

Massime :

1. Di fronte a un P.V.C. della Guardia di Finanza chiaro e completo, corredato per ogni contestazioni da tante prove certe e accertamenti incrociati e non già da presunzioni, l'Ufficio Finanziario non può che prenderne atto e riportarlo integralmente per relazioni nell'avviso di rettifica; continuare quindi a trincerarsi dietro un presunto difetto di motivazione è cosa sterile e induce il Collegio a ritenere che il ricorrente non abbia altri elementi per contestare analiticamente quanto accertato dalla G.di F.
2. La costruzione di immobili non può avvenire su terreni dati in comodato senza che tali immobili vengano acquisiti al patrimonio del proprietario del suolo (art. 934 C.C); alle disposizioni codicistiche si aggiungono quelle ministeriali che hanno rammentato che l' accessione fa sì che le eventuali costruzioni sul suolo vengono acquisite ope legis dal proprietario dello stesso ed il successivo trasferimento del suolo comporta anche trasferimento delle accessioni e nella base imponibile deve rientrare anche il valore del fabbricato costruito successivamente su tale suolo ed in nessun modo si può derogare a quanto stabilito dall'art.934 C.C. (Circ.n. 333324 del 9.12.1982).

Inoltre quando non risulta ceduto il diritto di superficie ex art. 952 C.C. ed in assenza dello jus edificandi, la costruzione non può che appartenere al proprietario del suolo (Cass n. 1418 del 14.12.1988 e C.t.c. n. 3289 del 5.4.1995 e Ris. ministeriale n. 80 del 1.7.1993) e solo ed unicamente questi ha diritto a ritenere suoi i costi di costruzione e a chiedere la detrazione dell'Iva che è stata corrisposta ai costruttori ed ai fornitori .

Fatto

Ø **L'Ufficio IVA di Bari.** in data 08.11.95. notificava alla "Azienda Agricola di A. O. & F.lli s.a.s." con sede in M. n.4 **avvisi di rettifica rispettivamente:**

| |
|--|
| n. 841414/95 relativo all'anno d'imposta 1990; |
| n. 841415/95 relativo all'anno d'imposta 1991; |
| n. 841406/95 relativo all'anno d'imposta 1992; |
| N 841407/95 relativo all'anno d'imposta 1993 |

Nei quattro avvisi è detto che “ dal processo verbale di constatazione (P.V.C.),. notificato dalla G.d.F. Tenenza di M.,il 18.7.1995, **di cui una copia è in possesso della parte ed il cui contenuto s'intende integralmente riportato** era scaturito che “ <il contribuente , in violazione al disposto ex art. 19 del D.P.R.,633/72 aveva indebitamente detratto con le dichiarazioni annuali un'imposta relative **a fatture ritenute riferite ad operazioni inesistenti per un ammontare di I.V.A>**. di:

| |
|---------------------------------|
| Ø £. 40.501.000 nell'anno 1990; |
| Ø £. 76.678.000 nell'anno 1991; |
| Ø £. 60.355.000 nell'anno 1992; |
| Ø £. 68.775.000 nell'anno 1993. |

Aggiungeva che tale violazione era stata accertata dai documenti rinvenuti in sede di verifica e dai controlli dettagliatamente descritti nel p.v.c. che richiamava dettagliatamente.,

Relativamente agli anni 1992 e 1993 rilevava, altresì, che il contribuente, *in violazione del disposto dell'art.19 D.P.R.633/72*, aveva indebitamente detratto con le dichiarazioni annuali costi non inerenti all'esercizio d'impresa :

| |
|--|
| £. 51.900.000 nell'anno 1992 (con i.v.a pari a £. 9.861.000) |
| £.599.500.000 nell'anno 1993(con i.v.a. pari a £. 113.905.00). |

Anche per tale contestazione aggiungeva che < la violazione era scaturita dall'esame delle fatture di acquisto >

Inoltre riportava la distinta delle somme da versare (debito d'imposta credito non riconosciuto e rimborso non concesso , interessi e pene pecuniarie irrogate) per le "violazioni conseguenti ai contestati addebito per :

| |
|--|
| £. 159.473.000 per l'anno 1990, |
| £. 244.290.000 per l'anno 1991, |
| £. 263.684.000 per l'anno 1992 |
| £. 315.914.000 per l'anno 1993 |

Ø Avverso i quattro avvisi di rettifica, il socio accomandatario **O. A. l'8.9.1996. proponeva ricorsi** nei quali:

- relativamente alle "fatture ritenute riferite ad operazioni inesistenti", eccepiva l'assoluta mancanza di motivazione, essendosi proceduto nel verbale di contestazione esclusivamente per presunzioni;
- quanto alle "indebite detrazioni di costi non inerenti all'esercizio d'impresa eccepiva invece che detti costi erano riferiti alla costruzione di immobili aziendali realizzati per l'esercizio della propria attività su suolo di proprietà di uno dei soci.

