

**COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 49/26/2012**

**Svolgimento del processo**

l'Agenzia delle Entrate per il 2006 ha notificato alla consolidata Pneumax Spa ed alla consolidante Pneumax Holding Spa avvisi d'accertamento (Omissis e Omissis) con cui ha accertato ai fini Ires un maggior reddito d'impresa di € 265.337, determinando una maggior imposta di € 87.561, ed alla consolidata Pneumax Spa avviso d'accertamento (Omissis) con cui ha accertato ai fini Irap un maggior valore della produzione lorda di € 265.337, determinando una maggior imposta di € 11.277, ed irrogato la sanzione pecuniaria di € 11.277.

Nella parte motiva l'Agenzia delle Entrate evidenzia che gli avvisi d'accertamento - emessi ai sensi degli artt. 39, 1 ° comma, e 41 - bis del DPR 600/73 - si fondano sulle risultanze del PVC redatto da propri funzionari in capo alla consolidata. PVC ritualmente notificatole il 28 settembre 2009 che viene richiamato negli avvisi d'accertamento ad integrazione delle motivazioni poste a sostegno della contestata indebita deduzione dei costi e delle spese recuperati a tassazione. L'ufficio fa presente che gli avvisi sono stati emessi previa valutazione delle considerazioni esposte della consolidata nelle memorie difensive dei 23 novembre 2009 risultate inidonee a giustificare i rilievi contestati.

Trattasi del ricupero di:

Costi non di competenza

1/a Spese di pubblicità e propaganda

- fatt. Pneu/Tec del 31/01/2006 contabilizzata nel 2005

6.000,00

- fatt. Seat Pagine Gialle del 26/06/2006 che fa riferimento ad attività pubblicitarie previste per il 2007

4.702,72

10.702,72

1/b Spese varie e generali

spese di carico e trasporto le cui operazioni si sono concluse nel 2007

72.660,00

123.065,44

1/c Spese di Audit

spese di consulenza fiscale (redazione bilancio 2006) le cui operazioni conclusive sono state disposte nel 2007 come si evince dalla fattura a saldo del 2007;

prive del rendiconto delle operazioni effettuate nel 2006

35.000, 00

123.065,44

2

Costi non inerenti

2/a Consulente tecniche e commerciali relative all'apertura di uffici della consociata "Pneumax Automation" nella Repubblica Ceca

2.139,12

2/b Spese varie e generali

contributi erogati nell'interesse della consociata "Pneumax Pneumax Pneumatic Equipments" per l'apertura di suoi uffici a Shanghai

58.396,83

2/c Consulenza amministrativa

sostenute per le consociate "Pneumax GMBH", "Pneumax Automation" e "Pneumax Pneumatic Equipments"

86.411,39

146.947, 34

Totale complessivo

270.012,78

L'Ufficio precisa inoltre che i costi considerati privi d'inerenza sono quelli sostenuti nell'interesse esclusivo delle consociate estere, peraltro direttamente controllate dalla Pneumax Holding Spa e che l'affermazione della contribuente - riportata nella memoria difensiva - che il costo di € 58.396,83 (di cui al rilievo sub 21b) è stato "ripreso a tassazione" nella dichiarazione dei redditi, non ha trovato conferma nella documentazione esaminata.

Avverso tali atti le contribuenti hanno proposto ricorsi rubricati ai numeri 6507/10 e 6503/10 del RGR quelli della consolidata "Pneumax Spa" e consolidante "Pneumax Holding Spa" in materia di Ires; e al numero 6506110 del RGR quello della consolidata "Pneumax Spa" in materia di Irap.

Stante la connessione intercorrente tra i ricorsi, si è proceduto alla riunione dei ricorsi rubricati RGR 6506/10 e 6507/10 al ricorso RGR 6503/10.

