

**COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 103/47/2012**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'atto impugnato trae origine da una verifica fiscale a carattere parziale, effettuato dallo Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della Lombardia, nonché dal risultato de fattività istruttoria svolta in sede d'accertamento, da cui sono emersi e contestati i se venti rilievi:

1. componenti positivi di reddito non dichiarati per un importo pari ad € 1.611.905,24 - violazione dell'art. 85 del TUIR - differenze inventariali di magazzino -;

2. componenti positivi di reddito non contabilizzati per un importo pari ad €

200345,89 - violazione dell'art. 85 del TUIR - prestazioni di servizi resi nei confronti della controllata S. S.C srl,

3. componenti positivi di reddito non contabilizzati per un importo pari ad € 1.363.147,00 - violazione dell'art. 85 del TUIR - contributi ricevuti dalla "Carrefour World Trade S.A. ".

Contro la pretesa, la ricorrente, come sopra rappresentata e difesa, proponeva tempestivamente il presente ricorso a cui si è opposto l'Ufficio costituendosi in giudizio con atto depositato in data 21/6/2010.

Nell'atto d'impugnazione, la ricorrente, oltre alle deduzioni mosse sui singoli rilievi, ha eccepito il difetto di motivazione dell'avviso d'accertamento per violazione dei principi generali che determinano l'obbligo di una congrua motivazione di qualsiasi atto impositivo: nello specifico lamenta la violazione dell'art. 12, c.7, L. 212/2000, sul presupposto della mancata o, quanto meno, esaustiva disamina delle osservazioni relative al PVC da evidenziare nell'avviso d'accertamento.

I rilievi sul contestato comportamento evasivo realizzatosi, secondo l'Ufficio, a seguito delle sopra descritte operazioni poste in essere dalla contribuente nell'esercizio della propria attività economica, sono state censurate anche con l'ausilio di una puntuale ricostruzione storico - economico delle vicende che avevano determinato la scelta compiere le citate operazioni; infine, sulla scorta delle questioni esposte nel ricorso, che verranno affrontate dalla Commissione singolarmente, la ricorrente rassegnava le seguenti conclusioni:

- disporre l'annullamento dell'avviso d'accertamento, con vittoria di spese, diritti ed onorari.

L'Ufficio, ha ribadito la legittimità e fondatezza dell'accertamento ed ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso con conseguenziale conferma della legittimità dell'atto impositivo e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite.

Nello specifico, l'Ufficio ha controdedotto con motivazioni riferibili alle singole riprese, adducendo motivi di fatto e di diritto a sostegno del contenuto sostanziale dell'avviso d'accertamento.

**IN FATTO ED IN DIRITTO**

Preliminarmente, ritiene il Collegio sia opportuno sgomberare il campo dall'eccezione di illegittimità dell'avviso d'accertamento per difetto di motivazione, avanzata da parte attrice sulla scorta della eccepita violazione art. 12, c.7 L. 212/2000

Sul punto, constata il Collegio che dalla lettura dell'avviso d'accertamento emerge con sufficiente chiarezza quali siano i motivi delle singole riprese e l'iter logico - giuridico seguito dall'Ufficio nell'opporre i rilievi alla contribuente. Del resto, non è sfuggita la circostanza che l'obbligo di motivazione degli atti impositivi non va esteso agli elementi

eventualmente emersi ed evidenziati dalla contribuente in sede di contraddittorio; infatti, quest'ultimi rimangono nella sfera specifica di discrezionalità dell'A.F., la quale si può limitare, senza con ciò violare l'obbligo di motivazione, a non tenerne conto in quanto ritenuti non congrui o influenti rispetto alle contestazioni mosse. Pertanto, l'eccezione è da ritenere infondata e non può essere accolta; mentre, sulla scorta della documentazione versata in atti e di quanto emerso in udienza e camera di consiglio, in merito ai singoli rilievi la Commissione osserva.