A tal riguardo, impugnando l'assunto dell'Ufficio, precisava che **l**e norme civilistiche prevedono "*la possibilità che le accessioni vengano realizzate da un terzo sul suolo di proprietà altrui e ne regolano gli effetti*",

Concludeva chiedendo **l'annullamento degli avvisi impugnati.**

Successivamente in data 12.04.02 il legale rappresentante dell'"Azienda Agricola A. di F.G. s.a.s./1 depositava le copie dei verbali redatti dai funzionari dell'Agecontrol S.p.A. (Agenzia per controlli e le azioni comunitarie nel quadro del regime di aiuto all'olio di oliva) ed in data 07.06.02 depositava "**memoria illustrativa**", nella quale evidenziava la violazione degli artt 56 e 63 D.P.R n. 633/72, il difetto di motivazione, l'illegittimità del recepimento automatico del P.V.C., l'omessa indicazione dei fatti e l'omessa valutazione dell'efficacia probatoria dei fatti stessi e delle presunzioni e concludeva nuovamente per l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese; in subordine, chiedeva per il ricalcolo del trattamento sanzionatorio, nei minimi edittali, alla luce delle disposizioni di cui agli artt. 12 e 25 D.Lgs. n. 472/97.

Ø **L'Agenzia delle Entrate -Ufficio Bari 1** in data 02.05.02 **si costituiva** e , respingeva ogni eccezione della ricorrente e ritenendo pienamente sussistenti i presupposti giuridici e di merito posti a sostegno della pretesa fiscale a suo dire ampiamente esposti nella < motivazione > dell' atto impugnato a cui faceva riferimento, concludeva per il rigetto dei ricorsi, con la condanna della ricorrente alle spese e competenze.

Ø La **C.T.P.** in data 9.9.2002

- **Accoglieva i ricorsi** avverso gli avvisi di rettifica **per gli anni 1990 e 1991;**

- **Accoglieva parzialmente** quelli avverso gli avvisi di rettifica **per gli anni 1992 e 1993**; per quest'ultimi, annullava le violazioni relative alle indebite detrazioni riferite ad operazioni inesistenti, confermando quelle relative alle indebite detrazioni dei costi riferiti alla costruzione degli immobili realizzati su suolo di proprietà di uno dei soci .
- Riconosceva le sanzioni nel minimo edittale ai sensi del D.Lgs. n. 471/97 e compensava le spese .

La decisione veniva così motivata :

- ◆ Per le fatture riferite ad operazioni inesistenti e per le quali aveva annullato gli avvisi di rettifica osservava che anche se la ricorrente aveva dichiarato che il P.V.C. l' era stato notificato e l'avvenuta notifica non aveva contestata, l'Ufficio non aveva prodotto la copia del p. v .c per cui la C.T.P. non era in grado di valutare se gli elementi posti a fondamento delle presunzioni di inesistenza delle operazioni rilevate dai verbalizzanti, avessero i caratteri della gravità e della precisione e concordanza previsti dall'art. 2729 c.c.

Ribadiva che nel processo tributario l'Amministrazione Finanziaria è attore in se nso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova; il mancato adempimento dell'onus probandi comportava nella fattispecie l'accoglimento dei ricorsi relativamente alle accertate indebite detrazioni d'imposta ritenute riferite ad operazioni inesistenti.

- ◆ Relativamente alle dichiarazioni degli anni 1992 e 1993 osservava che anche se l'autore della costruzione eseguita su un fondo altrui fosse un terzo, a meno che non avesse concluso con il proprietario uno specifico contratto o non avesse un'altra ragione legittimante (il che nella fattispecie non risultava), l'immobile rimaneva sempre del proprietario, il quale ove avesse preferito ritenerla, doveva pagare a sua scelta il costo dei materiali e della manodopera impiegati, oppure l'aumento del valore recato al fondo.

Ciò significava che la società era titolare di un diritto di credito nei confronti del proprietario del suolo, per cui i costi sostenuti non erano che delle anticipazioni volontariamente eseguite che, al termine della detenzione e/o dell'utilizzo dell'immobile, gli sarebbero state rimborsate dal proprietario, per cui gli esborsi per la costruzione non potevano considerarsi costi inerenti all'esercizio dell'impresa e la relativa imposta non era detraibile dell'ammontare dell'imposta.

Pertanto precisava che le rettifiche dell'Ufficio relativamente al non riconoscimento delle anzidette detrazioni andavano confermate.

Ø **L'azienda ricorrente in data 2.3.2004 proponeva appello avverso la sentenza nella parte che non aveva riconosciuto i costi di costruzioni**

Nel ribadire che la contestazione erariale risultava priva di una seppur minima motivazione, lamentava che pure avendo la Commissione di prime cure riconosciuto che i costi contestati riguardavano la "costruzione di immobili aziendali realizzati per l'esercizio della propria attività", aveva negato il diritto alla detrazione dell'IVA solo in ragione del riscontrato difetto di proprietà del suolo.

Evidenziava che la giurisprudenza aveva chiarito che non può essere assolutamente avallata la tesi secondo cui, *"in definitiva, solamente l'imposta applicata a fatture di acquisto connesse a beni (immobili) in proprietà o in possesso di un titolo per il legittimo utilizzo possa essere considerata deducibile"* (C..R.T. Trieste n.61 del 12.4.1997) .