Nei proposti ricorsi le contribuenti evidenziano preliminarmente che la Pneumax Holding Spa non svolge alcuna attività produttiva bensì detiene e gestisce esclusivamente la partecipazione nella Pneumax Spa; unico ente produttivo del "gruppo" nell'ambito del quale, di fatto, assume la veste di "capo gruppo". Ciò precisato le ricorrenti formulano le seguenti eccezioni. Preliminarmente eccepiscono la carenza di motivazioni dell'atto impugnato essendosi l'Ufficio limitato al mero rinvio al PVC, senza neppure indicarne il contenuto essenziale; omettendo d'esplicitare le ragioni per le quali i costi recuperati sono stati ritenuti non inerenti, non competenti e non sufficientemente documentati. Inoltre l'Ufficio, mentre afferma d'aver tenuto conto delle memorie difensive prodotte, non motiva le ragioni per le quali non le ha ritenute giustificative dei fatti contestati.

Sul rilievo sub "recupero a tassazione delle spese assunte prive di competenza" le contribuenti formano le seguenti eccezioni:

1/a) quanto alle spese di pubblicità e propaganda di € 10.702,72:

i) la fattura di € 6.000 è stata emessa dal cliente distributore olandese Pneu/Tec in conformità agli accordi assunti con la "consolidata" Pneumax Spa e riguarda il riaddebito di quota parte di costi pubblicitari sostenuti dalla collegata estera. La circostanza che quest'ultima abbia sostenuto i costi nel 2005 non rileva per la collegata italiana ai fini della competenza in quanto l'ente italiano è venuto a conoscenza della loro entità nel 2006, all'atto del ricevimento della fattura;

ii) la fattura di € 4.702,72 è stata emessa dalla Seat Spa sulla scorta di un contratto biennale (relativo al periodo 2005-2006, rinnovato per il 2007 2008) avente per oggetto la distribuzione di volumi pubblicitari. La periodicità della prestazione comporta che il relativo costo è da considerarsi sostenuto alla data di maturazione del corrispettivo annuale;

1/b) quanto alle "spese varie e generali" di € 72.660, trattasi di prestazioni di "carico e trasporto terra" relativi all'edificazione di nuovo fabbricato. Prestazioni eseguite dalla Edil One snc che le ha ultimate nel 2006 e fatturate nel 2007. L'Ufficio assume che l'ultimazione è invece avvenuta nel 2007, evincendola dalla data della fattura. L'Ufficio non ritiene infatti probatoria la data dell'ultima bolla del 22/12/2006 né ritiene provato che tale bolla sia effettivamente l'ultima. E ciò nonostante la produzione, in sede di verifica, di tutte le 644 bolle di trasporto alla discarica emesse dalla trasportatrice Tecnostrade srl a cui la committente i lavori aveva affidato tale incarico (bolle prodotte altresì in giudizio unitamente al contratto di subappalto);

1/c) quanto alle "spese di Audit" di € 35.000 che non si tratta delle spese di consulenza fiscale relative al bilancio del 2006, come assume l'Ufficio. Bensì delle spese di certificazione del bilancio da parte della società di revisione "Reconta Ernst & Yong Spa," determinate forfettariamente ed erogate nei modi pattuiti. Infatti per tali prestazioni è stato pattiziamente previsto che vengano eseguite (in aderenza alle norme tecniche che ne richiedono la pianificazione per avere una ragionevole aspettativa che nel bilancio non siano presenti errori) durante l'esercizio di riferimento (nel caso di specie il 2006); ferma restano l'ultimazione del controllo del bilancio nell'anno successivo. Attività certificativa consistente nella verifica delle procedure e del sistema del controllo interno e degli accadimenti gestionali d'esercizio. Peraltro in assenza di danno per l'Erario poiché l'Ufficio dovrebbe comunque dovuto riconoscerne la deducibilità nel 2007.