- Rilievo n. 1 - componenti positivi di reddito non dichiarati per un importo pari ad € 1.611.905,24 - violazione dell'art. 85 del TUIR - differenze inventariali di magazzino.

Preliminarmente, sul punto, il Collegio osserva che sul piano concreto è da ritenere estremamente difficoltoso delineare tutti i possibili fenomeni che possono incidere sulla tenuta di magazzino per motivi non imputabili al contribuente che esercita un'attività di vendita di beni di prima necessità al dettaglio, in considerazione degli innumerevoli e mutabili ipotesi che, ad esempio, la capacità di sottrazione della cosa altrui l'agente possa progettare.

Sulla questione e nello specifico, l'Ufficio contro deduce eccependo che la ricorrente noi abbia fornito alcuna prova idonea a giustificare la perdita dei beni e la conseguente differenza inventariale, quindi, in concreto non è riuscita a superare la presunzione di cessione di beni non contabilizzati.

A parere della Commissione occorre, in primo luogo, delineare la portata del fenomeno delle "differenze inventariali, in rapporto alle implicazioni dirette che esso determina con la norma tributaria e con il comportamento fiscale del contribuente.

Le c.d. "differenze inventariali" consistono nelle discordanze, rilevate in un momento determinato, positive o negative, tra la situazione contabile e quella effettiva del magazzino merci di un soggetto o ente; esse traggono origine dal raffronto tra le rimanenze contabili e le rimanenze reali del magazzino rilevate a seguito dell'inventario.

La presunzione di cessione in rapporto al diritto tributario e in particolare, ai fini IVA, ove risulti che le giacenze effettive siano inferiori a quelle contabili, consente agli Uffici finanziari, ai sensi dell'art. 1, c. 1, DPR 441/97, di considerare i beni ceduti senza contabilizzazione.

La differenza tra le due entità, evidenzia la quantità dei beni che, invia presuntiva, sono da considerare ceduti senza il pagamento dell'Iva. Nel contesto al contribuente è consentito di dimostrare, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova prefigurati dal citato D.P.R. n. 441/1997, che i beni di cui materialmente sia stata verificata la carenza rispetto a quanto risulta dalla contabilità, siano stati utilizzati per la produzione, perduti o distrutti, ovvero consegnati a terzi per un titolo non traslativo della proprietà (art. 1 comma 1, D.P.R. n. 441/1997). Tale prova può essere fornita, normalmente, esclusivamente attraverso i mezzi, documenti e procedure elencati nello stesso decreto (art. 1, commi 3 e seguenti).

Le norme in esame introducono così un regime di prova vincolata, restrittivamente interpretato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare 23 luglio 1998, n. 193.

Tuttavia, con la circolare 2 ottobre 2006, n. 31/E, l'Agenzia delle Entrate è tornata sul fenomeno delle differenze inventariali, chiarendo che "le differenze inventariali non necessariamente sono riconducibili a fenomeni di evasione di imposta, ma si generano anche in modo fisiologico in relazione alla ordinaria dinamica gestionale di un magazzino... conseguentemente, se nel corso del controllo dovessero riscontrarsi le rettifiche contabili sopra descritte, sarà cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione sic et simpliciter degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze,

ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente".

Il riconoscimento della "normalità" di discordanze tra l'ammontare delle giacenze contabili e l'ammontare delle giacenze effettive limita l'applicazione del regime di presunzioni a prova contraria vincolata, introdotto dal D.P.R. n. 441/1997 e ne accentua il carattere di strumento attraverso cui contrastare fenomeni evasivi.

Le prove che il contribuente può fornire per superare le presunzioni di cessione sono per lo più di natura documentale e devono tendere alla dimostrazione che nella realtà aziendale il fenomeno ha una consistenza stabile nel tempo, ma differenziata nel territorio, in rapporto anche al tipo di clientela.

