

Giornata di studio

PROVA PRATICA

23 Maggio 2017

Dott.ssa Marilisa Pogliese

ON.LE COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI XXXXXX

- Ricorso -

La società **XXXXXXXXXXXXXXXXXX**, con sede in XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, C.F. XXXXXXXXXXXXXXXX in persona del legale rappresentante Sig. XXXXXXXXXXXXXXXX, rappresentata e difesa anche disgiuntamente, giusta procura a margine del presente atto, dai dottori commercialisti Antonio Pogliese (C.F.: PGLNTN44H14C351D), Annunziata Anfuso (C.F.: NFSNNZ67C49C351F), Maria Elisabetta Pogliese (C.F.: PGLMLS70S61C351S), nonché dall'avvocato Giacomo Casale (C.F.: CSLGCM75D15C351D), ed elett.te domiciliata presso lo Studio Pogliese con sede in Catania, via Cesare Beccaria n. 14, Fax: 095/507420, PEC: antonio.pogliese@pec.odcec.ct.it

RICORRE

contro l'Agenzia delle Entrate – **Direzione Provinciale di XXXXX (Ufficio Controlli)**, in persona del suo direttore *pro tempore*

PER L'ANNULLAMENTO

dell'avviso di accertamento n. XXXXXXXX (**doc.1**) notificato in data XXXXXXXX e relativo ad Ires, Irap ed Iva per l'anno d'imposta **2011**, giacché integralmente illegittimo ed infondato per le motivazioni che di seguito si rappresentano.

FATTO

L'avviso di accertamento impugnato trae origine da una verifica generale avente ad oggetto il quadriennio d'imposta 2009-2012 condotta dalla Guardia di Finanza (Nucleo Polizia Tributaria di XXXXXXX) e conclusasi con il Processo Verbale di Constatazione del XXXXX.

Le risultanze di detto PVC sono state acriticamente recepite dall'Ufficio resistente che ha (infondatamente) disconosciuto per l'annualità in oggetto (2011) la deducibilità di componenti negativi per complessivi Euro 93.936, nonché inteso recuperare a tassazione maggiori elementi positivi per Euro 23.981,80.

Complessivamente, indi, vengono accertate le seguenti maggiori imposte: maggiore Ires per Euro 32.427, maggiore Irap per Euro 5.684, maggiore Iva per Euro 16.673, oltre relativi interessi ed una sanzione unica di Euro 105.063,49.

DIRITTO

La società ricorrente ha quale oggetto la commercializzazione all'ingrosso di XXXXXXXXXXXXX.

L'accertamento dell'Ufficio si compone di cinque distinti rilievi, qui di seguito oggetto di analitica disamina.

RILIEVO N. 1 - COSTI PER FITTI PASSIVI ASSERITAMENTE NON INERENTI

Con il primo rilievo l'Ufficio – sulla base di argomentazioni francamente inconsistenti e meramente pretestuose – disconosce l'inerenza di un costo complessivo di Euro 59.000 sostenuto dalla società per:

- a) il godimento di un ampio magazzino utilizzato dalla società come spazio logistico in cui XXXXXXXXXXXXX commercializzati, nonché
- b) per la fruizione di determinati servizi suppletivi di logistica resisi strettamente necessari a seguito dell'espansione dell'attività.

Sul punto va anzitutto puntualizzato che la reale sussistenza ed effettività di tale costo appare pacifica in quanto mai messa in discussione neppure dagli stessi verificatori.

La contestazione, infatti, riguarda **unicamente la sua valutazione di inerenza**, giudizio che deve ritenersi evidentemente postumo a quello di effettiva esistenza.

Secondo l'Ufficio - che sul punto si limita a reiterare **senza alcun vaglio critico** le medesime argomentazioni dei verificatori (come si vedrà **del tutto apodittiche e strumentali**) - le suddette operazioni sarebbero **addirittura da considerarsi "prive di valide ragioni economiche, antieconomiche e non inerenti"**.

Per comprendere appieno l'infondata contestazione dell'Ufficio, pertanto, ci premuriamo di allegare noi stessi spontaneamente lo stralcio del PVC (**doc.2**) richiamato nell'accertamento.

Da quanto riportato dagli stessi verbalizzanti emerge che:

- a) la società ricorrente ha contabilizzato – per ciascuna mensilità - **n. 2 fatture emesse** dalla XXXXXXXXXXXX rispettivamente di Euro 2.000 ed Euro 2.500 con la testuale causale **"compensi contrattuali"** la quale **richiamava espressamente e rispettivamente due scritture negoziali** di cui si dirà *infra*;
- b) in sede di verifica **è stata esibita** una **prima scrittura negoziale** datata **XXXXX (doc.3)** con la quale XXXXXXXXXXXX – secondo quanto riportato dagli **stessi verbalizzanti** (cfr. foglio 17 del PVC) **"concedeva alla XXXXI l'uso a scopo logistico dello spazio di mq. 1000 circa di cui alla pianta allegata e controfirmata, ubicata presso un capannone di proprietà della XXXXX. Si specificava, inoltre, che per uso si intende il deposito di merci costituite da XXXXX dove il corrispettivo per tale uso è di € 2.000 mensili oltre Iva con durata di anni 1 (uno) tacitamente rinnovabile per entrambe le parti"**;
- c) veniva altresì esibita una **seconda scrittura negoziale** datata XXXXX (**doc.4**) dalla quale – ancora secondo i verbalizzanti – **"la XXXXXXXXXXX concedeva alla XXXXX l'uso a scopo logistico dello spazio di ulteriori mq. 300, con ubicazione capannone denominato B di proprietà della XXXXX.**