Sottolineava che il disposto dell'art. 19 del d.p.r. 633/72 ammette la detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata in relazione a beni o servizi acquistati nell'esercizio di impresa e rammentava che *"Il diritto alla detrazione del cessionario è quindi subordinato al solo rispetto di due principi: il primo che l'IVA sia stata assolta dal contribuente all'atto dell'acquisto, ed il secondo che l'IVA sia relativa a beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa"* (cfr.C.T.R..Trieste cit.).

Si rammaricava come mai, nel caso di specie, l'Ufficio prima e la Commissione poi, avessero potuto considerare non inerenti all'esercizio dell'impresa i costi sopportati dall'azienda per la costruzione e ristrutturazione di quello che l'Erario stesso aveva accertato essere l'opificio con cui essa operava, in quanto tutte le spese sostenute (riconosciute indetraibili) riguardavano l'immobile direttamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività.

Evidenziare che la Commissione era caduto in errore subordinando la legittimità della detrazione della spesa ai fini dell'I.V.A alla proprietà del bene ed aveva travalicato il chiaro disposto della legge, che impone solo, a tali fini, che l'I.V.A sia relativa a beni o servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, ma non richiede che questi siano di proprietà della stessa.

Sottolineava che anche ai fini delle Il.DD., il disposto dell'art. 40 del d.p.r. 597/73 (oggi art.43 del TUIR), ricollega la strumentalità degli immobili al possesso che nel caso in esame, lo stesso organo accertatore era a darne atto.

Contestava che il principio dell'accessione di cui all'art.934 cc , risultasse idoneo ad inficiare quanto detto. Infatti il medesimo nel prevedere che *"qualunque piantagione, costruzione od opera esistente sopra o sotto il suolo appartiene al proprietario di questo"*, fa espressamente salvo quanto disposto (tra gli altri) dall'art. 937 cc, il quale, come noto, contempla proprio l'ipotesi di costruzioni *"fatte da un terzo (e quindi non dal proprietario,)* con materiale altrui",

Fatte queste premesse sottolineava che la società possedeva legittimamente l'immobile in previsione del futuro accatastamento in suo favore al termine dei lavori. in assenza di qualsivoglia opposizione da parte del proprietario del suolo. Ed in tale contesto quindi, la destinazione esclusiva del bene al servizio dell'impresa, consentiva la detrazione dell'IVA effettivamente pagata in relazione alle spese di costruzione e ristrutturazione.

Rimarcava che il c.d. *"principio di neutralità"* dell'I.V.A. in forza del quale il tributo grava interamente sul consumatore finale.

Nel caso in specie, l'esclusiva destinazione del bene all'attività dell'impresa non era risultata solamente in chiave *"prospettica"* o *"potenziale"* ma era stata riscontrata in fatto dai verbalizzanti in verifica e che in tale operazione non potevano nemmeno intravedersi improbabili intenti elusivi e/o evasivi, poiché solo quando il bene precedentemente destinato all'esercizio dell'impresa (e per il quale, si è detratta l'imposta a monte) cessa di avere tale finalità e viene invece destinato ad altri fini, in quel momento l'operazione diviene per presunzione assoluta, imponibile ai fini dell'I.V.A(*art. 2, comma 2, n.5 del d.p.r. 633/72,*)

Concludeva che l' Erario non poteva disconoscere con effetto retroattivo la detraibilità dell'IV A sui costi relativi alla costruzione e ristrutturazione di un bene riconosciuto in concreto, al momento della verifica, oggettivamente strumentale, ma avrebbe dovuto semmai rilevare l'imponibilità della diversa destinazione del bene qualora questa si fosse verificata. E se ciò avesse fatto, si sarebbe accorto della assoluta trasparenza della operazione in capo alla società, per cui chiedeva che in accoglimento in toto del ricorso, di riformare parzialmente la sentenza gravata annullando le contestazioni relative alle indebite detrazioni dei costi non inerenti

all'esercizio d'impresa (costruzioni d'immobili) ; il tutto **con vittoria di spese, diritti ed onorari del doppio grado di** giudizio.

Depositava quattro decisioni giurisprudenziali , nonché la ris.min. 5.10.1988 n. 461413.

Ø In data 26.4.2004 **l'Ufficio controdeduceva** e proponeva **appello incidentale** in quanto la sentenza emanata sarebbe censurabile per violazione dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/92.

Depositava la copia del P.V.C. del 18.7.1995, con i relativi allegati e che, a suo dire, evidenziava fatti e circostanze, acclarati in indagini approfondite ed esaurienti, che corroboravano rilievi , suffragati da presunzioni pregni dei requisiti di certezza, gravità e concordanza.

Chiedeva , in riforma parziale della sentenza impugnata il riconoscimento della indetraibilità dell'I.V.A. relativa alle operazioni inesistenti

Per quanto concerneva l'indetraibilità dell'Iva sui costi non inerenti, chiedeva la conferma di quanto deciso dai Primi Giudici essendo l'appello di parte, a suo dire infondato in fatto e in diritto e da rigettare e la sentenza per tale parte da confermare .