In merito al rilievo sub 2) relativo al recupero a tassazione delle spese assunte "non inerenti" per consulenza commerciale (rilievo sub 2/a) e per consulenza amministrativa sostenuta per le consociate "Pneumax GMBH", "Pneumax Automation" e "Pneumax Pneumatic Equipements" (rilievo sub 2/c) viene preliminarmente eccepito che trattasi di spese sostenute dalla Pneumax Spa poiché unica società produttiva ed "effettiva capo gruppo" e quindi interessata ai risvolti economico - produttivi in un'ottica di massimizzazione del proprio risultato commerciale. Operazioni i cui costi, venendo a porsi esclusivamente e direttamente in suo capo, le sono inerenti. Né per tali operazioni - peraltro rientranti nell'insindacabile strategia imprenditoriale di "gruppo" - l'Ufficio ha dimostrato la sussistenza d'un intento elusivo, presupponete il mero conseguimento del risparmio d'imposta. Mentre non vi è danno per l'Erario in quanto la deduzione di tali costi andrebbe consentita alla Holding con vanificazione della ripresa avendo le ricorrenti optato per il "consolidato nazionale".

Nello specifico dei rilievi eccepiscono:

2/a) la spesa di € 2.139,12 non riguarda l'assistenza per l'apertura di nuovi uffici della consociata Pneumax Automation S.r.o. nella Repubblica Ceca, bensì la prestazione commissionata dalla Pneumax Spa ad un tecnico locale, il sig. Michal Cech, ed alla Weinhold Legal v.o.s. di Praga per valutare la fattibilità e l'impatto fiscale ed amministrativo dell'ampliamento d'un insediamento già esistente di proprietà della Pneumax Automation S.r.o., acquisita dalla Pneumax Holding Spa nel marzo 2006. La correlazione del costo ai ricavi che sarebbero conseguiti alla vendita dei prodotti della Pneumax Spa alla Pneumax Automation S.r.o. soddisfa il principio dell'inerenza e rende deducibile il costo assunto dalla consociata italiana;

2/b) i "contributi erogati nell'interesse della consociata Pneumax Pneumatic Equipments" per l'apertura di suoi uffici a Shanghai di € 58.396,83 riguardano 2 fatture del 2006 della Loger Trading che la Pneumax Spa ha volontariamente considerate spese di rappresentanza e conseguentemente recuperate a tassazione inserendole nelle variazioni in aumento del reddito imponibile.

2/c) le spese di consulenza amministrative di € 86.411,39 riguardano:

i) 5 fatture emesse nel 2006 dallo Studio legale Weinhold Legal v.o.s. di Praga (corrispondente della Reconta Emsr & Yong in loco) a fronte di prestazioni in materia societaria, di lavoro, fiscale ed amministrativa commissionate per la necessità di definire i nuovi accordi commerciali finalizzati all'espansione del mercato e fatturato della Pneumax Spa;

ii) 8 fatture, di cui 7 emesse nel 2006 ed una nel febbraio 2007, dallo studio KMP Kroner, Meltzow & Patners che si interessa dell'assistenza della Pneumax Spa in tutti i rapporti intercorrenti con la Pneumax GmbH, tra cui quelli derivanti dall'affittanza alla consociata d'un immobile sito in Germania comportante la dichiarazione annuale ed il computo trimestrale della VAT. Oltre a ciò lo studio provvede alla predisposizione trimestrale di "financial statement" sulla Pneumax GmbH che poi rimette alla Pneumax Spa che, quale la casa madre produttrice, li elabora, oltre che per valutarne i dati di congruità dei margini, degli stocks di magazzino e relativa logistica, più in generale per valutare l'andamento del mercato di riferimento e per poter supportare tecnicamente le società impegnate nella distribuzione e determinare i benefici di diverse strategie commerciali;

iii) 3 fatture, di cui una emessa nel 2006 e due nel 2007, dalla Tricor Consultancy Limited Shanghai Branch, in relazione al primo anno di vita della collegata "Pneumax Pneumatic Equipments Co". Anno in cui la Pneumax Spa ha dovuto avvalersi di corrispondenti locali che, nell'accompagnare i passaggi critici della consociata estera, le hanno consentito di perseguire lo sviluppo dei prodotti, la formazione del personale finalizzata alla coerente raccolta di coerenti dati sulle vendite oltre all'ottenimento d'analisi di mercato comprensibili e leggibili (risultati non facilmente ottenibili in quel mercato).