Si specificava, inoltre, che si **mettevano a disposizione**:

- XXXXXX sovrapponibili a corredo dello spazio sopra;
- XXXXXXXXXXX per XXXXX;
- movimentazione dello spazio predetto con ns/XXXXX;
- polizza assicurativa per i rischi incendio e furto.

Il compenso per tali usi è di € 10.000 annui oltre Iva con durata di anni 1 (uno) tacitamente rinnovabile per entrambe le parti”.

d) veniva infine esibita una **terza scrittura** privata **datata XXXXXX (doc.5)** con la quale “XXXXXXXXXX” assumeva nei confronti della ricorrente l’obbligo di svolgere una serie di **servizi di logistica** quali: “carico e scarico merci con assistenza carrelli elevatori, preparazione di giri in magazzino per consegna a Clienti, stoccaggio banalizzato su scaffalature”. Il compenso per tale attività - sulla base dei volumi di movimentato al momento in essere – veniva concordata in Euro 2.500/mensili (oltre IVA).

Al termine di tale disamina i verificatori hanno **apoditticamente concluso** asserendo che “le operazioni sopra indicate sono **prive di valide ragioni economiche, antieconomiche e non inerenti**. Il controllo operato sulle fatture riepilogate nel prospetto summenzionato, sostanzialmente ha evidenziato che sono risultati carenti di ulteriori riferimenti nonché in difetto di documentazione attestante il rapporto di causa effetto tipico dell’inerenza, attraverso il quale verificare l’effettiva finalità o motivazione delle prestazioni nell’ottica della correlazione tra costi e ricavi”.

Si badi bene che queste sono le **uniche e sole motivazioni** con le quali – con una **leggerezza e superficialità quantomeno disarmante** – i verificatori (e *de plano* anche l’Ufficio) hanno inteso disconoscere la deducibilità fiscale dei suddetti costi, pur effettivamente sostenuti.

Si tratta, com’è evidente, di **argomentazioni manifestamente stereotipate, strumentali ed inconsistenti**, nel merito del tutto infondate.

L'inerenza di tali costi – intesa come la correlazione tra il sostenimento di un costo e la percezione di un ricavo – **non risulta seriamente discutibile** alla luce delle documentate circostanze che seguono.

ASSOLUTA NECESSITÀ DI UNO SPAZIO LOGISTICO DI XXXXXXXX

L'attività della società ricorrente è quella di commercio all'ingrosso e distribuzione di XXXXXXXXXX; nell'anno accertato (2011) la società ha generato un **fatturato di Euro 4.848.376, in rilevante crescita** rispetto a quello dell'annualità precedente (di Euro 3.030.306).

E' evidente che per lo svolgimento di una tale attività (con detto considerevole volume d'affari) risulti **strettamente necessario poter disporre di uno spazio logistico** in cui "stoccare" le merci in giacenza.

Dai bilanci ufficiali (**doc.6**) si evince come le suddette **giacenze di magazzino** (pneumatici) fossero di **importo consistente**: Euro 850.540 al 31.12.2010 ed **Euro 1.347.290** al 31.12.2011.

E' di banale evidenza che da qualche parte tale merce andava stoccata!

E si badi bene che – come confermato dalla allegata visura catastale storica (**doc.7**) la società ricorrente **non ha mai avuto la disponibilità di propri fabbricati**.

Prima di disconoscere detto costo, indi, i verificatori avrebbero potuto e dovuto porsi il banale **interrogativo DOVE ALTRIMENTI la società avrebbe stoccato le proprie ingenti rimanenze**, non avendo la disponibilità di altri locali a nessun titolo.

2. IL COSTO OLTRE CHE GIUSTIFICATO RISULTA ALTRESÌ DEBITAMENTE DOCUMENTATO

Non merita poi alcuna condivisione la **stereotipata e sorprendente affermazione** dei verificatori secondo la quale la "*documentazione attestante il rapporto di causa effetto tipico dell'inerenza*" risulterebbe deficitaria (cfr. foglio 20 del PVC).

Tale asserzione, oltre che infondata, appare **perfino contraddittoria** dal momento che - appena un attimo prima - **gli stessi verificatori avevano ammesso di aver esaminato ben tre dichiarazioni negoziali (doc.3, 4 e 5) che giustificavano e documentavano la contabilizzazione delle fatture ad esse correlate.**

Ma la suddetta affermazione risulta altresì **giuridicamente inconsistente** stante che, una eventuale carezza di documentazione avrebbe potuto **se mai** rilevare **sotto il profilo dell'effettività dell'operazione**, e cioè della sua reale sussistenza, **ma non anche certamente sotto il profilo dell'inerenza**.