Non sottaceva che la Società non aveva dimostrato in alcun modo di avere acquisito l'immobile secondo le modalità prescritte dal c.c., limitandosi a prospettare intenzioni (accatastamento a nome proprio) non ancora tradotte in realtà.

Chiedeva infine la condanna dell'appellante alle spese di giudizio.

Successivamente in data 8.2.2005 comunicava che l'appellante, relativamente agli anni 1990,1991,1992 si era avvalso de condono ex lege 27.12.2002 n.289 e chiedeva la dichiarazione di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Motivazioni

La commissione per gli anni 1990, 1991 e 1992 prende atto della definizione della vertenza ex lege 27.12.2002 n. 289 e dichiara cessata la materia del contendere e spese compensate .

Per l'anno 1993, invece per l'esame delle doglianze relative agli appelli (principale ed incidentale) ritiene dovuto il riesame tutte le doglianze inserite nel ricorso e l'esame in toto della sentenza .

Fatta questa premessa, rileva che ,così come ha messo in risalto l'Ufficio i Giudici di prime cure hanno , sic et simpliciter, annullato le rettifiche in ordine alla indetraibilità dell'I.V.A. su operazioni inesistenti, adducendo semplicemente di non aver potuto esaminare i PP.VV ., per inadempienze da parte dell'Ufficio. Data la rilevanza della lite gli stessi avrebbero potuto estrinsecare le prerogative loro concesse, richiedendone copie all'Ufficio. Comunque tali documenti sono stati depositati in sede di appello (P.V.di rilevamento di giacenze del 24.3.1994 e P.V.C del 18.7.1005)

Dall'esame del P.V.C., rileva che questo è stato notificato al ricorrente appellante ed è integralmente richiamato per relationem nell' avviso di accertamento.

Il richiamo al P.C.V. della G.di F. negli avvisi di rettifica che è riconosciuto regolare e legittimo, sostiene utilmente le violazioni contestate (C.T.R. Umbria sez. del IV 16.11.2002 n. 486, CTR Campania sez. IXXX del 25.3.2002 n. 53 e del 4.3.2002 n. 52, C.T.R. Sicilia sez. VII del 5.10.2001 n 56 e sez. XXXII del 16.3.1998 n. 46, C.T.C. sez. IV del 15.5.1990 n. 3699, C.T.C. sez. XIV dell' 1.2.1990 n. 920); così dicasi per

le dichiarazioni raccolte dalla G.di F. nei c.d. “ controlli incrociati “ che vanno inquadrati come prove testimoniali e costituiscono un complesso di presunzioni gravi, precise e concordanti e come tale valutabili ex art 54 comma 2 del D.P.R. citato ed art 112 e ss c.p.c. (C.T.R. Sicilia sez. XXVIII del 18.5.2002 n. 88).

Inoltre , i verbali della G.di F. che sono atti dotati di fede privilegiata, contestabili nella veridicità solo mediante querela di falso (Cass 15.2.2003 n.1208), che comunque non risulta presentata, sono mezzi di prova (C.T.R. Sicilia del 5.10.2001 n. 52), e rispondono all’onere della prova (Corte di Cassazione n. 10277/2000) e superano le presunzioni di legittimità degli atti amministrativi (Cass.n. 2990/70)

Nella formazione degli avvisi di rettifica, costituendo esercizio del potere di accertamento, l’Ufficio necessariamente nella fase istruttoria ha esplicato una funzione accertativa, intellettuale, valutativa ed estimativa ed un apprezzamento tecnico – giuridico del P.V.C. (C.T.R. Campania 3.5.2002 n. 100); eliminando quindi ogni lagnanza di carenza di motivazione e l’identificazione degli elementi materiali e giuridici cui la pretesa fiscale è correlata ha consentito al ricorrente la predisposizione di una valida difesa. (Cass. n. 5117/90 e C.T.C. n.269/90)

Infatti “ l’obbligo di motivare gli atti tributari deve ritenersi soddisfatto quando l’atto consente di verificare quali criteri siano stati seguiti nella valutazione ed altresì di conoscere in modo sommario, gli elementi all’uopo utilizzati” (Cass. sez. unite n 4853 del 3.6.87) e quindi di contestare l’an ed il *quantum debeatur* .(tra le altre Cass. n. 7759 del 22.8.1996 e n. 4749 del 24.7.1986

Il che comporta che continuare ad eccepire il difetto di motivazione in materia di ricorsi tributari appare ora sterile(C.T.R. per Puglia sez. 24 n. 41 del 23.1.2003, n. 4 del 13.1.2003, n. 242 del 21.11.2002 e n. 1 del 28.6.2001) ; così come sterile appare eccepire la non regolarità delle motivazioni “per relationem” (C.T.P. Cagliari sez II del 12.5.2001 n. 757, C.T.P. Roma del 13.4.2001 n. 201, Cass. n.11879/93 C.T.C. sez XI del 15.2.1989 n. 1238 , Cass. Sez I 6.12.1985 n. 6142)

