



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI UDINE

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|----------|--------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | ZULIANI | ANDREA | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | BURELLI | SILVIA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | DE PAULI | ARRIGO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 324/2019
depositato il 19/06/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI9030303029/2018 IRES-ALTRO 2013
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI9030303029/2018 IRAP 2013

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE UDINE
VIA GORGHI 18

proposto dai ricorrenti:

S.R.L.

difeso da:

difeso da:

- sul ricorso n. 325/2019
depositato il 19/06/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI9010304916/2018 IRPEF-ADD.REG. 201
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI9010304916/2018 IRPEF-ADD.COM. 201
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TI9010304916/2018 IRPEF-ALTRO 2013
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE UDINE

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 324/2019 (riunificato)

UDIENZA DEL

08/11/2019 ore 09:30

N° 77/02/2020

PRONUNCIATA IL:
08/11/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL
25/05/2020

Il Segretario
di sezione

Letizia Sartini



RAGIONI DELLA DECISIONE

 S.r.l.",  e  impugnano gli avvisi di accertamento rispettivamente loro notificati per gli anni 2013 e 2014. Gli accertamenti originano da varie contestazioni mosse ai risultati economici dichiarati dalla società nei due periodi d'imposta, con la conseguente rideterminazione dei redditi d'impresa e della base imponibile IRAP, nonché con imputazione proporzionale dei maggiori redditi ai due soci titolari di partecipazioni qualificate. In totale sono stati proposti e sono qui riuniti otto diversi ricorsi: due della società per impugnare gli avvisi di accertamento IRES e IRAP relativi alle due annualità; quattro dei soci (due per ciascuno di loro) relativi all'IRPEF sui maggiori utili che si assumono distribuiti dalla società; altri due, sempre della società, avverso gli accertamenti del mancato versamento delle ritenute sui predetti utili e su quelli che si assumono distribuiti a un terzo socio (figlio dei primi due) titolare di una modesta quota di capitale.

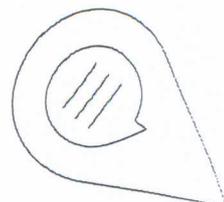
I ricorrenti denunciano sia vizi formali, tali da comportare la nullità degli atti impugnati, sia l'infondatezza nel merito degli accertamenti, per motivi di fatto e di diritto.

La causa è stata discussa all'odierna udienza, dopo lo scambio di memorie e la produzione di cospicua documentazione, avendo il collegio accolto l'istanza di sospensione della forza esecutiva degli avvisi di accertamento, ma limitatamente a quelli notificati alla società subordinatamente al rilascio di una fidejussione bancaria da parte della contribuente.



I ricorsi qui riuniti, nel loro complesso, sono parzialmente fondati, nei termini di seguito esposti.

Sebbene, come anticipato, molteplici siano le riprese contenute nei due atti di accertamento principali notificati alla società (sui quali poggiano gli altri sei accertamenti) e molteplici e variegati anche i motivi ricorso, giova prendere le mosse dalla questione nettamente più importante e più diffusamente trattata nei lunghi atti di parte (a dire il vero, troppo lunghi, quelli delle parti ricorrenti, i cui difensori evidentemente non hanno avuto il tempo o la cura di rileggere i loro atti per eliminare le inutili ripetizioni, i vistosi anacoluti e i numerosissimi refusi di stampa), ovvero sia dalla questione che si concentra sulla deducibilità dei costi dichiarati da "S.r.l." corrispondenti a tutte le fatture ricevute, nei due anni qui in esame, dalla società cipriota "Ltd". Il contesto ambientale e imprenditoriale in cui ha operato la società ricorrente risulta quanto mai complesso e sicuramente anomalo ai fini dell'accertamento dei fatti rilevanti e di una loro corretta valutazione. Si tratta dei lavori di costruzione di un nuovo, grande palazzo del governo della Guinea Equatoriale, di cui una parte importante venne appaltata alla "S.r.l.", la quale si avvale a sua volta di "Ltd" in regime di subappalto. La ricorrente rileva che l'appalto aveva ad oggetto la fornitura e la posa in opera delle carpenterie, nonché di una parte delle opere edili, e sostiene di essersi dovuta avvalere della subappaltatrice, sia perché le opere edili non rientrano nella sua sfera di attività, sia perché le maestranze, le macchine e le forniture di materiale



necessarie per i trasporti *in loco* e per la posa in opera avrebbero potuto essere reperite soltanto da soggetti già insediati da tempo e ben introdotti in quella zona dell'Africa. Tale era, senza dubbio, l'ing.

