

## **COMM. TRIB. PROVINCIALE MANTOVA - 51/02/2012**

### **Svolgimento del Processo**

Le Ricorrenti Sar Costruzioni Prefabbricate S.r.l. con sede legale in Castiglione delle Stiviere (MN), Via Cavour n. 89, in persona dell'amministratore delegato e legale rappresentante Dott.sa Al. Se., domiciliata per la carica presso la sede sociale, ai fini del presente atto domiciliata presso lo Studio Di Tanno e Associati, corso Venezia n. 36, Milano, e rappresentata da Eugenio Romita, dottore commercialista, in qualità di procuratore alla lite e difensore domiciliatario, e Alce S.r.l., in qualità di società consolidante per il triennio 2005-2006-2007, con sede legale in Castiglione delle Stiviere (MN), Via Cavour n. 89, in persona del presidente del consiglio di amministrazione e legale rappresentante Ce. Se., domiciliato per la carica presso la sede sociale, rappresentata e difesa nel presente giudizio dal dott. Eugenio Romita, hanno proposto tempestivi ricorsi, rubricati in epigrafe, contro l'Agenzia delle Entrate avverso gli Avvisi di Accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Mantova, in relazione al processo verbale di constatazione notificato alla SAR s.r.l. in data 30 giugno 2010. Con gli Avvisi di Accertamento impugnati l'Ufficio contesta alle contribuenti violazioni in materia di IRES, IVA e IRAP, conseguenti ed afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti. La pretesa impositiva scaturisce da una verifica eseguita dallo stesso Ufficio per l'anno 2007 e successivamente estesa alle annualità pregresse e successive (PVC notificato in data 30/06/2010 e segnalazione a seguito di verifica).

Dall'attività istruttoria dell'Ufficio, nonché da due processi verbale della G. di F. di Bergamo del 2008 è emerso che la Ricorrente SAR s.r.l. negli anni dal 2004 al 2008 ha instaurato una stretta collaborazione con società, riconducibili ad un'unica organizzazione imprenditoriale facente capo ai Sigg. Di. Gi. Um. e Ca. Or. che, attraverso la successione di più soggetti giuridici in brevi periodi temporali con contestuale passaggio di dipendenti ed emissione di fatture per operazioni fittizie, ha posto in essere un disegno criminoso finalizzato alla creazione di crediti d'imposta fittizi e più in generale all'evasione delle imposte dirette e indirette e al depistaggio dei controlli da parte delle autorità preposte.

Le Società Ricorrenti si oppongono agli Avvisi di Accertamento eccependone l'illegittimità e infondatezza per i seguenti motivi:

- Illegittimità degli Avvisi di Accertamento per violazione degli artt. 42 del D.P.R. 29 settembre, n. 600, e 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 - gli Avvisi di Accertamento non recano allegazione degli atti che richiama, sui quali si fonda per relationem, nonostante questi non siano mai stati notificati alle Ricorrente, e non indica le ragioni giuridiche ed i presupposti di fatto su cui la pretesa impositiva è fondata.

#### **- ELEMENTI INDIZIARI E LORO CONFUTAZIONE**

La natura giuridica dei rapporti contrattuali intercorsi tra le Ricorrenti e le società Subappaltatrici - deve evidenziarsi un rilevante errore di qualificazione giuridica dei rapporti intercorsi tra la Ricorrente e le Società Subappaltatrici, sintomo di approssimazione nell'iter logico di formazione dell'accertamento. L'Ufficio afferma che: "le Società fornivano operai/manodopera utilizzati in un'area ben definita del fabbricato di via Cavour messo a disposizione dalla società verificata unitamente all'attrezzatura necessaria alle lavorazioni - l'Ufficio insinua che la Ricorrente abbia instaurato un rapporto di fornitura/somministrazione di manodopera, in violazione della vigente normativa civilistica. In realtà trattasi di appalto d'opera per la costruzione di manufatti in cemento, dunque di una tipologia contrattuale che implica in capo alla società appaltatrice la piena autonomia organizzativa e la relativa responsabilità di risultato.

- La riconducibilità delle Società Subappaltatrici ai signori Di. Gi. e Ca. - per quanto concerne le società che secondo l'Ufficio sarebbero riconducibili all'unica organizzazione imprenditoriale facente capo ai signori Di. Gi. e Ca., vengono indicate la Edil D.G. S.r.l., la D. G. Costruzioni S.r.l., la Milano Costruzioni S.r.l. e la Fepa Costruzioni S.r.l., le quali appunto costituirebbero appunto un'unica organizzazione imprenditoriale che opererebbe in nome proprio ma conto dei suddetti soggetti.

- Qualificare le società Subappaltatrici come un'unica organizzazione imprenditoriale è errato in diritto e in fatto.