Fatta anche quest’ alta premessa, la C.T.R. esamina analiticamente il P.V.C. e rileva che nello stesso si legge < a seguito di indagini svolte dalla G.di F. il 20.7.1994 A.O. veniva condannato dal G.I.P. di Bari alla pena , di sei mesi di reclusione e a £. 2.000.000 di multa ed alle pene accessorie ex art, 6 e 7 L. 516/1982 ed i comandi superiori della G.di F, nella possibilità che tanto non costituisse un caso episodio, disponevano una verifica generale nei riguardi di A.O. e delle altre eventuali ditte facenti capo allo stesso ed ad altri soci > e che la G.di F. di M., incaricata della verifica generale accertava quanto segue :

- 1) **A.O. o** era socio o titolare o contitolare, unitamente ai suoi fratelli ed alla moglie, delle seguenti aziende :
 - Socio accomandatario e legale rappresentante della Az. Agr. A.O.& F/LLI S.a.S. sita in M. alla contrada P.n. 20 avente per oggetto **l’imbottigliamento e la commercializzazione di olio d’oliva in confezioni ammesse agli aiuti comunitari** ;
 - Amministratore e socio liquidare della Soc.A. S.r.l. . sita in M. alla contrada P.n. 17 avente per oggetto **il commercio all’ingrosso di olio d’oliva sfuso . Posta in liquidazione il 13.12.1993;**

- Rappresentante e socio della Az .Agr.. P. . sita in M. alla contrada P. n. 16 ; società semplice dei f.lii A. avente per oggetto **la conduzione associata di fondi agricoli e frantoio oleario** ;
- Titolare della ditta individuale A.O. sita in M.i alla contrada P. n. 17 avente per oggetto **culture olivicole**;
- Amministratore dell' A. B. sita in M.i avente per oggetto **la preparazione e la vendita di biscotti e dolci** in liquidazione sin dal giugno 1990 e con ultima operazione r in data 12.10.1990.

2) Per quanto concerne la ditta in oggetto, rilevava che essa dal 20.6.1990 era composta da:

- A. O. per l'80% **in qualità di socio accomandatario**
- P.G., moglie di A.O. per il 20% in qualità di socio accomandante.

Per tale ditta accertava che l'indebita detrazione con le dichiarazioni annuali dell'I.V.A. relative **a fatture ritenute riferite ad operazioni inesistenti** era la conseguenza di un doppio sistema di frode per usufruire di contributi dall'E.I.M.A. non dovuti e precisamente:

- emissione di fatture di vendita di olio imbottigliato relative ad operazioni commerciali in tutto o in parte inesistenti;**
- emissione di fatture di vendita di olio imbottigliato relative ad operazioni commerciali in parte inesistenti siccome evidenziati con sconti simulati .**

A) Per scoprire **la prima frode la G.di F.** controllava <a mezzo controlli incrociati > tutte le 639 fatture emesse , delle quali ben **240** (**213** per il 1993) risultavano irregolari, in quanto emesse nei confronti di ditte nelle cui contabilità non erano state rinvenute (All. A del P.V.C.)

Per tali fatture , ben **235** presunti clienti dichiaravano la falsità dei documenti sia non riconoscendo la firma sulla bolla di accompagnamento che l'intero rapporto commerciale (vedi in particolare la dichiarazione di C.V.da V. che si sarebbe rifiutato di partecipare ad un pactum sceleris) o tale falsità veniva riscontrata da elementi obiettivi di riscontro , come i casi:

- Rist.G.di Z.C. di M. che avrebbe il 29.5. e l'11.9.2003 acquistato olio pur avendo cessata l'attività il 5.2.2003;
- L.di B. che avrebbe sottoscritto una bolla di accompagnamento il 17.12.2002 mentre era ricoverato in ospedale per grave malattia e successivamente risulta il 10.2.1993 aver sottoscritto altra bolla quando da oltre 45 giorni **era deceduto.**
- M.F. & F.lli S.a.S. di B. che avrebbe il 9.6.2003 acquistato olio pur avendo cessata l'attività il 28.1.2003.

Le **235 dichiarazioni** che avvaloravano l'inesistenza delle vendite fatturate venivano riportate in ben 8 volumi e depositate presso l'A.G.

Per i rimanenti **5** clienti ,(n.2 riguardano il 1993), il disconoscimento del rapporto commerciale, veniva accertato tramite diversi elementi in contrasto con le dichiarazioni rilasciate dagli stessi e l'esito di tale riscontro obiettivo veniva riferito all' A.G.(vedi vol. 4 degli allegati dal n. 20 al n. 24 al P.V.C.)

In particolare nel 1993 la G.di F. riscontrava irregolari:

| n. fatture | Per un imponibile di olio fittizio in lire | Per un' I.V.A. corrisposta in lire | Per una vendita fittizia di litri olio | Sui quali aveva ricevuti Aiuti Eima in lire |
|-------------------|--|------------------------------------|--|---|
| 213 il cui elenco | 1.186.815.440 | 47.472.626 | 323.160 | 292.349.840 |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| con tutti i dati è riportato nell'all A da pag. 1 a pag.10 | | | | |
|--|--|--|--|--|

B) Per scoprire **la seconda frode la G.di.F.** controllava 130 fatture emesse, nelle quali risultavano gonfiate da sostanziosi “sconti commerciali” che riteneva antieconomici e pertanto simulati.

