

COMM. TRIB. PROVINCIALE MANTOVA - 35/02/2012

Svolgimento del Processo

La Ricorrente 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, ha proposto tempestivo ricorso, rubricato in epigrafe, contro l'Agenzia delle Entrate avverso l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Mantova, in relazione al processo verbale di constatazione notificato alla Ricorrente in data 30 giugno 2010. Con l'Avviso di Accertamento impugnato l'Ufficio contesta alla contribuente l'indebita deduzione di costi per E 243.899,94 e la detrazione dell'IVA relativa per E 43.116,39, 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 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.

La Società Ricorrente si oppone all'Avviso di Accertamento eccependone l'illegittimità e infondatezza per i seguenti motivi:

- Illegittimità dell'Avviso di Accertamento per violazione del disposto dell'art. 43, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 57, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - l'Avviso è stato emesso dall'Ufficio oltre il termine ordinario di decadenza del potere di accertamento. Sulla pretesa legittimazione dell'Avviso di Accertamento l'Ufficio afferma: "...per quanto riguarda l'annualità 2004 il controllo da parte dell'Ufficio si rende ancora possibile per le fattispecie di irregolarità rilevate (operazioni soggettivamente inesistenti) è stata inoltrata denuncia penale presso la Procura della Repubblica di Mantova". Il potere di accertamento dell'Ufficio in relazione all'annualità di imposta in discussione risulta spirato al 31 dicembre 2009, dunque ben prima della verifica fiscale e della notifica dell'Avviso. Il terzo comma degli artt. 43 DPR n. 600/73, e 57 DPR n. 633/72, deve essere interpretato nel senso che la denuncia di un fattoreato ex d. lgs. N. 7412000 proroghi i termini ordinari di decadenza del potere di accertamento di cui al primo comma, solo laddove ciò avvenga prima che i medesimi termini ordinari siano scaduti.

- Illegittimità dell'Avviso 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 - l'Avviso di Accertamento non reca allegazione degli atti che richiama, sui quali si fonda per relationem, nonostante questi non siano mai stati notificati alla 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 la Ricorrente 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. Fr., 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 del 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. Cotruzioni 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, li 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 ininfluenti 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 dell'Avviso 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 indetraibile 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 dell'Avviso 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.

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

Sulla questione pregiudiziale relativa alla notifica dell'Avviso di Accertamento impugnato oltre i termini di cui all'art. 43, del DPR 600/73, notifica avvenuta in data 12.11.2010, oltre il termine previsto - 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata - nella fattispecie il 31.12.2009, l'Ufficio osserva che nel caso in esame si applica la proroga dei termini dell'accertamento prevista dal comma 2 bis dell'art. 43 DPR 600/73 essendo in presenza di reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per i quali sussiste l'obbligo della denuncia all'autorità giudiziaria. Nel caso in esame il fatto concreto, osserva ancora l'Ufficio, è rappresentato dall'annotazione nelle scritture contabili di fatture per operazioni inesistenti e l'ipotesi da cui deriva l'obbligo di denuncia è costituita dalle contestate condizioni di cui all'art. 2 del D. Lgs. 74/2000. L'art. 37, comma 24, del D.L. 4/7/2006 n. 223 dispone che all'art. 43 del DPR 600/73, dopo il secondo comma è inserito il seguente: "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"; e il comma 26 a sua volta prevede che "Le disposizioni di cui ai commi 24 e 25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale la data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma dell'art. 43 del DPR n. 600/73 e dell'art. 57 del DPR 633/72. Nella fattispecie il termine ultimo per la notifica dell'avviso di accertamento non era ancora spirato essendo in presenza di violazioni aventi rilevanza penale.

Sul difetto di motivazione dell'atto impositivo, l'Ufficio osserva che l'avviso è stato motivato *per relationem* alle risultanze del PVC notificato alla ricorrente in data 30/06/2010, ed inoltre nel PVC notificato erano riportate le parti salienti dei PV elevato a carico dei fornitori della odierna Ricorrente.

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 acquisiti ex art 351 c.p.p. è risultato: il Rag. Franco Gesti 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. Or. 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 Srl 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. Um.. 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.

In data 28/12/2011 la Ricorrente ha depositato memorie illustrative al fine di contro dedurre alla costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate. In generale ribadisce le proprie tesi riportate nel ricorso introduttivo ed in particolare insiste sulla mancata allegazione dei documenti richiamati nell'avviso impugnato e nello specifico eccepisce la mancata allegazione della denuncia penale ex art. 331 c.p.p. presentata all'autorità giudiziaria nel corso del 2010.

Motivi della decisione

Il Collegio preliminarmente prende in esame la pregiudiziale sollevata da parte Ricorrente inerente l'inosservanza del termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e 57 del D.P.R. n. 633/72 per avere l'Ufficio notificato l'Avviso di Accertamento oltre il termine ivi previsto. Il Collegio riscontra che agli atti del presente giudizio non è stata prodotta la richiamata notizia di reato, ex art. 331 c.p.p., inoltrata alla Procura della Repubblica, atto quindi sconosciuto alla Ricorrente ed al Giudice Tributario.

La omessa allegazione non ha consentito al Giudice Tributario di effettuare il controllo di legittimità dell'operato dell'Amministrazione Finanziaria.

Il Collegio ritiene che la sola enunciazione nell'avviso di accertamento dell'inoltro della notizia di reato alla Procura della Repubblica ex art. 331 c.p.p. non sia sufficiente a legittimare il raddoppio dei termini di accertamento.

Conseguentemente i termini per esperire l'accertamento da parte dell'Agenzia, nel caso di specie, non sono oggetto di raddoppio, pertanto l'operato dell'Amministrazione Finanziaria è nullo essendo stato compiuto oltre il termine decadenziale di cui all'art. 43 del DPR 600/73. Ogni altro motivo di ricorso deve essere ritenuto assorbito dalla presente pronuncia. Il Collegio ritiene sussistenti le condizioni per dichiarare la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Dichiara nullo l'accertamento.

Compensa le spese.