Si vuol dire, cioè, che il **giudizio di inerenza** di un costo (che si assume quindi reale ed effettivo), prescinde dalla analitica documentazione dello stesso, attenendo **esclusivamente alla correlazione tra il sostenimento dello stesso e l'attesa di ricavi** ad esso in qualche modo conseguenti.

Un costo è cioè inerente, e quindi deducibile, se risulta potenzialmente idoneo/utile/necessario alla produzione di ricavi.

3. SUL GIUDIZIO DI “ANTIECONOMICITÀ” E “NON INERENZA”

Al foglio 12 e ss. (**doc.2**) del proprio PVC, dopo una (ciclostilata e per nulla pertinente) premessa giuridica sull'ambito applicativo della norma generale antielusiva (art. 37-bis del DPR 600/1973, peraltro oggi profondamente rivisitata dal **nuovo art. 10-bis inserito nella Legge n. 212/2000**), i verificatori assumono che le operazioni in oggetto “*possono essere considerate anche “**antieconomiche**” e “**non inerenti**” per le seguenti ragioni*”:

a) *Genericità delle causali riportate in ogni singola fattura di acquisto ricevuta dalla XXXXXX e carezza di valide ragioni economiche delle operazioni di assunzione di servizi;*

b) *Relazione di parentela tra il legale rappresentante della XXXXXXXXX ed il consigliere delegato della XXXXXXXX”.*

Ancora una volta siamo dinanzi ad affermazioni inconsistenti e meramente strumentali, sia in fatto che in diritto.

Appare infatti manifestamente pretestuoso lamentare la “genericità” della causale riportata in fattura allorquando gli stessi verificatori rilevano che in essa viene espressamente richiamato il contratto di godimento del magazzino logistico; altresì pretestuoso appare il giudizio che i verificatori danno di tale contratto considerato “*generico e non sufficientemente documentato*” nonostante esso risulti invece completo nel suo oggetto (parti, efficacia temporale, importo, etc), risultando altresì allegata perfino la cartina catastale del magazzino.

Quanto al denunciato rapporto di parentela tra gli amministratori delle due società, lo stesso avrà probabilmente stimolato la suggestione dei verificatori ma, di per sé - in assenza di un addebito preciso e puntuale - appare del tutto inconducibile. Tale rapporto, tutt'al più, avrebbe potuto legittimare l'esigenza di un approfondimento antielusivo al fine di evitare eventuali arbitraggi nei prezzi, ma giammai comportare di per sé un giudizio di non inerenza.

Le superiori affermazioni, infine, appaiono comunque del tutto irrilevanti sotto il profilo giuridico; gli asseriti elementi indizianti quali “la genericità della causale” ed il “rapporto di parentela”, infatti, avrebbero semmai ancora una volta potuto rilevare sotto il profilo della effettività dell'operazione posta in essere, potendo cioè rappresentare degli spunti per sostenere la inesistenza del rapporto, che tuttavia non risulta in contestazione.

Ma, come evidenziato, il giudizio di inerenza di uno costo è altra cosa e presume per definizione che lo stesso risulti comunque certo ed incontestato.

4. LA CORRETTA RICOSTRUZIONE DELL'OPERAZIONE SCEVRA DA PREGIUDIZI E SOSPETTI

Ciò detto, l'operazione contestata risulta del tutto trasparente e va coerentemente ricostruita come segue.

- a) La società ricorrente, necessitando evidentemente di uno spazio logistico per lo stoccaggio delle rilevanti rimanenze (si veda sopra) e non avendo a disposizione immobili di proprietà, ha **preso in godimento un ampio magazzino** attrezzato di mq. 1000 per un corrispettivo di Euro 2.000 mensili (oltre Iva); il suddetto rapporto risulta debitamente documentato dalla scrittura negoziale datata 1.01.2007 (**doc.3**);
- b) a seguito dell'incremento del fatturato (e delle rimanenze), la ricorrente, con successiva scrittura del 21.11.2008 (**doc.5**), ha preso in godimento ulteriori 300 mq. attrezzati (comprensivi di polizza incendio e furto ed il servizio di un carrellista) per un ulteriore importo di Euro 833,33 mensile (10.000 Euro/annui, oltre Iva).

Ciò posto:

1. Sulla **reale sussistenza dell'operazione** non sussistono dubbi stante che neppure i verificatori dubitano della reale effettività del rapporto, lamentandone soltanto la “non inerenza” e “antieconomicità”;
2. L'**inerenza dei relativi costi** non può essere messa in discussione allorquando si consideri che la società ricorrente **necessitava per definizione di uno spazio logistico per lo stoccaggio delle consistenti rimanenze**, non disponendo di un proprio magazzino; e senza un magazzino sarebbe risultata impossibile la produzione dei ricavi dichiarati; L'operazione non può in alcun modo essere considerata **“antieconomica”** stante che il **prezzo** per il godimento del capannone risulta **assolutamente congruo** (ed anzi perfino leggermente inferiore) rispetto al **prezzo che lo stesso Osservatorio del Mercato Immobiliare** (OMI) dell'Agenzia delle Entrate (**doc.8**) stima con riferimento ai “capannoni industriali” ubicati proprio nella stessa zona, indicando una forchetta compresa tra 2,2 ed 3,3 €/mq x mese.

