

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 156/45/2011**

### **Svolgimento del Processo e Richieste delle Parti**

La soc. National Airport Service srl impugnò davanti alla Commissione tributaria provinciale di Varese l'avviso di accertamento n. R2W030178/2009 col quale l'Ufficio delle entrate di Gallarate aveva rettificato, per l'anno 2005, il reddito rilevante ai fini Ires ed il valore della produzione industriale imponibile ad Irap, aveva ripreso alcune detrazioni IVA ritenute illegittime, aveva quantificato le imposte dovute ed aveva comminato le correlative sanzioni.

La società contribuente chiese che fosse dichiarata la illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di prova della pretesa erariale ed, in subordine, che fossero annullate le riprese n. 1, n. 2, n. 4, n. 5 e n. 6 della parte relativa alle imposte dirette, riguardanti, nell'ordine, affitti passivi non inerenti, oneri per smaltimento rifiuti di competenza dell'esercizio precedente, omessa contabilizzazione della sopravvenienza attiva connessa al mancato pagamento di fatture fornitori, consulenze e corrispettivi per contratto di servizio non deducibili, nonché i rilievi n. 1 e n. 2 della parte relativa all'IVA coi quali era stata ripresa la detrazione dell'imposta addebitata con le fatture oggetto dei sopra indicati punti n. 1, n. 5 e n. 6 delle imposte dirette.

L'adita Commissione, con sentenza n. 120/01/10 del 24.05.2010, depositata il 28.06.2010, dopo aver confermato le riprese non impugunate, accolse il ricorso: in quanto gli affitti passivi erano inerenti all'attività per essere finalizzati a mantenere in efficienza un remunerativo appalto con un grosso cliente; in quanto rientra nella strategia aziendale acquisire, anche ricorrendo a consulenze ed a contatti di servizio, un know-how organizzativo e commerciale in grado di migliorare la gestione e la performance aziendale, con conseguenti positive ricadute in termini commerciali; in quanto la questione sulla deducibilità dei costi (per smaltimento rifiuti) riferiti all'anno precedente era già stata risolta dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 23/E del 4.5.2010; ed in quanto, in pendenza del termine di prescrizione, non può essere considerata sopravvenienza attiva il non pagato debito verso un fornitore. Le spese furono compensate.

Detta sentenza è stata appellata dalla Direzione provinciale di Varese dell'Agenzia delle entrate con atto inviato al difensore della società contribuente a mezzo raccomandata del 09.02.2011, poi consegnato alle segreterie delle Commissioni Provinciale e Regionale, rispettivamente, il 22.02.2011 ed il 25.02.2011.

L'appellante, censurando la sentenza di primo grado per errata e carente motivazione in relazione alle varie riprese, ha chiesto che sia confermata la legittimità dell'avviso di accertamento con condanna di controparte alle spese di giudizio.

L'appellata soc. National Airport Service srl si è costituita depositando controdeduzioni il 23.03.2011 con le quali ha chiesto che sia confermata la sentenza di primo grado, con la vittoria delle spese di lite.

La discussione della causa si è svolta in pubblica udienza in data odierna.

### **Motivi della decisione**

1. La società contribuente non ha impugnato la sentenza di primo grado per l'omessa pronuncia sulla domanda principale formulata col ricorso introduttivo (nullità dell'avviso di accertamento); pertanto detta domanda deve ritenersi rinunciata.

2. Nel merito, l'appellante censura la sentenza di primo grado in relazione a ciascuno dei rilievi annullati e la società contribuente, con le proprie controdeduzioni, argomenta sulla correttezza della sentenza gravata.