- Il ruolo del signor Fe. - l'Ufficio afferma che dopo la firma dei contratti, il socio e legale rappresentante delle società Subappaltatrici Di. Gi. e queste ultime, si eclissavano completamente ovvero tutti i rapporti di collaborazione tecnica e commerciale avevano quale unico referente il signor Fe. Francesco, che acquisiva le direttive delle commesse, gestiva il personale impiegato, verificava lo stato di avanzamento lavori e quindi la susseguente fatturazione, provvedeva anche in alcuni casi alla consegna diretta, brevi manu, delle fatture. Quando la Sar avvertiva l'esigenza di contattare le società subappaltatrici ciò avveniva sempre indirettamente ovvero usufruendo della presenza fisica del sig. Fe.. Il signor Fe. viene individuato come un factotum delle società subappaltatrici. Sempre secondo l'Ufficio, la Ricorrente avrebbe dovuto dubitare della reale esistenza delle controparti contrattuali in considerazione del fatto che il signor Fe., pur gestendo nel corso dei 2007 i rapporti tra la Ricorrente e la Milano Costruzioni S.r.l., non era alle dipendenze di quest'ultima e ciò sarebbe stato agevolmente riscontrabile dall'assenza del suo nominativo nel libro matricola consegnato alla Ricorrente in ottemperanza al contratto di appalto. E' al signor Fe. che è riconducibile il primo contratto tra la Ricorrente e le società riferibili al signor Di. Gi., tanto che egli era presente al momento della sottoscrizione dei contratti conclusi dalla Ricorrente con la D.G. Costruzioni S.r.l. e con la Milano Costruzioni S.r.l.. Ciò dunque era sufficiente per accreditare il Signor Fe. agli occhi della Ricorrente quale principale referente delle società, oltre ovviamente al fatto che costui risultava alle dipendenze delle società Edil D.G. S.r.l. e D.G. Costruzioni S.r.l., era nominato responsabile dei lavori. Nel 2007 il signor Fe., decise di mettersi in proprio costituendo la Fepa Costruzioni S.r.l. di cui era socio e amministratore. Il 2 maggio 2007, la Fepa Costruzioni S.r.l. concluse con la Milano Costruzioni S.r.l. un contratto di appalto di servizi, avente ad oggetto la gestione di una serie di cantieri tra cui quello presente nello stabilimento della Ricorrente. Quindi è in tale ultimo rapporto contrattuale che deve individuarsi il titolo giuridico che legittimava il ruolo di referente della Milano Costruzioni S.r.l. ricoperto dal signor. Fe. nei confronti della Ricorrente.

- Trasferimento di manodopera tra le società Subappaltatrici - l'Agenzia a sostegno dell'asserita inesistenza soggettiva delle Società Subappaltatrici rileva che la manodopera impiegata nelle lavorazioni era praticamente la medesima che si spostava di anno in anno nelle nuove società costituite. Il controllo effettuato sul libro matricola delle società D.G. Costruzioni Srl e Milano Costruzioni Srl ha evidenziato la presenza di almeno 46 lavoratori in comune. Sul punto parte ricorrente evidenzia che l'Ufficio non ha fornito alcuna prova circa la coincidenza della forza lavoro della Edil D.G. Srl e della D. G. Costruzioni Srl..

Il trasferimento di responsabilità civili e penali alle Società Subappaltatrici - l'Agenzia richiamando l'art. 11 del modello del contratto di appalto in uso presso la Ricorrente, sostiene che con tale clausola la Ricorrente medesima avrebbe addossato sulle Società Subappaltatrici tutte le responsabilità civili e penali derivanti dalla propria attività d'impresa. Inoltre l'Ufficio rileva che il massimale delle polizze d'assicurazione stipulate dalle società subappaltatrici per la responsabilità civile verso i terzi e verso i prestatori di lavoro sarebbe stato inadeguato rispetto ai rischi derivanti dall'attività svolta, se comparato con quello della Ricorrente. La Ricorrente eccepisce che la tesi dell'Ufficio è infondata in fatto ed in

diritto. La clausola di manleva richiamata è una clausola standard nei contratti di appalto, richiama il contratto con la Barilla. Sulla presunta analogia che vi sarebbe tra i rischi derivanti dall'attività della Ricorrente e quelli derivanti dall'attività delle Società Subappaltatrici. La tesi è priva di fondamento in quanto si basa su un presupposto errato, ossia l'analogia tra i rischi. I rischi sono profondamente diversi perché sono diverse le attività esercitate.