I due contratti, infatti, si pongono rispettivamente ad Euro 2 e 2,77 €/mq x mese (netto Iva).

Ad **ulteriore dimostrazione** dell'effettività dell'operazione in oggetto, può inoltre allegarsi:

a) documentazione fotografica (**doc.9**) dalla quale si evince la reale sussistenza del magazzino, la sua estensione, l'effettivo stoccaggio degli pneumatici;

b) e soprattutto, in virtù della sua valenza di **documentazione ufficiale**, il certificato di prevenzione incendi (**doc.10**) rilasciato dal Comando dei Vigili del Fuoco **in favore della società concedente**, in cui viene espressamente indicato un "**deposito di pneumatici con superficie lorda superiore a 1000 mq**"; documento che dimostra

INCONTESTABILMENTE l'avvenuta locazione stante che la società concedente si occupa esclusivamente di logistica e non anche di commercializzazione di pneumatici (non avrebbe avuto pertanto bisogno di tale certificato qualora non avesse locato il magazzino alla società ricorrente).

Manifestamente **inerenti, certi e giustificati** risultano altresì i costi che la società ha sostenuto per il **servizio suppletivo di logistica** prestato da "XXXXXXXXX" come documentato dalla successiva scrittura privata del 2.07.2010 (**doc.5**).

Sul punto, invero, è utile premettere come l'attività della società ricorrente **fosse in forte espansione** come puntualmente evincibile dal seguente prospetto che mette a raffronto il livello di fatturato, delle rimanenze e dei salari per il triennio 2009-2011 (dati prelevati dai bilanci, **doc.6**).

Esercizio	2009	2010	2011
Fatturato	2.870.891	3.030.306	4.848.376
Rimanenze	401.219	850.540	1.347.290
Costo Salari	73.877	72.281	81.120

Si noti, l'incremento costante del fatturato e **soprattutto delle rimanenze di magazzino, più raddoppiate nel 2010 e più triplicate nel 2011** (!).

Appare del tutto elementare ed evidente che l'evidenziato incremento (di fatturato e soprattutto di rimanenze) necessitasse di un **supplemento di prestazioni di logistica** che la XXXX ha affidato alla XXXX per due comprovate motivazioni:

in quanto tale società svolgeva per l'appunto **attività di logistica**;

in quanto la stessa aveva sede operativa **nel capannone adiacente** a quello locato.

A chi asserisce – del tutto **imprudentemente** e **sulla base di mere impalpabili illazioni**

- che tali prestazioni suppletive risulterebbero **addirittura “antieconomiche” e non inerenti**, basterebbe replicare - numeri alla mano - che il **servizio conferito a terzi**,

lungi dall'essere antieconomico, ha consentito alla società di generare:

Un **incremento del fatturato** di oltre 150.000 Euro dal 2009 al 2010, **senza un correlato aumento del costo dei salari** (addirittura diminuiti da Euro 73.877 ad Euro 72.281);

Ed, una volta a regime, un **rilevantissimo incremento del fatturato** che è passato da Euro 3.030.306 nel 2010 ad Euro 4.848.376 del 2011 (**+ 1,8 milioni!**) con un **modestissimo incremento del costo** dei salari interni (appena 9.000 Euro).

Dati che parlano da soli, **sconfessando d'emblèe le infondate congetture dei verbalizzanti** i quali, evidentemente del tutto incuranti dei dati contabili, non si sono neppure posti l'interrogativo di come la società – **a parità di costo del personale** – **avesse potuto movimentare un quantitativo di scorte più che raddoppiate** (nel 2010) **ed addirittura più triplicate** (nel 2011).

In definitiva, indi, deve evidenziarsi come **nessun altro costo sia mai stato così redditizio ed efficiente**, palesandosi il rilievo dell'Ufficio manifestamente infondato, pretestuoso e strumentale.

Ad ulteriore e definitiva conferma della veridicità ed inerenza dei costi sostenuti dalla ricorrente nei confronti di XXXX, può infine addursi prova che quest'ultima – proprio nell'ottica del rapporto contrattuale in esame - **ha appaltato alla società terza XXX., a propria cura e spesa**, la realizzazione - **nel magazzino locato alla ricorrente** - di una ulteriore “scaffalatura metallica per deposito XXXXX” per la realizzazione di un “*soppalco di mq 210 circa*”.

Il tutto documentato tramite regolare contratto e capitolato tecnico (**doc.11**), nonché fattura in acconto e saldo per complessivi Euro 33.000 + IVA (**doc.12**). Per quanto sopra non possono francamente residuare seri dubbi in merito alla inerenza del costo in oggetto.