In considerazione di quanto sopra le ricorrenti chiedono: i) la declaratoria di nullità dell'atto impugnato in relazione alle eccezioni sull'immotivazione; ii) in via subordinata il suo annullamento; iii) in ulteriore subordine, il riconoscimento delle obbiettive condizioni d'incertezza determinando, ove venga riconosciuta una diversa imputazione temporale, il danno per l'Erario unicamente in termini d'interesse; iv) la condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio.

L'Ufficio si è costituito in tutti i giudizi contestando l'affermazione di carenza di motivazione in quanto gli atti sono debitamente motivati anche col rinvio a PVC noto alla verificata per esserle stato regolarmente notificato. Quanto alle spese di pubblicità, trattandosi di servizi, il periodo di sostenimento va identificato nella data in cui sono ultimate. Quanto ai costi di revisione la contribuente non ha prodotto verbali, delibere od altra documentazione da cui evincere l'esecuzione delle prestazioni nel 2006. Quanto alle spese sostenute a favore di collegate estere l'Ufficio evidenzia che la capo gruppo (unica che avrebbe dovuto sopportare il relativo onere) è la Pneumax Holding Spa e che in ogni caso non risulta provata né l'inerenza né la ragionevolezza economica e né l'effettivo beneficio tratto dalla verificata da ogni singola operazione. Infine l'importo che verificata assume di aver recuperato a tassazione, non risulta dai prospetti delle variazioni fiscali. Quindi chiede la reiezione del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

Le ricorrenti, nei ricorsi introduttivi, hanno richiesto la discussione in pubblica udienza.

### **Motivi della decisione**

La Commissione prende preliminarmente in considerazione le eccezioni di carenza di motivazioni dell'atto impugnato essendosi l'Ufficio limitato al mero rinvio al PVC senza indicarne il contenuto essenziale, omettendo d'esplicitare le ragioni che gli hanno fatto ritenere le argomentazioni riportate nelle memorie difensive non giustificative dei fatti contestati nonché inidonea la documentazione ad esse allegata.

Le eccezioni sono infondate e vanno disattese.

Quanto alla prima, il 2° comma dell'art. 42 del DPR 600/73 ed il 5° comma dell'art. 56 del DPR n. 633/1972 (nelle formulazioni successive alle modifiche introdotte dal comma 1, lett. b), dell'art. 2 del D. Lgs. n. 3212001 per adeguarli alle disposizioni dallo "Statuto del contribuente") stabiliscono, a pena di nullità, che «La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato», soggiungendo che : «Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.».

Quindi nell'ipotesi di motivazione mediante rinvio ad altro atto gli obblighi della sua allegazione od, in mancanza, di riproduzione del suo contenuto essenziale (consistente nell'estrinsecazione degli elementi sostanziali strettamente riferibili alle esigenze precipue della motivazione che è chiamato a supportare) sussistono solamente se l'atto richiamato non è conosciuto o non è stato ricevuto dal contribuente.

Nel caso di specie non solamente il PVC è stato ritualmente notificato, unitamente ai relativi allegati, al legale rappresentante della verificata, bensì gli avvisi di accertamento riportano le riprese a tassazione con la l'indicazione, seppur sintetica ma esaustiva, delle motivazioni che le giustificano.

Circostanze che hanno consentito alle contribuenti di conoscere compiutamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall'accertatore a fondamento dell'atto impositivo, consentendo loro, com'è di fatto avvenuto, di tutelarsi in modo adeguato e compiuto.

Quanto alla seconda, l'art. 12, comma 7, della L. 21212000 dispone testualmente «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.».

Il dettato normativo per la violazione dei summenzionati obblighi non dispone alcun effetto invalidante. Va in merito rilevato che la stessa Corte Costituzionale (sentenza n. 5812009) ha avuto modo di precisare che quando una norma non commina la nullità questa non «... può dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost. o da quelli del diritto tributario o dell'azione amministrativa.».

Conclusione non deve però indurre a ritenere che si tratti di una disposizione che l'Ufficio può disattendere a suo piacimento, senza alcuna conseguenza.

