

Svolgimento del processo

Con ricorso, depositato il 11/2/2011, la Edilcarobbio Costruzioni Srl di Gr. C., in persona del legale rappresentante e con delega al Dott. Ma. Sc., ha tempestivamente impugnato l'avviso con il quale l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo ha accertato per l'anno 2006 maggiori imposte ired, iva e irap.

Ha fatto presente che l'accertamento scaturisce da una verifica della Guardia di finanza di Sarnico e motiva con richiamo integrale al relativo processo verbale.

Ha evidenziato illegittimità delle rettifiche ed in particolare:

1) rilievo n. 4 relativo a costi indebitamente dedotti per operazioni fittizie per £ 125.130. La rettifica si riferisce all'utilizzo di manodopera che fittiziamente risultava alle dipendenze della società D.K. Srl ma che in realtà ha svolto lavori alle dirette dipendenze della Edilcarobbio. L'instaurazione di rapporti lavorativi in nero facendo simulare la relativa assunzione da un terzo soggetto, essendo passibile di sanzioni amministrative e non penali, non ricade nella disposizione di cui all'art. 2, comma 8, della Legge 289/2002 secondo cui non sono ammessi in deduzione i costi e le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato;

2) rilievo n. 5 relativo alla omessa contabilizzazione di ricavi per € 23.300. La rettifica si riferisce a documentazione extracontabile dalla quale risulta che la società ha ricevuto pagamenti per prestazioni non fatturate (lavori di ristrutturazione a favore della signora .Fe.). Poiché dalla lettura del processo verbale risulta un pagamento di £ 16.500 in data 3/1/2006 a titolo di saldo fattura è evidente che i lavori di ristrutturazione erano stati ultimati nel 2005 e, pertanto, detto importo doveva essere imputato all'esercizio 2005;

3) rilievo relativo alla determinazione della produzione netta. Valgono le argomentazioni di cui al punto precedente;

4) rilievo n. 4 relativo alla omessa fatturazione di importi pari ad € 78.035. La rettifica si riferisce a documentazione extracontabile dalla quale risulta che la ditta Edil Tullio di Za. Ad. a fronte di sette fatture regolarmente emesse per € 22.645 avrebbe in realtà eseguito prestazioni per un ammontare di € 111.226 omettendo di fatturare importi per € 78.035. La rettifica si fonda su un complesso di presunzioni semplici assolutamente carenti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dalla norma.

Ha concluso chiedendo, previa discussione in pubblica udienza, che venga annullata parzialmente la pretesa impositiva, con condanna al rimborso delle somme eventualmente versate e delle spese di giudizio.

Con comparsa, depositata il 14/3/2011, si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo contestando in fatto ed in diritto le argomentazioni di parte ricorrente.

Ha evidenziato:

1) rilievo n. 4. Il contribuente conferma che le fatture in questione sono state emesse a fronte di operazioni soggettivamente fittizie ritenendo di poter dedurre i

costi in quanto non riconducibili ad attività qualificabili come reato. La Corte di Cassazione ha recentemente stabilito che, in caso di operazioni fittizie, i costi sono deducibili a condizione che il contribuente dimostri di non aver avuto conoscenza dell'inesistenza delle operazioni.

2) rilievo n. 5. Dalla documentazione extracontabile rinvenuta risultano incassi, non fatturati, di versamenti eseguiti in data 3/1/2006 e 8/1/2006 per complessivi € 23.300. Poiché dette somme rappresentano operazioni attive non contabilizzate, il momento impositivo, ai sensi dell'art. 6 del Dpr 633/72 sorge al momento del pagamento del corrispettivo con conseguente fatturazione;

3) rilievo relativo alla determinazione della produzione netta. Valgono le argomentazioni di cui al punto precedente;

4) rilievo n. 4. Dalla documentazione extracontabile risultano prestazioni eseguite a favore della ricorrente per complessivi € 111.226 a fronte di fatture contabilizzate per £ 22.645. La contabilità in nero, rappresentando un valido elemento indiziario dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, legittima l'accertamento induttivo ponendo l'onere della prova a carico del contribuente.

Ha concluso chiedendo:

in via preliminare, che venga dichiarata la definitività dei rilievi non impugnati;

in via principale e nel merito, che venga rigettato il ricorso in quanto infondato con condanna alle spese di giudizio.

Motivi della decisione.