RILIEVO N.2 - COMPENSI PER EURO 27.860 EROGATI IN FAVORE DELL'AMMINISTRATORE DELEGATO RITENUTI NON DEDUCIBILI

Con il secondo rilievo l'Ufficio riprende a tassazione l'intero compenso, peraltro francamente modesto (Euro 27.860), che la società ha legittimamente erogato in favore **del proprio Amministratore Delegato** Sig. XXXXXXXXXXXX nel corso dell'anno accertato (2011).

Si premette ed evidenzia come il suddetto compenso sia stato **effettivamente erogato** come del resto **ammesso dagli stessi verificatori** i quale verbalizzano testualmente: “*il compenso netto pari ad € 27.860 è **stato pagato tramite bonifici bancari** all'amministratore delegato nel corso del 2011*”.

Secondo la non condivisibile ipotesi dell'accertamento il suddetto costo sarebbe stato "indebitamente dedotto dal reddito di impresa [...] in violazione **all'art. 109 DPR 917/1986**" e ciò in quanto "*i verbali dell'assemblee dei soci del 25/06/2010 e 09/07/2010*" (con i quali i suddetti compensi sono stati deliberati) sarebbero stati trascritti nel relativo libro "in data posteriore rispetto a quella di vidimazione avvenuta in data 31/10/2013".

La ripresa dell'Ufficio appare ancora una volta manifestamente infondata e pretestuosa, per nulla conforme ai canoni di deducibilità prescritti in via generale dal richiamato art. 109 TUIR (la disposizione che l'Ufficio assume violata) e, nello specifico, dall'art. 95 TUIR.

Art. 109 TUIR

In via generale, come noto, un costo risulta fiscalmente deducibile allorquando sussistano le condizioni previste dall'art. 109 TUIR: **certezza e/o determinabilità, inerenza e competenza.**

Art. 95, comma 5 TUIR

La citata disposizione, con specifico riferimento ai "**compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1**" (quindi anche le SRL) pone una espressa **deroga** al predetto criterio di competenza, stabilendo che gli stessi "**sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti**" (c.d. principio di cassa).

In definitiva, indi, **i criteri** che consentono ad una società di poter legittimamente dedurre un compenso erogato in favore del proprio amministratore sono **unicamente**

- 1) La certezza o la determinabilità del compenso;**
- 2) l'inerenza del compenso all'attività dell'impresa, rilevante anche sotto il profilo della congruità dello stesso;**
- 3) l'effettiva corresponsione (in applicazione del principio di cassa).**

Null'altro viene richiesto dalla normativa ai fini della deducibilità di detto costo, né peraltro l'Ufficio ha mai lamentato ulteriori violazioni all'infuori del citato art. 109 TUIR. Ebbene, da quanto emerge in maniera evidente dallo stesso verbale dei verificatori, non appare francamente legittimo dubitare della effettiva sussistenza dei sopra richiamati requisiti. Ed infatti:

La **certezza del compenso** risulta di per sé insita nel rapporto fiduciario di mandato tra la società ed il proprio amministratore il quale per legge ha **sempre un "diritto soggettivo perfetto" alla retribuzione per il proprio operato**, e ciò indipendentemente dal fatto che esso sia stato stabilito *ex ante* o *ex post*, e **perfino qualora l'Assemblea abbia omesso ogni determinazione mediante delibera**; nella fattispecie in esame, peraltro, la delibera di determinazione del compenso (**doc.13**) **risulta altresì sussistente e preventiva** (reca la data del 25.06.2010), sibbene **meramente trascritta** nel registro verbali assemblee in data successiva; mera irregolarità formale che potrebbe tutt'al più rilevare sul piano civilistico e che tuttavia non può in alcun modo inficiare il diritto alla deducibilità di un **costo certo, dovuto e verificato**;

Quanto al requisito **dell'inerenza**, non pare possano sussistere dubbi in ordine al fatto che l'attività di amministrazione/gestione risulti imprescindibile per la produzioni di ricavi; anche sotto il profilo quantitativo, peraltro, si rappresenta come il costo dedotto (Euro 27.860) **risulti certamente congruo** ed anzi perfino modesto, per l'attività di un amministratore delegato che ha come visto conseguito risultati brillanti.

Quanto all'effettività dell'erogazione (c.d. criterio di cassa), **nulla quaestio**, stante che gli stessi verificatori ammettono che **"il compenso netto pari ad € 27.860 è stato pagato tramite bonifici bancari all'amministratore delegato nel corso del 2011"**.

Si rappresenta, inoltre, che il suddetto compenso è stato **ovviamente tassato** in capo all'Amministratore Delegato (peraltro verosimilmente con aliquota certamente a quella con cui la società l'ha dedotto).