socio di _____ *Ltd* e certamente anche suo titolare effettivo, o comunque principale esponente. Tale ruolo predominante dell'ing. _____ nella società cipriota non è soltanto una tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate (peraltro richiamandosi anche alle dichiarazioni rese in proposito da _____ alla Guardia di Finanza durante la verifica), perché risulta in modo inequivocabile anche da almeno due documenti che gli stessi ricorrenti hanno prodotto con la memoria depositata il 28.10.2019: il verbale di riunione del 16.1.2015, sottoscritto per _____ dall'ing. _____, e la *e-mail* all'avvocata _____ scritta in tono confidenziale e in prima persona ("Le mie richieste") da un soggetto facilmente identificabile con il medesimo ingegnere (omonimo della destinataria della missiva). Né si può dubitare del fatto, su cui pure si è vanamente dibattuto nel processo, che

_____ *Ltd* era una società costituita *ad hoc* pochi giorni prima della stipula del contratto di subappalto con _____ S.r.l." e che ad essa non corrispondeva alcuna realtà imprenditoriale operante sull'isola di Cipro. E proprio tali rilievi di strumentalità e inconsistenza di _____ a

_____ *Ltd* costituiscono il fulcro su cui poggia, negli avvisi di accertamento, la negazione della deducibilità dei costi di _____ S.r.l." rappresentati dalle fatture emesse nei suoi confronti dalla subappaltatrice cipriota.



Ma, posta in questi termini, l'inferenza presuntiva dell'Ufficio non può essere considerata grave, precisa e concordante. Il fatto che

... "Ltd" non avesse una struttura imprenditoriale propria non vuol dire necessariamente che essa non abbia eseguito le prestazioni pagate da _____ S.r.l.", perché ben potrebbe avere assunto maestranze *in loco* per l'occasione ed anche essersi avvalsa di risorse - uomini e mezzi - di terzi. Le stesse dichiarazioni rese da _____ ai militari della Guardia di Finanza - che pure sono state riportate e valorizzate negli avvisi di accertamento - forniscono una spiegazione dell'intervento della società cipriota quale subappaltatrice che è diversa e alternativa rispetto all'ipotesi che essa dovesse servire a fatturare prestazioni inesistenti. Afferma _____ secondo una tesi che in questo processo è, almeno in parte, accreditata dalla stessa Agenzia delle Entrate - che lo schermo della neocostituita società cipriota doveva servire a celare il ruolo dell'ing. _____ che già lavorava per la società locale "S.L.", di cui erano soci importanti esponenti del governo guineano e che era anch'essa coinvolta nella costruzione del grande palazzo. In sostanza, secondo questa tesi, l'ing. _____ era il soggetto capace di fare avere a _____ S.r.l." i materiali e i servizi di cui essa aveva bisogno per adempiere al contratto d'appalto stipulato con il governo della Guinea Equatoriale, ma aveva i suoi ottimi motivi (il superlativo prescinde, ovviamente, da una valutazione in termini di legittimità e correttezza commerciale del comportamento) per non fare conoscere alla committenza e agli altri soggetti impegnati nell'opera il suo