L'espressione "... osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori." se fa rientrare l'attività dell'Ufficio nelle attività istruttorie il cui risultato (la valutazione) è

caratterizzata da discrezionalità, non esclude che il mancato svolgimento di tale attività possa determinare l'annullabilità dell'atto emesso (salvo sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe, in ogni caso, potuto essere diverso).

Va però precisato che le osservazioni e le richieste che l'Ufficio è chiamato a valutare devono essere tali da integrare le risultanze dell'attività istruttoria precedentemente svolta. Ciò significa che devono essere dotate di requisiti di novità fattuale tali da giustificare la modifica delle conclusioni cui il verificatore è giunto. Diversamente si richiederebbe all'Ufficio di reiterare - del tutto inutilmente ed a danno dell'Erario - l'identica attività già precedentemente svolta. E la prova - qui non data - di aver fornito all'Ufficio integrazioni motivazionali e documentali dotate delle caratteristiche sopra richiamate, spetta al contribuente che non può limitarsi ad eccepire la mancata valutazione da parte dell'Ufficio sol perché nessuna motivazione risulta, in proposito, riportata nell'atto. Per la semplice ragione che potrebbe non esservi, in proposito, nulla di diverso da riportare (sicché l'atto non sarebbe stato diverso da quello emesso; circostanza che ne esclude l'annullabilità). Venendo al merito dei recuperi la Commissione rileva quanto segue. Rilievo 1 sub. 1/a

L'ufficio motiva il recupero a tassazione del riaddebito di quota parte (€ 6.000) dei costi pubblicitari sostenuti nel 2005 della collegata estera Pneu/Tec portati dalla fattura n. 502/500060001 del 31/01/2006 per mancanza di competenza poiché la contribuente l'ha contabilizzata nel 2006 (come precisa l'Ufficio nella memoria di costituzione in giudizio, e non nel 2005 com'è riportato a pag. 3 dell'avviso di accertamento, per evidente errore materiale) deducendone il costo in tale anno (2006). L'ufficio fa presente che il 2° comma, lett. b), del TUIR dispone che le spese di sostenimento dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate. Nel caso di specie il 2005.

Se tale normativa è certamente applicabile ai rapporti direttamente intercorrenti tra il prestatore dei servizi ed il committente poiché quest'ultimo ha diretta cognizione della data in cui le prestazioni sono ultimate e del loro costo, qualora le prestazioni sono commesse da terzi nell'interesse (ancor più se parziale) del contribuente occorre considerare che questi non solamente potrebbe non essere a conoscenza della data di ultimazione; bensì potrebbe acquisire la certezza dell'entità del costo che gli pertocca solamente a prestazioni già ultimate col ricevimento del budget consuntivo di spesa (costituente "fatto del terzo") necessario per il riscontro dell'esattezza del "computo" di imputazione e di fatturazione. Dall'esame della documentazione prodotta dalla ricorrente risulta che il budget consuntivo allegato alla fattura delle Pneu/Tec (documento in merito al quale l'Ufficio non formula alcuna osservazione) porta la stessa data della fattura. Circostanza che rende applicabile il principio normativo dell'imputazione del costo nell'esercizio in cui la contribuente ha avuto la contezza della sua effettiva entità (e non di quella empiricamente ipotizzabile sulla scorta di conteggi presuntivi dello stesso contribuente, trattandosi di servizi non standardizzati), cioè l'anno 2006. Così come la contribuente ha fatto.

In merito al recupero a tassazione del costo di € 4.702,72 portato dalla fattura emessa della Seat Spa per il servizio di distribuzione di volumi pubblicitari a seguito sua stipula di un contratto biennale, (che la ricorrente precisa essere relativo al periodo 2005-2006, rinnovato per il 2007-2008) per carenza di competenza poiché la fattura fa riferimento ad attività pubblicitarie previste per il 2007 va considerato quanto segue.