La citata circolare n. 31/2006, determina un differente approccio dell'Amministrazione finanziaria al problema delle differenze inventariali, in quanto a seguito dell'emissione della stessa, l'emersione può essere ritenuta un fenomeno "normale" nell'attività di impresa; conseguentemente, il fenomeno non assume automaticamente un carattere patologico, sintomatico di evasione, bensì un effetto fisiologico della ordinaria dinamica gestionale; per cui bisogna ammettere che la discrasia tra le rimanenze contabili e le rimanenze reali del magazzino possa conseguire ad eventi ordinari e non necessariamente a fenomeni di evasione.

Quindi, l'onere probatorio diretto a dimostrare la normalità fisiologica della differenza inventariale può essere esercitato dal contribuente in modo da escludere all'origine l'operatività delle presunzioni de qua.

Pertanto, come nella fattispecie in esame, la prova dell'attuazione di impegnativi sistemi per contenere le differenze inventariali in rapporto a specifici episodi quali i furti operati da terzi o dal personale impiegato nell'azienda, la distruzione casuale delle merci, può essere considerata quale indice di inesistenza di un potenziale comportamento evasivo.

Sul punto, sempre la circolare n. 31/2006/E, indirizzerebbe i verificatori ad essere chiamati "ad una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata", nei casi in cui non sia opportuno "ritenere operante la presunzione di cessione disposta dall'art. 4 comma 2, del D.P.R. n. 441/1997, trattandosi di differenze non evidenziate nelle scritture obbligatorie di magazzino".

Inoltre, occorre precisare che le presunzioni previste dalla norma in esame, non sono applicabili alle differenze inventariali emergenti da una contabilità di magazzino non obbligatoria che consenta di rilevare solo il valore delle merci mancanti e non la relativa quantità.

Infatti, "nei casi in cui gli ammanchi o gli esuberi risultino da contabilità di magazzino non obbligatoria ai fini fiscali, il contribuente - trattandosi di fattispecie non riconducibile all'ambito di applicazione del D.P.R. n. 441/1997 - non è vincolato alle procedure ivi previste (denuncia, dichiarazione sostitutiva di atto notorio) per superare le presunzioni dei verificatori, ma può fornire qualunque altro elemento (anche di ordine presuntivo) idoneo a vincere gli esiti della ricostruzione delle cessioni e/o degli acquisti".

Appare, quindi, evidente che la tenuta di una contabilità obbligatoria di magazzino è una condizione necessaria per l'applicazione del sistema di presunzioni di cui al D.P.R. n. 441/1997.

Nella fattispecie in esame, operando la contribuente nell'ambito della vendita al dettaglio di merci destinati al consumo del grande pubblico, non ha nessun obbligo di tenuta delle

scritture ausiliarie di magazzino, da esibire quale mezzo di prova in ordine alle differenze inventariali.

Pertanto, non potrà considerarsi legittimo un avviso di accertamento fondato sulle presunzioni di cui al D.P.R. n. 441/1997 tutte le volte in cui, sulla base delle circostanze del caso concreto, risulti più probabile che tali differenze siano imputabili a fattori diversi rispetto alla vendita "in nero" della merce mancante; mentre va riconosciuta al contribuente la possibilità di bloccare il sistema stesso del D.P.R. n. 441/1997, dimostrando l'adozione di procedure amministrative e organizzative rigorose nella gestione del magazzino.

Ovviamente, il contribuente dovrà produrre significativi elementi probatori in ragione della presunzione da vincere; tali elementi probatori potranno avere ad oggetto, come nella fattispecie in esame, le procedure di controllo adottate dallo stesso contribuente, in ambito aziendale, per prevenire e contenerle le perdite in ragione di particolari fenomeni che caratterizzano la grande distribuzione quale quello dei furti e delle distruzioni.