diretto e personale interesse nel subappalto. È facile osservare che tale alternativa ricostruzione della vicenda non presuppone affatto che _____ S.r.l." non dovesse ricevere effettivamente le prestazioni di cui aveva bisogno per adempiere l'appalto e non dovesse pagarne il corrispettivo proprio ad _____ Ltd", a prescindere dal modo in cui questa avesse poi ottenuto la disponibilità dei beni e dei servizi forniti alla ricorrente. Siffatto scenario contraddice dunque la tesi di fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, tesi che è invece la colonna portante degli accertamenti impugnati. E anche le dichiarazioni dell'ing. _____ che vengono riportate nelle controdeduzioni dell'Ufficio perché dovrebbero confermare la tesi della fatturazione per operazioni inesistenti sono, in realtà, in linea con quanto dichiarato da _____. Infatti, se è vero che l'ing. _____ conferma che "di fatto _____ Ltd in Cipro è una domiciliazione" e che essa è priva "di una struttura", tuttavia aggiunge: "ci siamo dotati, da un lato, delle maestranze della stessa _____ di cui ricordo che eravamo collaboratori, e dall'altro, di lavoratori che erano stati licenziati dalla stessa". Dunque, secondo queste dichiarazioni, il contratto di subappalto con _____ Ltd" non sarebbe stato una mera finzione e "S.r.l." lo avrebbe stipulato con la piena e reale aspettativa che la subappaltatrice, tramite le disponibilità, lecite o illecite, dell'ing. _____ lo avrebbe adempiuto. Di tenore analogo sono anche le dichiarazioni di altre persone coinvolte nella vicenda (_____) che sono state riportate nella memoria illustrativa di parte



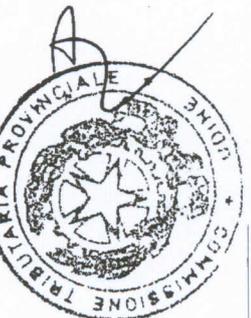
resistente. Ovviamente non si tratta qui di credere alla corrispondenza a verità di tali dichiarazioni riportate nei vari atti istruttori, ma soltanto di prendere atto che esse – contrariamente a quanto afferma l'Agenzia delle Entrate – non corroborano affatto la tesi dell'interposizione fittizia di un mero schermo societario finalizzata alla fatturazione per prestazioni inesistenti.

✗ Oggetto dell'onere della prova che grava sull'Agenzia delle Entrate è il fatto che le fatture siano state emesse per operazioni inesistenti, dal che conseguirebbe che gli esborsi relativi al pagamento di quelle fatture non sarebbero da considerare costi inerenti all'esercizio dell'attività economica e, quindi, deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il fatto che l'emittente le fatture sia una società neocostituita all'estero e priva di struttura nel paese in cui ha sede è invece solo un indizio (fatto noto) la cui valenza ai fini della prova della falsità delle fatture (fatto ignoto) va apprezzata alla luce del contesto in cui si colloca e della concordanza o discordanza con altri fatti noti. Nel particolarissimo scenario politico ed economico in cui si sono svolti i fatti, il ruolo da attribuire ad _____ Ltd" si presta ad una possibile interpretazione diversa da quella ipotizzata negli avvisi di accertamento, il che basta per concludere che questi ultimi non sono fondati su presunzioni gravi, precise e concordanti (art. 39, comma 1°, lett. d), d.P.R. n° 600 del 1973, richiamato quale base normativa nei due avvisi di accertamento principali). Non c'è dubbio che la remota area geografica in cui si sono svolti i fatti rilevanti ha reso e rende particolarmente arduo il



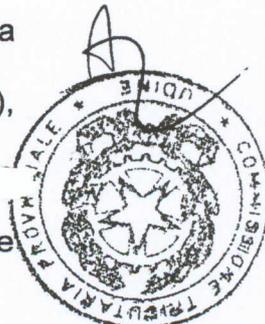
Altra cosa è sostenere che _____ *Ltd* possa essersi prestata a sovrapprezzi, rese più agevoli e difficilmente riscontrabili perché si tratta di una società estera e perché il cantiere in cui si svolsero i lavori era ubicato in un paese extraeuropeo governato da regole politiche e caratterizzato da un'economia molto distante dalle nostre. Anche questo aspetto traspare negli avvisi di accertamento, laddove si attribuisce a _____ la confessione della duplicazione di alcuni costi fatturati da _____ *Ltd* ("gestione lavori", "massetti isolanti", "trasporto e logistica"). Se non che, a dire il vero, anche in questo caso le dichiarazioni di _____ vengono male intese, perché egli si lamenta di asseriti inadempimenti della società cipriota ("la società _____ *Ltd* [è] risultata contrattualmente inadempiente rispetto a molte delle mansioni che avrebbe dovuto espletare") ed è evidente che, se le operazioni fatturate fossero inesistenti, non avrebbe alcun senso discorrere di adempimento e inadempimento (anche qui non si tratta di giudicare più o meno attendibili le affermazioni di _____ ma soltanto di constatare che esse non hanno affatto il significato confessorio che gli avvisi di accertamento pretenderebbero di attribuirgli).

