

GIURISPRUDENZA

Commissione Tributaria regionale | LAZIO - Roma | Sezione 8 | **Sentenza** | 8 luglio 2021 | **n. 3459**

Data udienza 11 maggio 2021

Integrale

Accertamento e riscossione - Riscossione - Irap - Ires - Iva - Obblighi formali e sostanziali - Detrazione - Operazioni inesistenti

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per il LAZIO Sezione 08, riunita in udienza il 11/05/2021 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

DE SANTI LEONARDO, Presidente

NOVELLI PAOLO, Relatore

PROSPERI RAFFAELE, Giudice

in data 11/05/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6107/2018

depositato il 01/08/2018

proposto da

(...) Difeso da

(...) ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 2 - Via Canton 00142

elettivamente domiciliato presso dp.2roma@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 931/2018 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ROMA sez. 42

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2011

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO 2011

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2011

Svolgimento del processo

(...) s.r.l. (Partita Iva 05722881009) impugnava l'avviso di accertamento (...)/16 ai fini Ires, Iva ed Irap 2011, notificato il 12.9.2016, - sulla base di un PVC del 23.7.2015 - con il quale l'Agenzia delle Entrate quantificava i maggiori tributi dovuti come segue: Ires euro 450.442,00; Iva euro 368.652,00; Irap euro 167.501,00 oltre sanzioni ed interessi. Alla base della pretesa stava l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente e in parte oggettivamente inesistenti nell'ambito di una frode ai danni dell'Erario. L'Ufficio elencava i fornitori, i dati delle fatture con relativi importi, precisando che la Società ricorrente aveva acquisito commesse relative a servizi vari (manutenzione, progettazione, programmazione), aveva creato società cartiere, che assumevano formalmente lavoratori di fatto alle sue dipendenze, e che emettevano fatture alla stessa odierna ricorrente per servizi prestati da lavoratori formalmente assunti dalle dette cooperative. La odierna ricorrente aveva emesso poi fatture nei confronti delle cartiere per pagare i dipendenti di queste. In tal modo (cfr. pag. 7 dell'avviso), si annullava il debito Iva, si abbatteva notevolmente quello Ires e quello Irap.

Parte ricorrente sosteneva che l'accertamento fosse eminentemente presuntivo e non sostenuto da prove, che la Società avesse diritto alla detrazione dell'Iva, invocando le allegate istanze di rateazione del debito, unitamente all'avviso di accertamento impugnato.

La CTP di Roma, con sentenza n. 931/2018, rigettava il ricorso.

Così motiva la decisione: "Premesso che - come prodotto in udienza pubblica da parte del rappresentante dell'Ufficio - questa Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n. 22854/47/17, depositata il 25.10.2017, ha respinto il ricorso della detta Società avverso due avvisi di accertamento per gli anni 2010 e 2012, basati sullo stesso p.v.c. a monte dell'atto odiernamente impugnato, il Collegio osserva che il ricorso è destituito di fondamento. In via preliminare, appare infondata l'eccezione della Parte ricorrente circa la presunta valenza meramente presuntiva dell'accertamento, che invece appare basato su molteplici e convergenti elementi diretti a provare l'attuazione del meccanismo di frode descritto in premessa. Infatti, a fronte della analitica prospettazione dell'Ufficio, basata su dati concreti e non contestati puntualmente da parte della Società ricorrente (con riguardo ai dati delle fatture, ai nominativi delle società coinvolte del descritto meccanismo fraudolento, dei soggetti coinvolti quali amministratori e legali rappresentanti), Parte ricorrente non ha prodotto documenti di prova idonei a superare tali risultanze documentate. In particolare, i riepiloghi di pagamento allegati al ricorso introduttivo

risultano meri schemi non datati né sottoscritti e nessun altro documento, all'infuori dell'avviso di accertamento, risulta prodotto. Dagli elementi di prova posti dall'Ufficio a sostegno dell'accertamento, appare provato il coinvolgimento della Società ricorrente nel disegno fraudolento da cui deriva l'omesso versamento di va e la indebita detrazione di costi, ciò che legittima il recupero dell'imposta indebitamente detratta. In sostanza appare ben motivata la rettifica reddituale da euro 154.354,00 ad euro 1.792.324,00, col ricalcolo delle imposte a debito, come riferito nella premessa in fatto. Il ricorso va dunque respinto. Assorbiti gli altri motivi. Le spese seguono la soccombenza. P.Q.M. La Commissione respinge il ricorso e condanna la Società alle spese per euro 10.000,00".