Il disposto del 2° comma, lett. b), dell'art. 109 del TUIR. dispone che per i servizi dipendenti da contratti da cui derivano corrispettivi periodici, la spesa dei servizio si considera sostenuta alla data della loro maturazione.

Lo fattura SEAT prodotta in giudizio recita "Presenza pubblicitaria su annuario meccanica e metallurgia edizione 2007/2007.". Nel "Modulo di commissione" (anch'esso prodotto ai giudizio) ove viene chiesta l'esecuzione della "commissione pubblicitarie" la sottoscrittrice si impegna a corrispondere a SEAT il corrispettivo per ogni edizione degli elenchi. È evidente che l'edizione degli elenchi relativa ad un anno venga approntate nell'anno precedente (nel caso di specie nel 2006). Sicché il servizio (consistente a che sia edito l'elenco, relativo all'anno successivo essendo questa la prestazione cui è obbligato l'editore) è reso ogni singolo anno in relazione all'adempimento dell'assunto obbligo di edizione periodica. Ne consegue che, trattandosi di corrispettivi periodici per i quali la spesa matura ogni anno (di edizione) il costo per l'"edizione 2007" andava dedotto nel 2006..

Rilievo 1 sub. 1/b

L'ufficio recupera a tassazione il costo di € 72.660 delle prestazioni di "carico e trasporto terra" per l'edificazione di nuovo fabbricato, rese dalla Edil One snc, avendolo dedotto la ricorrente nel 2006, mentre risulta fatturato nel 2007.. L'Ufficio assume che l'ultimazione del servizio sia invece avvenuta proprio nel 2007, evincendolo dalla data della fattura. L'ufficio non ritiene probatoria né la data dell'ultima bolla dei 22/12/2006, né tantomeno provato che tale bolla sia stata effettivamente l'ultima. Ciò sebbene la ricorrente, abbia prodotto in sede di verifica, di tutte le 644 bolle di trasporto alla discarica emesse dalla trasportatrice Tecnostrade srl. Società cui la committente dei lavori aveva conferito tale incarico (bolle prodotte anche nel presente giudizio unitamente al contratto di subappalto). Va rilevato che la data di emissione della fattura non ha alcuna rilevanza probatoria. Trattandosi della prestazione di servizi l'emissione della fattura prescinde della loro ultimazione, essendo correlata dalla legge alla data d'effettuazione del pagamento. Appare quindi evidente che il documento da considerare per l'accertamento della data di ultimazione del servizio de quo vada effettuato in base alle bolle di consegna. Peraltro, nel caso di specie, la contribuente ha prodotto, prima all'ufficio in sede di verifica e poi in giudizio, tutte le 644 bolle di trasporto alla discarica unitamente al contratto di subappalto. Bolle peraltro emesse da trasportatrice terza, la Tecnostrade srl, cui la committente aveva affidato l'incarico.

Non avendo l'ufficio, cui spetta, fornito alcuna convincente prova a sostegno dei propri assunti, né essendo pretendibile che la contribuente fornisca, oltre alle esaustive prove fornite, anche la prova negativa della "non emissione di successive bolle" peraltro da parte di un soggetto terzo, il ricorso sul punto va accolto.

Rilievo 1 sub. 1/c.

L'ufficio recupera a tassazione le "spese di Audit" di € 35.000 ritenendole spese di consulenza fiscale relative al bilancio del 2006 la cui approvazione è avvenuta nel 2007. Mentre la ricorrente afferma trattarsi delle spese per la certificazione del bilancio della società di revisione "Reconta Ernst & Yong Spa". Servizio da effettuarsi, per espressa pattuizione contrattuale, nell'esercizio di riferimento (quindi il 2006). Ferma restando l'ultimazione del controllo del bilancio nell'anno successivo. Attività certificativa consistente nella verifica delle procedure e del sistema del controllo interno e degli accadimenti gestionali d'esercizio.