Tali sconti consistevano nella cessioni , a titolo gratuito , di interi cartoni di olio, alcune volte pari al 35/40%(in media il 20%) della vendita

| n. fatture | Per litri di olio venduti | Per un'imponibile di olio venduto in £. | Per litri di olio ceduto gratis | Per un imponibile di olio ceduto gratis in £. | Aiuti Eima in £. su olio ceduto gratis sotto forma di sconti simulati |
|--|---------------------------|---|---------------------------------|---|---|
| 130 il cui elenco con tutti i dati è riportato nell'all B da pag. 1 a pag.6 ed alcune fatture negli all.ti 10-15 | 33.024 | 159.484.118 | 6.584. il 19,94% | 35.842.118 il 22,48% | 5.949.825 |

C) Ma non solo la G.di F. accertava l'emissione di fatture fittizie per vendita inesistente di olio , **ma anche per operazioni inesistenti diverse dalla vendita.**

Infatti accertava che per il 31.12.1993 la ditta in questione aveva emesso nei confronti della A. (vedi all. n.19), ditta in cui , come è stato già detto, lo stesso A. O. era l'Amministratore una fattura per £. 76.151.363 oltre Iva per £. 14.468.759 (vedi pag 123 del P.V.C.) “per rimborso spese di gestione sostenute per conto della stessa nel 1992”.

Per tale fattura la G.di F. non rinveniva alcuna documentazione di supporto idonea a dimostrare l'effettività e la natura di tali spese.

D) La fittizia vendita di olio imbottigliato per complessivi litri 329.774 e per un imponibile complessivo di £.1.222.657.558 ed un'I.V.A. per £. 48.906.260 (vedi ancora pag 123 del P.V.C.) conseguentemente faceva ritenere che anche **parte degli acquisti di olio sfuso fossero fittizii**

Al riguardo la G.di F. eseguiva 84 controlli in capo ai fornitori di olio sfuso, dei quali 45 fornitori dichiaravano di non aver mai avuto rapporti commerciali con A.(*Comunque tale accertamento non riguarda l'anno 1993*) ;

Per il 1993 invece accertava che le tre ditte (A., P. e A.O. facente parte del gruppo Annese avevano fornito alla ditta in questione q.l. 3.442,80 di olio sfuso; per le considerazioni già evidenziate considerava q.li 3.033,64 come fittiziamente acquistati dalla ditta in questione allo scopo di far ritenere veritieri i predetti 329.774 litri imbottigliati e venduti fittiziamente.

Per tale operazione, ampiamente motivata come inesistente, G.di F. accertava un imponibile non veritiero per £.1.178.041.400 ed un'I.V.A. indebitamente detratta per £. 47.123.256.

E) La fittizia vendita di olio presumeva anche il non utilizzo dei relativi **recipienti**, per cui il loro **acquisto doveva ritenersi in parte anche fittizio** .

Per quantificare ciò la G.di F. esaminava nuovamente le 213 fatture di olio venduto già accertate come fittizie e le 130 fatture già accertate come “gonfiate” e rilevava per ogni fattura la quantità dei recipienti e/o imballaggi ivi indicata.

Da tale calcolo analitico riteneva fittiziamente acquistate n.72.872 contenitori per un imponibile di £. 69.596.330 più I.V.A. per £. 13.223.302 (vedi pag. 94 del P.V.C. ed all. C.e D) .

In particolare:

| n. lattine da 5 litri | n. dame da 5 litri | bottiglie da 1 litro | Bottiglie da 2 litro | bottiglie da 0,5 litro |
|-----------------------|--------------------|----------------------|----------------------|------------------------|
| 60.163 | 3.982 | 8.709 | 18 | 648 |

F) La G.di F. rilevava anche che la ditta in questione il 31.12. 1992 aveva ricevuto dalla ditta l'A.B. s.r.l, ditta in cui , come è stato già detto, lo stesso A.O. era l'Amministratore, una fattura per **l'acquisto di taralli e paste miste** per £.80.321.000 più I.V.A. per £. 87.228.890 che registrava nel 1993.

Tale fattura la riteneva sicuramente relative ad operazioni inesistenti sia perché per il trasporto della merce non vi era alcuna bolla di accompagnamento e sia perché il biscottificio aveva cessato la propria attività sin dal 1990 e certamente non poteva mettere in commercio, dopo oltre due anni dalla produzione, prodotti alimentari che avevano una durata limitata di conservazione (vedi all. n. 17/A al P.V.C.)

Inoltre per tale acquisto accertava che una parte sia pure minima (£. 176.400) risultava venduta a tale B.G. da T. che negava tale operazione commerciale insieme ad altre, ed altre inserite nelle fatture della vendita di olio come sconti simulati (vedi all 17/B,C;D,E, F).