In particolare:

2.1 In ordine ai rilievi n. 1 (affitti passivi di euro 30.000 non inerenti, e correlativa IVA di euro 6.000 non detraibile) l'appellante, dopo aver rilevato che il servizio di magazzinaggio reso al Gruppo Volare tramite l'acquisizione di appositi locali non era compreso nel contratto stipulato con detto cliente e, quindi, che i correlativi costi, non avendo generato ricavi, non potevano essere considerati inerenti all'attività, censura la sentenza di primo grado per non avere valutato le argomentazioni dell'ufficio e di avere acriticamente recepito le affermazioni della contribuente, neppure supportate da adeguati elementi sulla speranza, addotta a giustificazione della prestazione del servizio, di poter rivitalizzare, a crisi risolta, il rapporto col suddetto Gruppo.

L'appellata società controdeduce affermando che l'ufficio non può sindacare le scelte imprenditoriali e che, essendo ammontati ad euro 6.000.000 i ricavi conseguiti nel 2005 dal Gruppo Volare, la spesa in discorso è inerente.

Il motivo d'appello non appare fondato.

Da quanto emerge dalle pagg. 4 e 5 del P.V.C. del 24.07.2008 (doc. 1 del ricorso introduttivo del giudizio) la società contribuente aveva dichiarato che il materiale immagazzinato nei locali generanti l'onere di cui si parla era "di proprietà del Gruppo Volare" ed era "rimasto in giacenza presso la NAS [National Airport Services srl] a causa della crisi del Gruppo Volare". La medesima società contribuente aveva poi dichiarato che detto gruppo aveva ripreso "l'attività nel dicembre 2004 con un solo aeromobile. La NAS riprende il rapporto commerciale con Volare, già in amministrazione straordinaria ... sulla base del precedente accordo n. 003/2000...".

I verificatori non hanno contestato la veridicità di dette asserzioni ma si sono limitati a stigmatizzare la mancanza, non smentita dal contribuente, di obblighi contrattuali che imponessero alla Nas la fornitura del servizio di magazzinaggio ed il sostenimento degli correlativi oneri.

L'art. 109, comma 5, del DPR n. 917/1986 stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi.

Quindi, per rendere deducibili le spese, la correlazione deve riguardare non il singolo rapporto contrattuale ma l'attività aziendale produttrice di ricavi, nel suo complesso e nel suo divenire.

Da quanto esposto dalla società contribuente - si ripete, senza contestazioni da parte dei verificatori sulla loro veridicità - i rapporti contrattuali furono ripresi dalla ditta col Gruppo Volare, dopo la crisi aziendale di quest'ultima, per cui le spese sostenute per la conservazione dei materiali che il suddetto Gruppo, a causa dell'interruzione dell'attività, non aveva più potuto imbarcare sugli aeromobili, si appalesano indispensabili per rendere più probabile la ripresa della collaborazione, e ciò indipendentemente dalla riattivazione della stessa, peraltro poi avvenuta.

Di conseguenza, le spese di magazzinaggio di cui si parla si riferiscono all'attività aziendale anche se sostenute in assenza di uno specifico obbligo contrattuale; pertanto, detta spesa e la correlativa IVA sono detraibili.

2.2 Per quanto riguarda il rilievo n. 2 l'appellante censura la sentenza impugnata per omessa motivazione sul punto che riguarda la ripresa del rimborso di euro 18.358,77 operato a favore della Società ATA Handling SpA per smaltimento rifiuti Aeroporto di Malpensa anno 2004, che la società contribuente aveva dichiarato nel P.V.C. di avere contabilizzato per errore nel 2005.

L'appellata società eccepisce contestando la veridicità della suddetta dichiarazione e sostenendo che l'onere di cui si parla, pur essendo riferito al 2004, è divenuto certo ed oggettivamente quantificabile solo nel 2005.

Il motivo di appello, non essendo fondato, non può trovare accoglimento.