- L'assenza di struttura amministrativa e commerciale e l'informalità dei rapporti - L'Ufficio rileva che la Ricorrente non ha mai sentito l'esigenza di accedere ai locali commerciali e amministrativi delle Società Subappaltatrici né di contattare il loro personale amministrativo o commerciale. Osserva la Ricorrente che l'assenza di struttura amministrativa e commerciale, nelle piccole aziende con Amministratore Unico, non presenta nulla di patologico ed è giustificato da una valutazione imprenditoriale insindacabile - volta al contenimento dei costi. E' altresì usuale che la sede delle piccole società sia presso gli studi professionali. L'Ufficio rileva inoltre che le fatture venivano consegnate brevi mano o spedite da sedi diverse dalla sede delle società. La Ricorrente osserva che tali elementi sono influenti e comunque non oggetto di controllo da parte dell'amministrazione che riceve le fatture.

#### - L'ESISTENZA DELLE SOCIETA' SUBAPPALTATRICI E L'AFFIDAMENTO DELLA RICORRENTE

- La ricorrente osserva che prima della stipula dei contratti è sempre stata verificata la regolarità delle Società attraverso l'acquisizione della visura camerale, l'adeguatezza dell'oggetto sociale al contenuto dei contratti d'appalto e la legittimazione del signor Di. Gi. a sottoscrivere i contratti in qualità di legale rappresentante. Veniva inoltre acquisita una serie di documenti delle società tra cui: certificati di regolarità contributiva, polizza assicurativa per la responsabilità civile e copia del libro matricola. Illegittimità degli Avvisi di accertamento per violazione dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - l'art. 19 citato attribuisce ai soggetti passivi IVA il diritto di detrarre l'imposta dovuta sugli acquisti di beni e servizi, garantendo il principio di neutralità dell'imposizione per i medesimi soggetti. L'Ufficio ritiene indebita in capo alla Ricorrente l'IVA relativa alle prestazioni ad essa rese dalle Società Subappaltatrici, ritenendo trattarsi di operazioni soggettivamente inesistenti. Le operazioni rese dalle Società Subappaltatrici non sono soggettivamente inesistenti - dagli orientamenti giurisprudenziali, osserva la Ricorrente, si evince che la nozione di operazione soggettivamente inesistente presuppone che il soggetto giuridico che ha emesso la fattura non abbia avuto alcun ruolo nell'esecuzione dell'operazione. Facendo applicazione degli orientamenti giurisprudenziali, risulta evidente che tutte le Società Subappaltatrici non possono qualificarsi come "cartiere" e conseguentemente le relative prestazioni non possono ritenersi soggettivamente inesistenti.

- Illegittimità degli Avvisi di Accertamento per violazione dell'art. 14, comma 4-bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, e dell'art. 109 del TUIR, e degli artt. 5 e 11-bis del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - osserva la Ricorrente che l'applicazione che l'Ufficio fa della norma è erronea e contraria ai principi costituzionali in quanto le Società Subappaltatrici non sono soggettivamente inesistenti, Conseguentemente non è configurabile, nemmeno in astratto, alcun reato e quindi si deve ritenere che i costi sostenuti dalla Ricorrente siano legittimamente deducibili ai fini IRES ed IRAP.

- Illegittimità degli Avvisi di Accertamento per violazione dell'art. 12 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 - l'Ufficio non ha applicato correttamente l'istituto della continuazione di cui all'art. 12, comma 5, del D. Lgs. N. 472/1997, ignorando la riduzione sanzionatoria derivante dalla reiterazione delle violazioni in più periodi d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate si costituisce in giudizio e contro deduce:

Sul difetto di motivazione degli atti impositivi, l'Ufficio osserva che gli Avvisi sono stati motivati per relationem alle risultanze dei PVC notificato alla ricorrente in data 30/06/2010, ed inoltre nel PVC notificato erano riportate le parti salienti dei PV elevati a carico dei fornitori delle odierne Ricorrenti.

Sulla riconducibilità delle società ai Sig.ri Di. Gi. e Ca. - l'Ufficio osserva che le società risultavano avere la sede legale presso una mail box e dalle informazioni acquisite ex art 351 c.p.p. è risultato: - il Rag. Fr. Ge. che ha gestito la contabilità e le paghe ha confermato che di fatto le società sono ognuna la continuazione dell'altra, erano di fatto gestite dal sig. Orazio Ca... e che nutre seri dubbi sulla veridicità delle operazioni riferite alle fatture oggetto della contestazione. Il Rag. Ge. ha inoltre dichiarato che i Sigg.ri Ca. e Di. Gi. non continuavano ad operare con la Edil DG Sri perché essendo irregolari, hanno ritenuto abbandonare le vecchie gestioni ed hanno continuato ad operare con altre società per paura di controlli fiscali. L'Ufficio precisa che dalle perquisizioni eseguite presso le sedi della società, nonché presso le abitazioni degli amministratori di fatto delle società, non è stata rinvenuta alcuna documentazione fiscale delle società citate. Il Sig. Fe. An. ha riferito di aver smarrito tutta la documentazione in suo possesso, mentre tornava in treno da Milano, nel mese di marzo, alcuni giorni dopo aver ritirato l'azienda. Scritture contabili che gli erano state consegnate dal Di. Gi. Umberto, Non ha mai presentato denuncia di smarrimento ai Carabinieri. L'Ufficio rileva la infondatezza delle tesi proposte dai ricorrenti e conferma tutti rilievi mossi con l'avviso di accertamento.