G) La G.di F. rilevava infine che la ditta in questione il 31.12. 1993 aveva ricevuto dalla ditta A.s.r.l ditta in cui , come è stato già detto, lo stesso A.O.era l'Amministratore e socio liquidare, una **nota di credito per sconto forfetario** di £. 30.000.000 più I.V.A. £.1.200.000 su quantitativi dalla stessa acquistata nel 1992.

In merito accertava che nessun documento era stato posto in essere dalle predette due società idoneo a stabilire l'esistenza di norme contrattuali e/o commerciali che potessero giustificare questo sconto di £30.000.000.

Per converso, rilevava che lo stesso 31.12.1993 la ditta individuale A.O. aveva emesso nei confronti della A. una fattura per £.30.000.000 più I.V.A. per £.1.200.000 per lavorazione di filtrazione olio eseguite in favore della stessa nel 1993

In totale la G.di F. accertava che la dita in questione aveva ricevuto fatture per operazioni inesistenti per £. 1.357.998.730 ed aveva detratto indebitamente l'I.V.A. per £. 68.775.446 (vedi pag 102 del P.V.C), mentre aveva emesso fatture per operazioni inesistenti per £. 1.298.808.921 più l'I.V.A. per £. 63.375.019 (vedi pag 123 del P.V.C).

Da tali operazioni fittizie , così come la G.di. F. ha evidenziato (vedi pag 35_37 del P.V.C.) l'ammontare superiore dell' I.V.A. da detrarre in confronto all' I.V.A. incassata (+ £. **5.400.427**), induce a ritenere superata e priva di ogni logica , la tesi che

nel contesto delle fittizie operazioni di vendita, la società avrebbe comunque aumentato il volume di affari I.V.A. ed i ricavi in genere e portato al Fisco introiti di imposte non dovute .

A parte il fatto che nei casi in specie il meccanismo fraudolento è stato messo in atto principalmente per riscuotere dall' Eima aiuti non dovuti (per 329.774 litri venduti fittiziamente nel 1993 gli sono stati accreditati corrisposti £.298.299.665 di aiuti E.I.M.A.), nel caso in specie ha fatto sì che l'I.V.A. sugli acquisti fittizi risultasse maggiore di quella che risulta incassata e dovuta per le vendite .

Inoltre i fittizi ricavi rinvenienti dalle inesistenti vendite sono risultati minori dei fittizi costi derivanti dagli inesistenti acquisti di olio e perfino di taralli scaduti e pasta fresca prodotta da due anni, nonché da imballaggi inesistenti; il che ha portato ad una riduzione del reddito imponibile di ben £59.189.809.

Tanto come ha analiticamente riscontrato ed evidenziato questo Collegio è stato accertato e motivato dalla G.di F, per cui continuare a trincerarsi dietro un presunto difetto di motivazione è cosa sterile e induce questo Collegio a ritenere che il ricorrente non abbia altri elementi per contestare analiticamente quanto accertato dalla G.di F.

Di fronte a un P.V.C. così chiaro e completo, corredato per ogni contestazione da tante prove certe e accertamenti incrociati e non già da presunzioni, l'Ufficio non poteva che prenderne atto e riportarlo integralmente per relazioni nell'avviso di rettifica per cui l'appello incidentale è fondato e va accolto .

Da tale P.V.C. si legge anche che la G.di F. accertava che sempre in M. in contrada M.n. 355 , su un terreno agricolo di proprietà di A. O. come persona fisica erano stati costruiti due immobili così distinti ed utilizzati:

- un capannone industriale della superficie coperta di circa 2.0000 mq. di recente costruzione ;
- una villetta unifamiliare della superficie coperta di circa mq. 160, occupata sin dal mese di dicembre 1994 dal nucleo familiare A.O. con annesso salone della superficie coperta di circa mq.60 oltre ad un altro locale e due bagni , della superficie coperta di altri mq.30 , intercomunicanti con la villetta e facenti parte dell' unico corpo edilizio.

La G.di F. rilevava che tutta la documentazione autorizzativa (progetto nulla osta dei VV.FF. concessione edilizia denuncia inizio lavori , domanda di variante in corso d'opera , istanza di sanatoria) era intestata ad A.O. come persona fisica per la costruzione di un opera di miglioramento fondiario , mentre la documentazione relativa alla costruzione effettiva degli immobili (conferma d'ordine , contratto di appalto, preventivi) era stata rilasciata alla soc. A.O. & f.lli S.a.S) .

A carico di quest'ultima erano state emesse dai costruttori e fornitori vari le relative fatture (2 per il 1992 e 13 per il 1993 per £. 584.500.000 più I.V.A. per £. 111.055.000).

Tanto, a dire della società era avvenuta per effetto di una scrittura privata stipulata il 18.10.1993 e registrata il 28.10.1993 tra A.O. come persona fisica e la ditta in questione , avente come oggetto la concessione in comodato di un suolo .