Contro tale decisione propone appello la società ricorrente.

Censura la decisione in quanto sarebbe totalmente carente di motivazione. Sostiene la liceità del sistema di reperimento della forza lavoro da parte della medesima società. Ritiene che l'avviso di accertamento e il PVC si fondino su una serie di presunzioni e illazioni cui non sarebbe dato alcun conforto e sostegno in termini probatori. Argomenta sul il diritto alla detrazione dell'IVA da parte di (...). Evidenzia che sia la (...) che le cooperative avrebbero in corso l'ammortamento dei debiti fiscali. Evidenzia che le domande di rateizzazione da parte delle cooperative sarebbero accompagnate dal pagamento delle rate. Osserva ulteriormente che alcune cooperative risulterebbero costituite da circa un decennio ((...)).

Obietta inoltre che le sedi delle cooperative sarebbero tutte esistenti e le convocazioni dei legali rappresentanti ordinate dai verificatori avrebbe sempre prodotto un confronto diretto o per il tramite di persona a ciò delegata, con l'Agenzia delle Entrate.

In merito al pagamento da parte di (...) degli stipendi relativi al personale in forza alle cooperative, evidenzia che tanto sarebbe dipeso dal ritardo con cui i committenti, specie quelli pubblici, pagavano le lavorazioni e dell'impossibilità, a sua volta, per (...) di pagare nei tempi convenuti le fatture delle Cooperative. Per cui, per poter consentire l'esecuzione dei lavori questa avrebbe provveduto ad anticipare alle stesse, le somme necessarie al pagamento del personale.

Quanto al diritto alla detrazione IVA, l'appellante osserva che trattandosi al più di fatture per prestazioni solo soggettivamente inesistenti non potrebbe negarsi tale diritto al soggetto che in buona fede fosse stato all'oscuro dell'illecito fiscale.

Conclude chiedendo la riforma della decisione impugnata, con vittoria delle spese di giudizio.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate.

In via preliminare chiede che sia disposta la riunione del presente procedimento con quello iscritto al r.g.a. n. 3073/2018, relativo alle annualità 2010 e 2012.

Evidenzia che la società appellante si sarebbe limitata a reiterare, anche letteralmente, i medesimi motivi dedotti in primo grado.

Deduce comunque nel merito su tali motivi. Conclude chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della decisione impugnata, con vittoria delle spese di lite.

La causa è stata decisa nella camera di consiglio dell'11 maggio 2021, ai sensi dell'[art. 27 comma 2, del d.l. n. 137 del 2020](#), sulla base degli atti, in difetto della possibilità di effettuare il collegamento da remoto e non avendo le parti avanzato per tale udienza istanza di discussione, trattazione scritta o rinvio a n.r.

Motivi della decisione

Innanzitutto, non può essere disposta la riunione, come richiesto dall'Agenzia delle Entrate, del presente giudizio con quello iscritto al n. di r.g.a. 3073 del 2018 (concernente i medesimi addebiti ma relativi agli anni di imposta 2010 e 2012) in quanto già definito con sentenza n. 6260 del 2019 che ha respinto l'appello della (...), confermando pienamente le ragioni erariali.

Venendo al merito, questa Commissione ritiene l'appello privo di fondamento.

Gli argomenti addotti dall'appellante non sono infatti minimamente in grado di inficiare la pretesa erariale fondata non già, come si sostiene, su meri elementi presuntivi, ma su un robusto quadro probatorio desumibile dagli esiti della verifica fiscale conclusa in data 23/07/2015.

Secondo l'appellante le società cooperative non sarebbero riconducibili a mere "cartiere" ma sarebbero da considerare soggetti giuridici effettivi e distinti dalla (...); i rapporti tra questa e tali cooperative sarebbero spiegabili e giustificabili in ragione della maggiore vantaggiosità fiscale nell'esternalizzazione delle prestazioni di mano d'opera, che quindi sarebbero esistenti e non fittizie; non vi sarebbe stata alcuna evasione dell'IVA e tanto sarebbe dimostrato dal fatto che suddette cooperative starebbero pagando regolarmente i propri debiti tributari.

In merito alle suddette società cooperative, questa Commissione ritiene che non assuma alcun rilievo il fatto che alcune di queste fossero esistenti da alcuni anni, dovendosi invece riguardare sia ai rapporti intercorsi con la società appellante, sia agli altri elementi direttamente riscontrati dagli accertatori.