#### Memorie

In data 28/12/2011 le Ricorrenti hanno depositato memorie illustrative al fine di contro dedurre alla costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate. In generale ribadiscono le proprie tesi contenute nei ricorsi introduttivi ed in particolare insiste sulla mancata allegazione dei documenti richiamati negli Avvisi impugnati, con grave lesione del diritto di difesa. Le parti eccepiscono inoltre che il difetto di motivazione che ne consegue non può essere sanato per il fatto che i documenti in parola sono stati depositati dall'Ufficio in sede di costituzione in giudizio..

#### **Motivi della decisione**

Sulle eccezioni sollevati dalle parti ricorrenti il Collegio Osserva:

- Sul difetto di motivazione degli atti impositivi - gli Avvisi di Accertamento sono motivati per relationem alle risultanze del PVC notificato alla SAR s.r.l. Costruzioni Prefabbricate in data 30/06/2010. Dall'esame del richiamato PVC emerge con indiscutibile chiarezza che i verbalizzanti hanno riportato ampi stralci dei PV di constatazione redatti in data 06.08.2008 dalla Guardia di Finanza pertanto le Ricorrenti sono perfettamente a conoscenza dei rilievi mossi alle Società Subappaltatrici.

La giurisprudenza è costante nel ritenere sufficiente che nel provvedimento impugnato la motivazione sia formulata in modo sommario e semplificato, tale da palesare le ragioni del provvedimento nella evidenziazione dei momenti ricognitivi e di quelli logico - deduttivi (Cass. civ., 13105/2011 n. 10585).

Il Collegio ritiene che il contenuto del PVC sopra richiamato notificato il 30.06.2010 e la motivazione esposta negli Avvisi impugnati siano indicate le ragioni, in termini sufficienti, a definire la materia del contendere ed assicurare la conoscenza della pretesa fiscale e l'esercizio del diritto di difesa.

- Sull'inesistenza soggettiva delle Società Subappaltatrici - dall'analisi dei molteplici elementi indiziari rilevati dai verificatori, dall'esame della documentazione prodotta, dalle dichiarazioni rilasciate dai soggetti interrogati dalla Guardia di Finanza, emerge un quadro

probatorio che, dalle eccezioni proposte dalle Ricorrenti, non viene minimamente posto in dubbio, non avendo prodotto, le Ricorrenti, alcun elemento di prova efficace a dimostrare la infondatezza dei rilievi mossi dall'Ufficio. La copiosa documentazione prodotta non può essere ritenuta sufficiente a dimostrare la infondatezza dei rilievi, in quanto trattasi di documentazione che singolarmente è formalmente corretta, ma se esaminata attentamente nel contesto degli elementi rilevati dalla Guardia di Finanza non intacca minimamente l'impianto accusatorio dell'Ufficio.

I comportamenti posti in essere dalle società, rilevati dai verificatori, la domiciliazioni delle società presso delle Mail Box, l'invio dei documenti contabili e fiscali alla SAR s.r.l. da sedi diverse da quella legale e/o amministrativa delle società, la migrazione del personale da una all'altra società e sempre tutte facenti capo alle stesse persone, il contenuto assolutamente generico delle fatture emesse dalle Società Subappaltatrici dalle quali non si può evincere chiaramente di quali lavori sono stati eseguiti e presso quali cantieri, La assoluta assenza di struttura societaria, sono tutti elementi che in nessun modo sono stati smentiti dalle Ricorrenti se non sul piano teorico.

Le Società Subappaltatrici vanno quindi ritenute soggettivamente inesistenti.

Le circostanze di fatto, rilevate dalla Guardia di Finanza, e sopra richiamate, dimostrano il coinvolgimento della parte ricorrente che deve essere giudicata gravemente colposa, e pertanto infondata la pretesa della propria estraneità alla frode dalla quale vorrebbe farne discendere il diritto alla detrazione dell'imposta.

Le motivazioni sopra esposte si ritengono assorbenti di ogni altra contestazione mossa dalle parti ricorrenti.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

Respinge i ricorsi.

Condanna le Ricorrenti a rifondere all'Ufficio le spese di lite, in via tra loro solidale, nella misura di € 10.000,00 complessivi.