Il *modus operandi* dell'Ufficio, pertanto, si pone altresì in netta antitesi al c.d. **divieto di doppia imposizione** (art. 163 del DPR n. 917/1986), in quanto impedisce (illegittimamente) la deduzione di un costo che risulta esser stato invece tassato in capo al suo percipiente. Il rilievo dell'Ufficio, pertanto, oltre che manifestamente infondato e pretestuoso sotto il profilo tecnico, appare altresì iniquo sotto il profilo sostanziale.

III. RILIEVO N. 3 – INDEDUCIBILITA' DEI COSTI DI CARBURANTE PER EURO 7.076,08

Con il terzo rilievo l'Ufficio ha disconosciuto (ai fini Iva e Dirette) la deducibilità fiscale dei costi di carburante per Euro 7.076,08 portati da n. 12 fatture emesse dalla società XXXXXX, sul presupposto che la società non avesse compilato la c.d. scheda carburante ai sensi del DPR 444/97.

La violazione ha natura pressoché formale stante che la certezza dell'acquisto è **documentata**, oltre che dalla fattura, anche dai **pagamenti** che gli stessi verificatori assumono essere effettivi e tracciati (*"i pagamenti delle seguenti fatture sono stati effettuati tramite bonifico a favore del fornitore "XXXX", cfr. pag. 49 del PVC*).

Anche in relazione alla congruità del costo, invero, lo stesso appare davvero modesto rispetto al livello di fatturato (Euro 4.848.376); i verificatori, peraltro, non hanno considerato che una parte del gasolio acquistato, oltre che per i mezzi di trasporto (furgoni e auto aziendale) è stato verosimilmente utilizzato anche per i muletti (per i quali, notoriamente, non deve essere compilata alcuna scheda carburante, essendo il costo deducibile su fattura).

IV. RILIEVO N. 4 – CONTRIBUTO PFU PER EURO 23.981,80

Il quarto rilievo, oltre a risultare manifestamente infondato nel merito, presenta altresì una **evidente svista metodologica e concettuale** che, nonostante la sua grossolanità, è passata indenne perfino al vaglio critico dell'Ufficio accertatore. Andiamo per ordine.

Occorre anzitutto provare a comprendere la natura ed il significato del rilievo in oggetto; tentativo oggettivamente non facile trattandosi di una mera raffinatezza contabile peraltro neppure esaurientemente esplicitata nel PVC (né tanto meno nell'avviso di accertamento che si limita a recepirlo passivamente).

Come anche evidenziato nel verbale della Guardia di Finanza, la società ha contabilizzato in appositi sottoconti di mastro il **Contributo XXXXXX**.

Trattasi, semplificando, di un **eco-contributo accessorio** regolamentato dal D.M. 11 aprile 2011 n. 82 che le società operanti nel settore **versano** al proprio fornitore e **riaddebitano** al proprio cliente.

Il suddetto meccanismo di pagamento e rivalsa comporta che unico soggetto inciso risulti essere l'utente finale.

Per tale motivazione, indi, il contributo non dovrebbe in linea astratta influenzare il risultato d'esercizio (e quindi il reddito della società); secondo gli stessi verificatori, infatti, *“una corretta imputazione contabile, invero, avrebbe voluto che lo stesso fosse considerato **una mera anticipazione finanziaria, irrilevante sia ai fini del reddito che dell'IVA**”* (cfr. pag. 52).

Nel primo anno di introduzione di tale contributo (2011), non sussistendo ancora chiare indicazioni sul metodo di corretta contabilizzazione dello stesso, la società ha optato per la sua imputazione distinta in due sottoconti di mastro:

- a) Nel conto 68/0000001 ha contabilizzato (come componente di **costo**) il contributo pagato ai propri fornitori ed indicato sulle fatture passive;
- b) Nel conto 69/0000001 ha contabilizzato (come componente di **ricavo**) il contributo addebitato in rivalsa ai propri clienti, indicandolo a parte nelle fatture proprie fatture passive.

Circostanza pacifica in quanto rilevata nello stesso PVC.

Con il rilievo in oggetto viene recuperato a tassazione (ai soli fini delle imposte sui redditi) un importo di **Euro 23.981,80**, quale quota parte del contributo passivo pagato sugli ai propri fornitori (costo); secondo i verificatori, infatti, tale parte di costo andava sospesa e rinviata all'anno successivo per il tramite del meccanismo contabile delle rimanenze d'esercizio.

In estrema sintesi, indi, i verificatori (e l'Ufficio) contestano alla società di aver contabilizzato il suddetto contributo (sia attivo e passivo) **secondo il principio di cassa e non invece per competenza.**

Ciò premesso, a prescindere dalla sottigliezza contabile del ragionamento dei verificatori, il rilievo in oggetto risulta manifestamente ed integralmente viziato da un **evidente quanto grossolano errore di fondo.**

Ed infatti, per calcolare il *quantum* di contributo (passivo) da rinviare al successivo esercizio (*"da imputare tra le rimanenze finali"* si legge a pag. 53 del PVC) i verificatori son **partiti dall'errato presupposto** che **tutti gli acquisti di pneumatici verificatisi nell'annualità 2011** (per un imponibile di Euro 4.692.268,24) **portassero con sé il suddetto contributo (passivo)**; tant'è che così infatti si esprimono testualmente i verificatori: *"Tale operazione ha permesso di rilevare che **gli acquisti oggetto di contributo** sono stati pari ad € 4.692.268,24, importo che rappresenta il 100% del totale acquisti di merci sostenute nell'anno."*

In effetti, se è vero che il suddetto importo è pari al *"100% del totale acquisti di merci sostenute nell'anno"* non è altrettanto vero che *"gli acquisti oggetto di contributo sono stati pari ad € 4.692.268,24"*.