Sul punto, esaminata la documentazione versata in atti dalla ricorrente, ritiene il Collegio che parte attrice abbia superato la presunzione di legge, avendo la stessa provato, sia in sede di verifica e di osservazioni al PVC, che con specifica memoria aggiunta e con monitoraggio del quantum mancante in rapporto al valore e non alla quantità numerica delle merci, quali siano state le cause delle differenze inventariali, indicando gli strumenti approntati per arginarli (costi servizio prevenzione furti), come le differenze siano state determinate ed, infine, la loro fisiologica esistenza in rapporto al tipo di attività, alla territorialità dei punti vendita, ai beni commercializzati ed al volume di vendita. In merito alla questione non è sfuggito al Collegio la circostanza che la ricorrente, nel corso degli anni, sia riuscita a ridurre le differenze inventariali determinando una percentuale rispetto al fatturato dello 0,59% (anno 2.004), quindi molto al di sotto dell'1,34% (media rilevata dal Barometro).

Quanto precede risulta sufficiente a non confermare la ripresa, con accoglimento della relativa eccezione d'illegittimità.

Rilievo n. 2 - componenti positivi di reddito non contabilizzati per un importo pari ad € 200.345,89 - violazione dell'art. 85 del TUIR - in relazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti della controllata "SSC srl".

L'Ufficio contesta la mancata contabilizzazione del predetto importo che andava contabilizzato nell'anno 2004; la rettifica riguarda i corrispettivi pagati alla ricorrente da parte della controllata SSC srl, a seguito della fornitura di servizi di natura amministrativa e gestionali, consistiti anche nella messa a disposizione di un dipendente nell'esercizio relativo all'annualità in contestazione.

Nello specifico, secondo l'Ufficio, la contribuente avrebbe occultato ricavi relativi a quota parte dell'importo di € 420.000,00, percepito dalla ricorrente nell'anno 2004, a fronte delle prestazioni contrattuali effettuate a favore della controllata; ossia non sarebbe stato assoggettato a tassazione l'importo di € 219.654,00, corrispondente alla differenza tra la previsione contrattuale di € 420.000,00 e quanto oggetto di fatturazione nell'anno 2004; per cui il ricavo non sarebbe confluito, secondo il principio di competenza di cui all'art. 109 del TUIR, nel periodo d'imposta di competenza costituito dalla predetta annualità.

Sulla questione non è sfuggita al Collegio, come evidenziato dalla ricorrente nell'atto d'impugnazione e nella memoria aggiunta, la circostanza che la pretesa risulti carente di congrua motivazione.

In altre, è dato constatare, come, in sede di controdeduzioni, l'Ufficio abbia evidenziato ulteriori elementi in aggiunta a quelli risultanti dall'avviso d'accertamento, senza tuttavia, a

prescindere dalla loro opponibilità quali "fatti nuovi", essere riuscito ad assolvere all'obbligo di motivazione dell'atto.

Sul punto, il Collegio ritiene che l'atto impugnato - e, comunque, le controdeduzioni - non abbiano motivato sufficientemente la ripresa su un importo che aveva, come dimostrato dalla ricorrente, scontato integralmente l'imposta in quanto gli stessi ricavi erano stati oggetto di fatturazione.

Infatti, l'operazione prende le mosse dall'emissione nel 2004 di n. 12 fatture relative al riaddebito del costo di un dipendente della ricorrente designato quale amministratore del delegato della citata consociata SSSc srl; nel contempo, in data 1° gennaio 2004 entrava in vigore un contratto del valore, appunto di € 420.000,00, che per il contenuto poteva comprendere il costo delle prestazioni del predetto dipendente comandato presso la società controllata; per cui la ricorrente stornava le sopra menzionate 12 fatture emettendo una fattura unica per il predetto importo che veniva, a sua volta, regolarmente assoggettata ad IVA, con la conseguenza che, trattandosi di prestazione di servizi e non essendoci stati pagamenti precedenti, la fattura veniva emessa, secondo legge (art. 6, c. 4, DPR 633/72), in data 17/5/2005; ossia nel momento in cui veniva compiuta l'operazione e doveva essere applicata l'imposta. Ovviamente la data di emissione della fattura, rilevante ai fini IVA, non è produttiva di effetti ai fini delle imposte dirette, conseguentemente è plausibile che una fattura emessa in una determinata annualità possa riguardare ricavi o proventi riferibili agli anni precedenti o successivi. Nella fattispecie in esame la ricorrente, per le circostanze prima delineate, per risolvere la problematica IVA, emetteva nell'anno 2005 una fattura per il citato importo di € 420.000,00 (importo da riferire, come risulta dal doc. 23, al compenso 2004 per attività management); la predetta fattura, come si desume dai documenti n. 24 e 25 è confluita nell'importo complessivo di altri proventi nella voce relativa al conto complessivo di altri proventi per fatture da emettere verso società controllate, concorrendo così alla determinazione del reddito imponibile dichiarato per l'anno 2004.