Dai documenti uniti sotto 9 al ricorso introduttivo emerge che tra l'odierna appellata e la soc. ATA era sorta una divergenza in ordine al soggetto che doveva sostenere gli oneri connessi allo smaltimento rifiuti e che solo in data 27.05.2005 l'odierna appellata si era resa disponibile a riconoscere, al titolo, la somma di euro 6.001,58, poi lievitata, con la nota del 11.11.2005, ad euro 18.358,77, peraltro con la riserva di riconsiderare la questione "a fine anno, in sede di calcolo dello sconto da applicazione sul fatturato dell'anno 2005". A seguito di ciò ATA ha emesso la fattura oggetto della ripresa (la n. 784 il 15.11.2005 versata in atti col ricorso introduttivo).

L'art. 109, comma 1, del DPR n. 917/1986 dispone che le spese e gli altri componenti negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia le spese e gli altri componenti dei quali nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Con la documentazione sopra menzionata, la società contribuente ha provato che la spesa di cui si parla era rimasta in contestazione, sia nell'an che nel quantum, fino al 11.11.2005 e che, quindi, solo nel 2005, essendo divenuta certa e determinabile in modo oggettivo, poteva essere considerata ai fini della quantificazione del reddito imponibile.

2.3 Per quanto attiene la ripresa n. 4 (omessa contabilizzazione di sopravvenienza attiva di euro 8.048,10) l'appellante censura la sentenza impugnata perché la circolare ministeriale richiamata in motivazione è estranea al caso di specie, caso che riguarda, come precisato a pag. 7 del P.V.C., quattro fatture emesse da marzo a giugno 2005 dalla ditta Autotrasporti Pe. Vi. la quale, a seguito della contestazione del contribuente, non ne aveva più chiesto il pagamento e, quindi, da considerare non debito ma sopravvenienza attiva.

L'appellata eccepisce che, nel 2005, la sopravvenienza attiva non era ancora certa in quanto il debito non si era ancora estinto e che la rappresentazione contabile della posta rispettava i principi contabili O.I.C.

L'appello, sul punto, non appare fondato.

L'art. 88, comma 1, del DPR n. 617/1986 stabilisce che si considerano sopravvenienze attive la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Come per la detraibilità delle spese, anche per la contabilizzazione della sopravvenienza attiva connessa alla loro sopravvenuta insussistenza, trova applicazione il requisito della certezza previsto dal già menzionato art. 109 del medesimo DPR.

La contestazione della prestazione resa dal fornitore, ancorché fondata, da sola, non attribuisce alla correlativa spesa il requisito testé menzionato, essendo a ciò necessaria: o l'esplicita rinuncia al credito da parte del fornitore, o la sopravvenuta prescrizione, o, in generale, la sussistenza di una della fattispecie che legittimano la svalutazione fiscale del credito da parte dell'avente diritto e ciò anche per rendere temporalmente equilibrate le capacità contributive che costituiscono il presupposto della partecipazione alla spesa pubblica da parte di ciascun cittadino (53 della Costituzione).

Non essendosi verificate, da quanto in atti, nessuna delle suddette ipotesi, il debito in discorso doveva rimanere evidenziato tra le passività e non tra le sopravvenienze attive.

2.4 Per quanto attiene i rilievi n. 5 e 6 della parte dell'accertamento relativo alle imposte dirette ed il rilievo n. 2 dell'IVA (spese, rispettivamente, di euro 16.000 e di euro 10.000 per quota parte di consulenze e servizi ritenuta non deducibile e correlativa IVA di euro 16.000) l'appellante censura la sentenza di primo grado per avere sbrigativamente ritenuto inerenti i costi addebitati dalla ditta DMH srl per consulenze e servizi nel settore commerciale ed organizzativo, mentre il contribuente, che disponeva di un dipendente svolgente attività commerciale, non aveva provato la loro effettuazione ed il conseguente vantaggio per l'azienda. Per quanto riguarda il solo rilievo n. 6, viene censurata la sentenza di primo grado anche per non avere rilevato che l'anno di competenza della spesa non era il 2005 ma il 2004 in quanto il correlativo contratto era stato risolto il 31 dicembre di quest'ultimo anno.