Sull'oggetto specifico di tali dichiarazioni (in particolare sulla realizzazione dei "massetti isolanti" e sull'acquisto o noleggio di *container* per i trasporti) la difesa dei ricorrenti ha svolto argomentazioni sul piano tecnico per negare la sussistenza delle pretese duplicazioni di fatture relative alle medesime opere; ma è assorbente rilevare che gli avvisi di



accertamento – così come impostati – non sono volti all'individuazione e al disconoscimento di specifici costi, bensì al disconoscimento *di tutte* le fatture emesse da _____ *Ltdⁿ*, senza distinzioni. Ciò in coerenza col fatto che si ravvisa la prova della falsità delle fatture nella stessa inconsistenza soggettiva della società principale subappaltatrice, prova che, in quanto tale, non potrebbe che coinvolgere tutte le fatture emesse da quella società. Laddove si fosse voluto, invece, fornire la prova dell'emissione di *alcune* fatture per *alcune* prestazioni non effettivamente eseguite o per importi sovrapprezzati rispetto al prezzo delle prestazioni eseguite, sarebbe stata necessaria un'accurata analisi tecnica dei costi dichiarati da _____ S.r.l." e della loro congruità e pertinenza rispetto a quanto occorrente per eseguire le opere appaltate.

A questo proposito, si impone un breve discorso sulla delimitazione dell'oggetto del presente processo. Sebbene il giudizio tributario non si connota come un giudizio di mera "impugnazione-annullamento" dell'atto dell'Amministrazione finanziaria, bensì come un giudizio di "impugnazione-merito" sul rapporto tributario, esso peraltro si svolge "entro i limiti posti ... dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato" (Cass. 20.10.2011, n° 21759). Nelle controdeduzioni dell'Ufficio, e poi ancora nella memoria illustrativa depositata in vista dell'udienza, viene evidenziato il ruolo svolto nella vicenda da una società con sede nel Belize ("_____ s^{cs} Ltd"), riconducibile anch'essa all'ing. _____, ma anche a _____, che nell'appalto in Guinea Equatoriale agiva quale procuratore



ricorrente. Diversi scenari, pur suggeriti come possibili da circostanze evidenziate e documentate nel corso del presente processo, non possono essere presi in considerazione perché esulano dall'oggetto del giudizio.

Vengono a questo punto in esame gli ulteriori rilievi contenuti nei due principali accertamenti notificati alla società ricorrente. Il primo, che riguarda solo il 2013 (IRES e IRAP), concerne la "deduzione di oneri finanziari non documentati" (€ 100.000). Nell'avviso di accertamento, si legge, molto sinteticamente, che il costo non è documentato. Ma ancor più sintetico, e inammissibilmente generico, è il ricorso della società, ove si legge che "il costo è perfettamente documentato" (pag. 60) e che il rilievo è dovuto solo alla "pigrizia degli operanti nell'eseguire i controlli"; senza peraltro indicare, come sarebbe stato necessario, quale sia il documento o quali siano i documenti comprovanti l'onere finanziario portato in deduzione. Il ricorso relativo all'anno 2013 è dunque, *in parte qua*, infondato.

Il rilievo IRES e IRAP 3/2013 e il corrispondente rilievo IRES e IRAP 2/2014 riguardano la deduzione del canone d'affitto d'azienda che _____ S.r.l. dichiara di avere pagato allo stesso _____, quale titolare di impresa individuale (€ 120.000 per ciascuna annualità). Non è contestata l'esistenza del contratto d'affitto nella forma richiesta per la sua prova (art. 2556, comma 1°, c.c.) e nemmeno il fatto che _____ abbia dichiarato il relativo introito nella denuncia dei suoi redditi (l'Ufficio nega che _____ abbia poi versato le sue imposte personali, circostanza anche questa non contestata, ma