E ciò per la semplice quanto banale considerazione che la normativa in materia di eco-contributo è entrata in vigore **soltanto il 7 settembre 2011**, come del resto incredibilmente rilevato perfino dagli stessi verbalizzanti a pag. 51 del PVC; soltanto a partire da tale data, indi, la società ha ricevuto fatture passive con indicato il contributo in oggetto.

Ne consegue la manifesta inattendibilità del calcolo aritmetico elaborato dai verificatori i quali hanno calcolato l'importo da imputare a rimanenze finali (nella misura di Euro 23.981,80) applicando una percentuale (1,78%) a questo punto totalmente sballata (sull'errato presupposto che gli acquisti oggetto di contributo fossero pari al 100% degli acquisti dell'esercizio).

Ad abundantiam, è comunque agevole dimostrare come la contabilizzazione operata dalla società sia risultata sostanzialmente neutra e trasparente (quantomeno dal punto di vista reddituale) così come preteso dai verificatori.

Si consideri infatti che se è vero che il contributo speso nell'anno ammonta ad Euro 83.966,80 (così come rilevato nel PVC), **quello imputato a ricavi è risultato pari ad Euro 82.600,60** così come evidenziato nella stampa del conto 69/0000001 (**doc.14**), **partite di segno opposto che di fatto si compensano**.

Non si comprende, pertanto, per quale recondita motivazione la società avrebbe dovuto stralciare ben 23.981,80 Euro (pari ad oltre $\frac{1}{4}$ del contributo passivo) imputando tale importo all'annualità successiva.

Il rilievo, in ogni caso, anche qualora per assurdo fondato e corretto, avrebbe rilevanza meramente formale in quanto attinente esclusivamente il piano della competenza temporale e non sottintendendo alcuna omissione di imposta.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE – ASSERTITA VIOLAZIONE NORMATIVA INTRASTAT

L'Ufficio da ultimo ha inteso recuperare a tassazione un'IVA di Euro 3.257 che, a suo dire, la società avrebbe dovuto applicare in relazione ad una serie di fatture emesse per **cessioni intracomunitarie** (notoriamente operazioni **non imponibili** ai fini IVA).

E ciò in quanto, secondo i verificatori, da una non meglio specificata "*visura all'Anagrafe Tributaria in uso al Corpo*" sarebbe emerso che "*alla società verificata è stata revocata d'ufficio la possibilità di effettuare tali operazioni, a far data del 31/12/2008*".

Sul punto occorre replicare quanto segue.

Come noto la cessioni intracomunitarie sono **operazioni non imponibili** ai fini IVA ai sensi dell'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993 n.331; il che vuol dire che il cessionario comunitario **non espone l'IVA in fattura**, sibbene unicamente l'imponibile.

L'IVA, invero, verrà successivamente liquidata dall'acquirente intracomunitario il quale – previa integrazione dell'imposta - effettuerà la c.d. "doppia registrazione" della fattura **contestualmente** nel registro delle fatture attive e passive, sterilizzando di fatto l'imposizione (salvo casi particolari).

Ciò premesso:

- a) La società risulta debitamente legittimata ad effettuare operazioni intracomunitarie, risultando regolarmente iscritta nel c.d. archivio **VIES** come attestato da apposita interrogazione presso la banca dati *on line* dell'Agenzia delle Entrate (**doc.15**);
- b) La società non mai ricevuto alcuna formale "revoca" della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie; né del resto alcuna revoca poteva essere effettuata nella asserita data del "31.12.2008" stante che a quel tempo la normativa VIES (art. 27, D.L. n. 78/2010) non era neppure stata introdotta;

La normativa italiana in nessun punto prevede un obbligo di iscrizione in elenchi di alcun tipo né, men che meno, la necessità di acquisire una eventuale autorizzazione al fine del compimento di operazioni di cessione intracomunitarie.

La disposizione di legge richiamata dall'Ufficio (art. 27, D.L. n. 78/2010) si è limitata a prevedere che:

a) nella dichiarazione di inizio attività prevista dall'art. 35 del DPR 633/1972 venisse eventualmente indicata “la volontà di effettuare” le operazioni intracomunitarie (art. 35, comma 2, lett. e bis);

b) che per i soggetti che si avvalsero di detta opzione l'Ufficio potesse “*emettere un provvedimento di diniego dell'autorizzazione a effettuare le operazioni*” intracomunitarie le cui “*modalità di diniego o revoca*” sono state disciplinate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2010.