Ed in proposito, quanto a questi ultimi, è emerso - senza smentita alcuna - che dette cooperative erano prive di sedi e mezzi, sia materiali che finanziari; che i recapiti indicati nelle fatture sono risultati inesistenti e che i rappresentanti legali, come riferiscono gli accertatori, sarebbero riconducibili a veri e propri prestanomi di professione. Inoltre, i soggetti depositari delle scritture contabili e/o intermediari nella trasmissione delle

dichiarazioni sia di tali società che della (...), erano i medesimi, ovvero la CR srl, rappresentata da (...), già rappresentante legale di molte delle società cartiere, lo stesso (...), la (...) srl e tale (...).

A fronte di tali circostanze la società appellante si è limitata a sostenere, senza in realtà fornire alcun elemento a sostegno, che "le sedi delle cooperative sono tutte esistenti e le convocazioni dei

legali rappresentanti ordinate dai verificatori ha dato sempre luogo ad un confronto diretto o per il tramite di persona a ciò delegata, con l'Agenzia delle Entrate".

Parimenti significativa è la circostanza che la società (...) abbia sempre anticipato, a titolo di "spese vive" gli stipendi dei lavoratori asseritamente facenti parte delle cooperative (retribuzioni sulle quali, tra l'altro, non risultano assolti gli obblighi fiscali: ritenute Irpef) ed in alcuni casi anche le stesse spese di esercizio delle società (come versamenti F24, cartelle Equitalia, attività di revisione contabile, spese legali, conciliazioni su cause di lavoro - cfr. pag. 12 avviso di accertamento).

In proposito, la scusa addotta (che ciò sarebbe dipeso dal ritardo con cui i committenti, specie quelli pubblici, pagavano le lavorazioni e dell'impossibilità, a sua volta, per (...) di pagare nei tempi convenuti le fatture delle Cooperative) è palesemente contraddittoria in quanto se la stessa non disponeva dei mezzi finanziari per pagare le fatture delle cooperative non si intende perché invece disponesse di quelli necessari per pagare regolarmente i lavoratori che utilizzava, seppur apparentemente alle dipendenze delle cooperative medesime.

Quanto infine all'elemento principale che dovrebbe sostenere il convincimento sulla effettività delle relazioni tra le società cooperative e la società appellante, nonché sulla mancanza di volontà di voler frodare l'Erario - e cioè che le società cooperative starebbero pagando i propri debiti fiscali - tali aspetti sono stati confutati in maniera convincente dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha evidenziato innanzi tutto che le istanze dirette a conseguire il pagamento rateale dei debiti fiscali siano state inoltrate contestualmente all'inizio degli accertamenti e ben oltre le annualità a cui si riferiscono. Gli importi già versati, inoltre, risultano parziali e spesso irrisori, diluiti nel tempo su un grosso numero di rate ed in parte i versamenti si sono interrotti anticipatamente.

Ad esempio, per la (...) SOC. COOP risultano iscrizioni a ruolo per Euro 70.627,74 per omesso versamento di imposte, con un importo riscosso di appena 5.086,67, mentre la società risulta aver compensato l'IVA addebitata sulle fatture attive mediante la detrazione operata su fatture emesse dalla cooperativa (...), anch'essa facente parte del medesimo meccanismo criminoso, e dunque mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. La società cooperativa (...) S.C. risultava non aver versato l'IVA di Euro 103.374,00 addebitata alla (...) per operazioni attive per Euro 517.472,00 che corrisponde a quanto fatturato alla (...) (Euro 517.535,63). Come rilevato con il PVC del 23/07/2015, risultano diverse iscrizioni a ruolo, per un carico complessivo di Euro 1.500.798,60 a fronte del quale risulta un riscosso di appena 68.907,01 su rateazioni iniziate in concomitanza della chiusura delle attività ispettive del 2015. Oltre al fatto che risulta come ultimo versamento da riscossione spontanea il 24.06.2015.

La società cooperativa (...) non aveva versato l'IVA per operazioni attive per Euro 471.299,00, che di fatto corrisponde a quanto fatturato alla (...) nel 2011; compensate su fatture passive emesse dalla (...) srl. Come evidenziato nel PVC del 23/07/2015, risultano diverse iscrizioni a ruolo, per un carico complessivo di Euro 1.211.968,00 a fronte del quale risulta un riscosso di appena 36.911,19 su rateazioni iniziate tra agosto e settembre 2015, a verifica ormai conclusa. Nel 2016 non risultano altri versamenti.

