIONE RISERVATA

L'appello dell'Ufficio e conferma la sentenza di primo grado;

CoMEPNSA

Le spese di lite con riferimento al doppio grado di giudizio.

Così deciso in Milano, il 18 settembre 2023.