Ma nessuna revoca è mai stata notificata alla società.

In ogni caso, ad ogni buon conto, occorre evidenziare come l'inclusione nell'archivio VIES rappresenti un **requisito meramente formale** e niente affatto sostanziale ai fini della non imponibilità dell'operazione di cessione intracomunitaria.

Sul punto, invero, si è pronunciata direttamente la **Corte di Giustizia UE** con la **recente sentenza 9 ottobre 2014**, causa **C-492/13** la quale:

ha dapprima premesso che ai sensi dell'art. 138, paragrafo 1 della Direttiva IVA “*Gli Stati membri **esentano le cessioni** di beni **spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio** ma nella Comunità [...] effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo...” (punto 4);*

ha quindi ribadito che una cessione intracomunitaria è “esente dall’IVA” allorquando “*il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione*” (punto 22, 24);

ma soprattutto, per quel che ci riguarda, ha chiarito che il suddetto art. 138 “*deve essere interpretato nel senso che è dotato di **effetto diretto**, cosicchè **può essere invocato dai soggetti passivi dinanzi ai giudici nazionali** nei confronti dello Stato **al fine di ottenere un’esenzione dell’IVA per una cessione intracomunitaria**” (punto 48); del che gli Stati Membri non possono applicare arbitrarie limitazioni che di fatto ne impediscano l’ambito di applicazione stante il “**carattere preciso e incondizionato dell’obbligo di esenzione prescritto da quest’ultimo articolo**”.*

Per quanto sopra, indi, in presenza di tutte le condizioni previste dall’art. 138 della Direttiva IVA (cessione di beni tra due operatori IVA con passaggio fisico del bene da uno stato comunitario ad un altro) **nessuna norma interna potrebbe mai negare la non imponibilità dell’operazione in essere**; del resto, come noto, con numerose ulteriori sentenze la Corte UE ha sempre ribadito il principio della neutralità dell’imposta, principio gravemente mortificato dal rilievo dell’Ufficio.

Quanto sopra, peraltro, assume particolare rilevanza nel caso di specie ove non è dato neppure comprendere per quale motivo l’Amministrazione avrebbe “*revocato d’ufficio la possibilità di effettuare tali operazioni*” (pag. 6 dell’accertamento), peraltro con efficacia **retroattiva** alle stesse cessioni.

Nonostante i verificatori giammai abbiano messo in dubbio gli evidenziati presupposti per la non imponibilità, gli stessi risultano certamente sussistenti, potendosi all’uopo produrre tutti i documenti di trasporto (**doc.16**) della merce con destinazione Malta; si noti a tal proposito, come il trasporto sia avvenuto per mezzo della notalinea marittima Virtu Ferries (<http://www.virtuferries.com>) facente la spola tra Pozzallo e Malta.

Ancora una volta il rilievo dell'Ufficio appare manifestamente infondato.

VI. SULLE SANZIONI

Senza recesso alcuno dalle superiori eccezioni e per mera completezza difensiva occorre infine evidenziare come le sanzioni risultino comunque non corrette alla luce della riforma introdotta dal D.Lgs. n. 158/2015 applicabile retroattivamente sulla base del principio del *favor rei*. Sulla base delle nuove disposizioni, come noto:

- a) la sanzione per infedele dichiarazione è stata ridotta nel minimo dal 100% al 90% (riduzione che vale quindi per tutti i rilievi);
- b) è stata introdotta (comma 4, art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997) una sanzione mitigata (riduzione di un terzo) nel caso in cui *“l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito”* (come nel caso del rilievo sul contributo PFU).

Per quanto sopra esposto e per quant'altro si fa riserva di eccepire e dedurre

VOGLIA

Codesta On.le Commissione Tributaria ritenere e dichiarare l'integrale infondatezza dell'avviso di accertamento impugnato e, conseguentemente, dichiararlo nullo, annullarlo, ovvero con qualsiasi altra formula renderlo inefficace, e non dovuta somma alcuna a nessun titolo. Con vittoria di spese, competenze ed onorari.

Contributo Unificato

Ai fini dell'applicazione del contributo unificato si dichiara che la presente controversia presenta un valore di Euro 54.784, collocandosi pertanto nello scaglione compreso tra Euro 25.000 ed Euro 75.000; pertanto in sede di iscrizione a ruolo verrà documentata l'esazione di un **contributo di Euro 250**.

Si allega in copia:

Avviso di accertamento impugnato;

Stralcio PVC;

Scrittura del 1.01.2007;

Scrittura del 21.11.2008;

Scrittura del 2.07.2010;

Estratto bilanci 2009, 2010 e 2011;

Visura catastale storica;

Interrogazione OMI;

Documentazione fotografica;

Certificato Prevenzione Incendi;

Contratto di fornitura e posa in opera XXXXXXXXX;

Fatture XXX;

Delibera determinazione del compenso A.D.;

Stampa conto 69/0000001;

Interrogazione VIES;

Documenti di trasporto;

Notifica.