La società (...) non aveva versato l'IVA derivante dalle operazioni attive per Euro 223.107,00 importo che corrisponde praticamente a quanto fatturato alla sola (...). Risultano iscrizioni a ruolo per diverse annualità per omesso versamento delle imposte, per un carico complessivo di Euro 555.197,33 a fronte del quale risulta un riscosso di appena Euro 36.199,91. Oltre al fatto che non risulta nell'anno 2016 alcun versamento.

La società (...) SRL non aveva versato l'IVA derivante dalle operazioni attive per Euro 154.295,00 importo che corrisponde a quanto fatturato alla (...) (117.865,45) e alla (...) srl (Euro36.429,00), anch'essa società cartiera, come risulta dai dati comunicati con lo spesometro, e compensata mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti emesse dalla (...) srl, anch'essa qualificata come cartiera. Per la (...) risultano iscrizioni a ruolo per diverse annualità, per un carico complessivo di Euro 410.245,11 a fronte del quale risulta un riscosso di appena 14.243,86 su rateazioni iniziate in concomitanza dei controlli effettuati nel 2015. Nell'anno 2016 non risulta alcun versamento.

La società cooperativa (...) dalla dichiarazione IVA 2012 risultano dichiarate operazioni attive per Euro 157.263 importo che corrisponde a quanto fatturato alla (...) (137.713,81) e alla (...) srl (Euro19.421,00), anch'essa società cartiera, come risulta dai dati comunicati con lo spesometro. La dichiarazione chiude con un'Iva dovuta di Euro 32.072,00 oggetto di avviso di irregolarità ex art. 54 bis DPR 633/72 perché non versata. Per la (...) risultano iscrizioni a ruolo per omesso versamento di imposte riferite a diverse annualità, per un carico complessivo di Euro 486.189,20 a fronte del quale risulta un riscosso di appena 18.033,15 su rateazioni. Non risulta nell'anno 2016 alcun versamento.

La (...) non aveva versato l'IVA corrispondente alle operazioni attive per Euro 166.089 riconducibili di fatto alle sole fatture emesse nei confronti della (...) di 160.146,15. Per la (...) risultano iscrizioni a ruolo per omesso versamento di imposte riferite a diverse annualità, per un carico complessivo di Euro 821.182,57 a fronte del quale risulta un riscosso di appena Euro 27.819,17 su rateazioni. Dal 2016 non risulta alcun altro versamento.

La società (...) S.R.L. non aveva versato l'IVA corrispondente alle operazioni attive per Euro 353.036,00 di cui Euro 6.370,00 verso (...), Euro 325.244,00 verso (...) ed Euro 20.000,00 verso la (...) SRL (come risulta dai dati comunicati con lo spesometro). Per la (...) risultano iscrizioni a ruolo per omesso versamento di imposte riferite a diverse annualità, per un carico complessivo di Euro 1.044.074,22 a fronte del quale risulta un riscosso di appena Euro 26.106,68 su rateazioni iniziate a settembre del 2015, a verifica ormai conclusa. Nel 2016 non risultano altri versamenti.

La società (...) non aveva versato l'IVA derivante dalle operazioni attive per Euro 1.045.977,00. Per la (...) risultano iscrizioni a ruolo per omesso versamento di imposte riferite a diverse annualità, per un carico complessivo di Euro 3.754.369,78 a fronte del quale risulta un riscosso di appena Euro 11.805,35. La società risulta poi estinta in data 28/9/2016 e nel 2016 non risultano altri versamenti.

La società (...) SRL non aveva versato le imposte riferite a diverse annualità. Risultano ruoli per diverse annualità per un carico complessivo di Euro 489.045,54 a fronte di un riscosso di soli Euro 57.452,03 oltre al fatto che non risulta nell'anno 2016 e per il 2015 alcun versamento per l'annualità in contestazione.

La società cooperativa (...) SOC. COOP risulta stata cancellata dal registro delle imprese in data 31/01/2011, ma nondimeno aveva emesso fattura nei confronti della (...) in data 30/04/2011. Per l'anno d'imposta 2011 non risultano presentate dichiarazioni, ad eccezione del modello 770, oggetto di avviso di irregolarità ex art. 36 bis DPR 600/73. Di fatto l'Iva di Euro 19.985,93,00 è stata completamente sottratta all'Erario. Più in generale risultano iscrizioni a ruolo per diverse annualità per un carico complessivo di Euro 250.748,16, mai versato.