L'appellata società contesta quanto asserito da controparte in quanto in primo grado era stato dimostrato che, grazie a quelle consulenze, l'attività svolta nell'aeroporto di Fiumicino aveva preso piede e si era poi evoluta fino a dare lavoro, nel 2011, a 300 dipendenti. Inoltre, l'appellante censura la ripresa in esame per duplicazione della tassazione dei compensi di cui si parla perché già operata in capo al fornitore dei servizi. L'appellata sostiene poi che il dipendente addetto all'attività commerciale operava nel nord Italia e non a Fiumicino e che, con la produzione dei contratti e delle connesse fatture, era stata provata la certezza e la oggettiva determinabilità degli oneri di cui si parla.

Sul punto in esame l'appello, essendo fondato, deve trovare accoglimento.

Infatti, dalla documentazione (consistente nei soli contratti di consulenza sottoscritti tra le parti e nelle connesse fatture) versata in atti non è possibile rilevare che le prestazioni di consulenza nel settore commerciale ed organizzativo siano state effettivamente rese.

Per quanto riguarda il settore commerciale, i suddetti contratti prevedevano, oltre ad un compenso forfettario quinquennale di euro 80.000, anche il diritto della DMH a percepire somme proporzionali al fatturato lordo annuale imponibile ottenuto tramite i servizi resi da quest'ultima società. Agli atti, però, non sono stati versati né i contratti procacciati dalla DMH srl, né le fatture emesse da quest'ultima in relazione al compenso variabile di cui si parla, e neppure documentazione comprovante che il contratto in essere col cliente C.A.I. per l'attività di handling presso l'aeroporto di Fiumicino, che l'appellata società asserisce, senza però provarlo, dia attualmente lavoro ad oltre 300 dipendenti, sia stato perfezionato a seguito dell'opera resa dalla DMH srl.

Per quanto attiene il settore organizzativo, non è stata versata agli atti nessuna documentazione riguardante procedure proposte da DMH srl e neppure la presenza, presso l'odierna appellata, di esperti messi a disposizione di quest'ultima e/o delle fatture comportanti l'addebito dei corrispettivi che, per dette prestazioni, erano unitariamente previsti nel paragrafo 4.2 dei contratti.

E la copia delle e. mail versate in atti in primo grado, scambiate nel 2004 tra i sigg.ri De. Mo., Fa., e Ca., non provano che le prestazioni in discorso siano state effettivamente rese perché hanno per oggetto questioni non riguardanti attività commerciali od organizzative (bensì: disponibilità a continuare la collaborazione, adesione alla Assocatering e richiesta di chiarimento in relazione a perplessità sorte in relazione ad un contratto nei quali risultavano coinvolti delle non meglio precisate ditte LSG e NEON, che gli atti non evidenziano sia stato procacciato da DMH srl).

Inoltre, per la detraibilità della spesa non è sufficiente la sussistenza dei requisiti della certezza e della oggettiva determinabilità, ma è necessario, come già osservato in

precedenza, che le prestazioni alle quali detta spesa si riferisce sia state effettivamente eseguite e che siano inerenti all'attività aziendale, la cui prova il contribuente, pur essendovi onerato (Cass. n. 10257/2008) non ha fornito.

Da ultimo, la rilevata non inerenza della spesa, che assimila la società contribuente al consumatore finale, esclude l'eccepita duplicazione della tassazione.

3. L'accoglimento solo parziale dell'impugnativa implica l'integrale compensazione, tra le parti, delle spese di lite.

**P. Q. M.**

In parziale riforma della sentenza di primo grado:

- 1) Conferma l'avviso di accertamento limitatamente alle riprese numeri 5 e 6 relative alle imposte dirette e n. 2 riguardante l'IVA, oltre a quelle non impugnate col ricorso introduttivo;
- 2) Conferma nel resto la sentenza gravata;
- 3) Spese compensate.