Del resto, se così non fosse, ritiene il Collegio, che, per quanto detto sopra, in ragione dell'applicazione del principio di competenza, si determinerebbe una duplicazione d'imposta, in quanto la stessa componente (reddituale, seguendo il ragionamento dell'Ufficio enucleato nel rilievo de quo, verrebbe ripresa, nel medesimo anno d'imposta, in violazione del divieto della doppia imposizione.

Per quanto esposto ed evidenziato il rilievo non può essere confermato.

- Rilievo n. 3 - componenti positivi di reddito non contabilizzati per un importo i ad € 1.363.147,00 - violazione dell'art. 85 del MIR - contributi ricevuti dalla "Carrefour World Trade S.A. ".

Seconda l'Ufficio, nell'anno de quo, la ricorrente avrebbe contabilizzato contributi per :€ 3.175.398,79, ma non sarebbe stata in grado di produrre congrua documentazione atta a giustificare il rapporto intercorrente con Carrefour World Trade S. A. Sulla scorta dei dati emergenti dagli accordi di cooperazione internazionali conclusi con Carrefour World e il volume d'affari sviluppato in Italia dalla ricorrente GS, preso a base per il calcolo dei contributi riconosciuti a Carrefour World Trade S.A, emergeva che per il 2004 alla predetta erano stati versati complessivamente contributi per l'importo di € 4.538.545,79; mentre, la ricorrente contabilizzava contributi per il citato importo di € 3.175.398,79, per cui veniva ripresa a tassazione la differenza riscontrata per l'importo, appunto, di € 1.363.147,00, relativo ai contributi concessi da fornitori italiani alla Carrefour World Trade S.A Trade S.A, per cui la stessa è stata imputata a tassazione in quanto ritenuta interamente spettante alla predetta GS spa

Preliminarmente, la Commissione, rilevato che la fattispecie è perfettamente speculare ad altra fattispecie relativa all'anno 2003 dove sono intervenute le stesse parti, gli stessi presupposti di fatto e di diritto, identica documentazione di supporto ed identica formulazione del rilievo, ritiene trattarsi della stessa materia del contendere; per cui preso atto che la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano (n. 126 del 9/7/10), relativa ad identica questione, è passata in giudicato è da ritenere che sulla controversia qui trattata si sia formato il giudicato esterno, con inevitabile, in applicazione del principio enucleato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte con la sentenza 13916/06, che consente, anche in materia tributaria e per annualità d'imposta diverse "preclusione del "il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto" (Cassaz. 13916/06).

Pertanto, richiamate in questa sede le argomentazioni in fatto e in diritto enucleate nella citata sentenza della CTR n. 126/10, che ha deciso identica controversia, il rilievo non viene confermato.

In conclusione, il ricorso va accolto parzialmente, relativamente ai rilievi 1-2-3, qui non confermati, per cui l'avviso d'accertamento va annullato; mentre, in considerazione delle particolarità interpretative della fattispecie e del rigetto dell'eccepito difetto di motivazione dell'intero avviso d'accertamento -, si ritiene ricorrano giustificati motivi per procedere alla compensazione delle spese di lite, come in appresso liquidate, nella misura del 74%.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato;

danno l'Ufficio alle spese processuali che liquida in complessivi € 10.000,00, oltre oneri ed accessori se dovuti.