La Commissione,

preliminarmente rileva che la motivazione di un accertamento per relationem è ammissibile solo quando non viene precluso al contribuente il diritto di difendersi, quando cioè egli abbia la possibilità attraverso la conoscenza degli elementi sui quali indirettamente si basa l'accertamento stesso di contrastare l'azione accertatrice. Questo Collegio ritiene che, per dirsi esistente, una motivazione debba semplicemente esplicitare, in maniera sufficientemente chiara e completa, quello che la giurisprudenza di legittimità definisce come "l'iter logico deduttivo seguito dall'Ufficio accertatore per raggiungere le conclusioni contenute nell'avviso" e che non sia, dunque, necessario per la sua legittima sussistenza, nella fattispecie "per relationem", che la stessa dimostri quella autonoma valutazione a cui ha fatto riferimento la parte ricorrente, ma che sia, invece, sufficiente, che la stessa espliciti il suddetto iter logico concretizzantesi, se del caso, anche nel semplice richiamo ad un atto noto alla controparte. In altre parole nella motivazione "per relationem" (diciamo spinta all'estremo, come nella fattispecie), già il semplice richiamo di un atto noto a controparte rende sussistente la motivazione: ovviamente, questo richiamo implica l'accettazione, in toto, pregi e difetti, dell'atto richiamato.

Quanto alla pretesa assenza di una autonoma attività di accertamento dell'Ufficio, è pacifico che "nessuna norma o principio impone all'Amministrazione finanziaria di far proprie, nell'accertamento, le conclusioni cui è pervenuta la Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, attribuiti dagli articoli 30 e seguenti della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e, in materia di IVA, dall'art. 50 del D.P.R. 26 ottobre 1977, n. 633. Pertanto, l'accertamento dell'Ufficio IVA, il quale abbia utilizzato elementi raccolti in un processo verbale di

constatazione della Guardia di Finanza richiamato nell'atto di accertamento, non è vincolato alle conclusioni cui la stessa Guardia di Finanza è pervenuta sul destinatario di prestazioni di servizi non fatturate e non comprese nella dichiarazione" (Cass. 3988/2000). Ma è altrettanto pacifico che "la motivazione degli atti di accertamento "per relationem", con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio" (Cass. 2780/2001).

Venendo al caso di specie deve, dunque, concludersi per la legittimità della motivazione dell'atto impugnato, concretizzantesi, appunto, nel rinvio ricettizio al p.v.c. di cui in premessa, sulla cui legale conoscenza, da parte della ricorrente, non vi è contestazione in atti. Il suddetto profilo di doglianza deve, dunque, ritenersi infondato, atteso che l'Ufficio nel costituirsi ha portato a conoscenza anche del giudice adito, mediante deposito, il suddetto processo verbale.

Nel merito, il Collegio, dato atto della definitività dei rilievi non impugnati, rileva:

1) rilievo n. 4.

Con sentenza n. 17377 del 24 luglio 2009 la Corte di Cassazione ha affermato che, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'imprenditore deve provare, non solo di essere estraneo all'operazione illecita, ma anche di essere ignaro della vicenda. In buona sostanza il principio affermato dalla Cassazione riconosce al contribuente il diritto di dedurre i costi solo se dimostra la sua assoluta estraneità ai fatti e la buona fede, intesa come inconsapevolezza della fittizietà delle operazioni. Nella fattispecie, è pacifico che la società ricorrente risulta che non solo era perfettamente a conoscenza che le operazioni erano soggettivamente fittizie, ma che addirittura ne era l'ideatore;

2) rilievo n. 5.

Ai sensi dell'art. 6, DPR 633/1972, il momento impositivo delle operazioni è individuato in relazione al momento in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate ai fini dell'IVA. A partire da tale momento l'imposta si rende dovuta all'Erario e decorrono i termini previsti per l'assolvimento dei relativi obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione. Le regole generali, attualmente sancite dalla norma, individuano il momento impositivo nel seguente modo:

- per i beni immobili, all'atto della stipula del rogito notarile;
- per i beni mobili, all'atto della consegna o della spedizione;
- per le prestazioni di servizi, alla data di pagamento del corrispettivo o, se antecedente, alla data di emissione della fattura.

Applicando tali regole alla fattispecie risulta di palmare evidenza che l'operazione sottesa agli incassi, non fatturati, dei versamenti eseguiti nell'anno 2006 per complessivi € 23.300 debba considerarsi effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento.

3) rilievo relativo alla determinazione della produzione netta. Valgono le stesse argomentazioni svolte al punto 2); 4) rilievo n. 4.

Dalla documentazione extracontabile rinvenuta in sede di verifica risulta che a fronte di prestazioni eseguite a favore della ricorrente dalla ditta "Edil Tullio di Za. Ad." per complessivi € 111.226, risultano emesse fatture per complessivi € 22.645. La pacifica esistenza di contabilità in nero giustifica, per costante giurisprudenza, la ricostruzione induttiva del reddito con conseguente onere della prova contraria a carico del contribuente.

In definitiva, risultato totalmente infondato, il proposto ricorso deve essere rigettato e la ricorrente deve essere condannata alle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio che vengono liquidate in complessivi € 2.251,12, di cui € 581 per diritti, € 1.420 per onorari già ridotti del 20% ed € 25,12 per spese.