Questa C.T.R., indipendentemente dalla circostanza che tale contratto risulta stipulato l'18.10.1993 e registrato il 28.10.1993, dopo che i lavori erano iniziati fin prima del 27.10.2002 ed erano state rilasciate a nome della ditta in questione oltre alle 2 fatture relative al 1992 , ben 10 delle 13 fatture del 1993, che è stato allegato al P.V.C. solo parzialmente (vedi all . 17 dell'all G o vol. 3), e che non risulta dimostrato che la

società accomandataria abbia assoggettato ad imposizione la rendita catastale di tale terreno, così come prescrive l' art. 38 del D.P.R.597/ 73 (circ. 441 del 7.6.1990) ,ritiene che la costruzione di immobili non possa avvenire su terreni dati in comodato senza che tali immobili vengano acquisiti al patrimonio del proprietario del suolo (art. 934 C.C).

Alle disposizioni codicistiche si aggiungono quelle ministeriali che hanno rammentato che l' accessione fa sì che le eventuali costruzioni sul suolo vengono acquisite ope legis dal proprietario dello stesso ed il successivo trasferimento del suolo , comporta anche trasferimento delle accessioni e nella base imponibile deve rientrare anche il valore del fabbricato costruito successivamente su tale suolo ed in nessun modo si può derogare a quanto stabilito dall'art.934 C.C. (Circ.n. 333324 del 9.12.1982).

Questa C.T.R. ,ritenendo quindi gli immobili di proprietà di A. O. come persona fisica e né ad oltre un decennio si è avverato la previsione di un accatastamento in favore della Soc. A.O.e F/lli S.a.S. è del parere che quest'ultima non possa considerare come suoi i costi sostenuti per la realizzazione degli stessi e né detrarre l'I.V.A. che risulta corrisposta per tale realizzazione.

Per il principio di neutralità dell' I.V.A., richiamato dall' appellante, questa grava interamente sul consumatore finale che, nel caso in questione è solamente ed unicamente A.O. come persona fisica . .

Vero che talune decisioni (vedi a quelle depositate dall'appellante anche quella della C.T.R Campania del 15.2.2000 n. 15) hanno sostenuto il contrario, ma in tutte i lavori sono avvenuti per l'acquisto di attrezzature per il funzionamento dell'immobile o nella ipotesi dell'art 1808 che prevede il non rimborso delle spese per l'uso dell'immobile e non già per una costruzione ex novo o per la costruzione della villetta del proprietario del suolo.

Vero che la G. di F. ha rilevato che alcune fatture per la ristrutturazione della villetta, emesse dal 6.9.1994 al 31.3.1995 per un ammontare di £. 67.796.382 più Iva per £. 12.800.768, sono intestate a A.O. come persona fisica (vedi all. 15 del vol.3 al P.V.C.), per cui non sarebbe fondata la presunzione che anche i lavori ristrutturazione della villetta siano stati addebitati alla società , ma è pur vero che tali fatture sono state emesse solo dopo che gli accertamenti erano già iniziati e che la villetta era già abitata e nessuna distinzione è rilevabile dai documenti contrattuali e dai preventivi(emessi tutti a carico della soc. A. O.e F/lli S.a.S.), per cui sarebbe difficile accettare una giustificazione che renderebbe infondata tale presunzione e né fra l'altro è stata proposta dalla parte .

Nulla vietava all'A.O. di cedere alla società in questione, appartenente per altro interamente al suo nucleo familiare, la proprietà del terreno o dimostrare che gli immobili siano stati accatastati alla società, ma evidentemente altre ragioni hanno consigliato diversamente .

Neanche risulta ceduto il diritto di superficie ex art. 952 C.C. per cui in assenza dello jus edificandi, la costruzione non può che appartenere senz'altro al proprietario del suolo (Cass n. 1418 del 14.12.1988 e C.t.c. n. 3289 del 5.4.1995 e Ris. ministeriale n. 80 del 1.7.1993) e solo ed unicamente questi ha diritto a ritenere suoi i costi di costruzione e a chiedere la detrazione dell'Iva che è stata corrisposta ai costruttori ed ai fornitori .

Tali considerazioni fanno ritenere infondato l'appello.

Il rigetto dell' appello principale e l'accoglimento del appello accidentale comportano la conferma dell'avviso di accertamento per l'anno 1993, anche per quanto concerne le sanzioni.

Giustificati motivi inducono alla compensazione delle spese del grado.

P.Q.M.

La Commissione definitivamente pronunciando , sull' appello principale proposto dall' Azienda Agricola A.O. e F/lli S.a.S. e sull'appello incidentale avanzato dall'Agenzie delle Entrate, Ufficio di Bari 1; in parziale riforma della impugnata sentenza dichiara cessata la materia del contendere relativamente agli avvisi di rettifica degli anni 1990, 1991 e 1992.

Conferma la impugnata sentenza riguardo all'addebito di indebita detrazione dei costi ed alle relative sanzioni e in accoglimento dell' appello incidentale , conferma altresì l'avviso di accertamento I.V.A per l'anno 1993. Spese del grado compensare .

Bari,16 maggio 2005

Il relatore

(dr. Michele Gurrado)

Il Presidente

(dr . Gennaro L' Abbate)