La società (...) risulta cessata in data 06/12/2010; per il 2010, anno nel quale risulta emessa la fattura n. 14 del 31/12/2010, risultano omesse tutte le dichiarazioni, ad eccezione del modello 770, oggetto tuttavia di avviso di irregolarità ex art. 36 bis DPR 600/73. Per l'anno 2011 le dichiarazioni sono state presentate, ma di fatto con dati non compitali. Di fatto l'Iva di Euro 5.442,97,00 è stata completamente sottratta all'Erario. Più in generale risultano iscrizioni a ruolo per diverse annualità per un carico complessivo di Euro 4.038.242,34, di cui Euro 601,69 sgravato ed appena Euro 30.098,51 riscosso su rateazioni.

Quanto alla stessa documentazione prodotta dalla società appellante, essa riguarda la sola (...) e risultano pagamenti per le prime rate, riferibili alle rateizzazioni concesse sino al novembre 2016, ma non oltre.

Non risultano ulteriori pagamenti da parte delle società sopra menzionate.

Pare indubbio quindi che la (...) avesse ordito il sistema per poter utilizzare forza lavoro solo apparentemente assunta dalle società cooperative, ma in realtà alle dipendenze della medesima, mentre le società cooperative e le altre coinvolte omettevano quasi interamente il versamento dell'IVA e delle imposte.

Come ha evidenziato l'avviso di accertamento, i suddetti soggetti, sebbene avessero presentato le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette e dell'Iva hanno sistematicamente omesso di versare le imposte all'Erario, talvolta abbattendo l'Iva esposta nelle fatture attive mediante la detrazione dell'Iva addebitata in fatture passive emesse da cartiere del medesimo gruppo, così da creare un ciclo di fatturazioni fittizie "infra gruppo", evitando di esporre un'imposta dovuta nella dichiarazione.

La società appellante era quindi la principale beneficiaria di tale meccanismo e pertanto del tutto consapevole anche delle sistematiche evasioni fiscali delle società sopra menzionate. Deve quindi convenirsi che la detrazione Iva da parte di (...) fosse coordinata all'omesso versamento Iva da parte delle società cartiera.

Molteplici sono gli elementi di riscontro diretti a provare sia la natura di società cartiere che i rapporti intercorsi tra queste e la (...), rinvenibili nel PVC e richiamati dallo stesso avviso di accertamento:

1. i rappresentanti legali qualificabili quali prestanomi, l'assenza di una struttura aziendale idonea, di una dotazione patrimoniale e di un'autonomia finanziaria (cfr. pag. 35- 57 e pag. 83 del PVC);
2. gli inadempimenti fiscali delle società fornitrici, consistenti principalmente in omessi versamenti di Iva che hanno generato il salto di imposta a fronte della integrale detrazione invece operata dalla (...) (cfr. pag.59-60 del PVC);
3. le anomalie nella gestione dei rapporti intercorsi tra la (...) Srl e le società fornitrici (cfr. pag.82-88 del PVC);
4. i collegamenti tra le società coinvolte nella frode ((...) Srl e società cartiere) (cfr. pag. 78-82 del PVC);
5. la sovrapproduzione dei costi dedotti dalla (...) Srl (cfr. pag.90-91 del PVC);
6. le modalità di regolamento delle fatture passive ricevute dalla (...) Srl che erano parzialmente saldate attraverso il pagamento degli stipendi dei dipendenti "formalmente" alle dipendenze delle società cartiere; in effetti il debito della (...) Srl scaturente dalle fatture d'acquisto emesse dalle società cartiere era compensato in parte dal credito vantato dalla stessa (...) Srl nei confronti delle stesse, generato dal pagamento degli stipendi dei dipendenti di queste ultime (cfr. pag. 61-78 del PVC).
7. l'identico layout delle fatture e dei contratti (cfr. pag. 82 del PVC).

Nessuno di tali riscontri è stato confutato o minimamente indubbiato dalle deduzioni dell'appellante.

Il fatto che la (...) non solo corrispondesse direttamente le retribuzioni ai dipendenti delle cooperative, ma addirittura spesso si facesse carico di parte delle spese di esercizio delle altre società dimostra all'evidenza che queste erano delle mere scatole vuote e che tutto il meccanismo era ordito e gestito dalla (...) medesima per conseguire indebiti vantaggi fiscali sia ai fini IVA, che IRES ed IRAP, come contestato dall'avviso impugnato.

Per tali motivi l'appello della società deve essere respinto, con integrale conferma della decisione impugnata.

Alla soccombenza segue la condanna alle spese, liquidata come in dispositivo.

p.q.m.

Rigetta l'appello e condanna la società appellante al pagamento delle spese di giudizio che liquida in euro 15.000,00 oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, l'11 maggio 2021.

Depositata in Segreteria l'8 luglio 2021.