È pur vero che la copia della "Proposta per i servizi di controllo contabile alla Società Pneumax spa per il triennio 2004, 2005 e 2006" formulate dalla Ernest & Young prodotta dalla contribuente, prevede (a pagina 3) lo svolgimento d'attività di controllo delle procedure e del sistema di controllo interno e dei fatti gestionali di esercizio oltre alla

verifica dei saldi di bilancio (attività svolgibili nel corso dell'esercizio). Sennonché la proposta non risulta né sottoscritta del proponente né accettata dalla ricorrente. Inoltre le fatture della Ernest & Young del 1/12/2006 di € 35.000 e del 26/6/2007 di € 2.835, prodotte in giudizio, si riferiscono genericamente ad "onorari per i serviti di revisione del bilancio" (la prima relativa ad "acconto"; la seconda a "saldo") senza richiamare alcun accordo.

La totale assenza documentazione (le cui esibizioni all'ufficio un sede di verifica e l'eventuale produzione in giudizio spetta alle contribuenti) non consente l'accoglimento della richiesta corre formulata delle ricorrenti. Ritenuto però che parte dell'attività di revisione viene certamente svolta durante l'esercizio (il 2006) si ritiene di aderire della condivisa suddivisione esposta a pag. 4 della (se pure informale) proposta Ernest & Young prodotta in giudizio: dei 41.000 euro pattuiti, 6.000 euro (che considerati i mille euro di sconto sull'importo pattuito divengono 5.854 euro) riguardano le verifiche periodiche ex art. 2409- ter, comma. 1, lett. a), del cod. civ.

Si ritiene quindi accoglie il ricorso sul punto entro il suddetto limite di € 5.854.

## Rilievo 2

L'Ufficio recupera a tassazione sia il costo indicato nel rilievo sub. 2/a. di € 2.130,12 per l'apertura di uffici della consociata Pneumax Automation S.r.o. nella repubblica Ceca, sia quello indicato nel rilievo sub. 2/c di € 86.411,39 riferito a consulenze amministrative sostenute per le consociate Pneumax GMBH, Pneumax Automation S.r.o e per Pneumax Automation Equipments, poiché li ritiene sostenuti della Pneumax spa nell'esclusivo interesse delle consociate estere e quindi indeducibili per difetto d'inerenza. Mentre le ricorrenti eccepiscono che si tratta di spese rientranti nell'insindacabile strategia imprenditoriale di "gruppo". Spese sostenute per valutare la fattibilità e l'impatto fiscale e amministrativo dell'impianto d'un insediamento già esistente nelle repubblica Ceca, (rilievo sub 2/a); per la consulenza relativa a nuovi accordi commerciali finalizzati all'espansione nel mercato Ceca (rilievo sub 2/c, lett. i); per l'assistenza al rapporto di affittanza d'un immobile sito in Germania a consociata e di valutazione dell'andamento del mercato tedesco di riferimento (rilievo sub 2/c, lett. ii); per la consulenza necessaria per accompagnare nel primo anno di vita una consociata di Shanghai e per ottenere coerenti dati di analisi di mercato (rilievo sub 2/c, lett. iii). Spese sostenute direttamente dalla Pneumax Spa per la semplice ragione che, nel gruppo, è l'unica società produttiva e, pertanto, quella direttamente interessata ai risvolti economico produttivi del gruppo stesso in un'ottica di massimizzazione del proprio risultato commerciale.

L'Ufficio non contesta che la Pneumax Spa sia l'unico ente produttivo del "gruppo" o che le spese non siano quelle sopra rappresentate; bensì che l'unico ente che avrebbe dovuto sopportarle era la Pneumax Holding spa e che, in ogni caso, non risulta provata né l'inerenza né la ragionevolezza economica e né l'effettivo beneficio tratto dalla verificata da ogni singola operazione. In considerazione di ciò si ritiene di analizzare preliminarmente il requisito dell'inerenza di detti costi trattandosi dell'aspetto preminente (ed eventualmente assorbente) rispetto agli altri aspetti contestati.

L'inerenza di un costo, o di una spesa per l'impresa che li sostiene va determinato in relazione alla loro potenziale idoneità ad incidere positivamente sul suo risultato economico - reddituale; senza che sia imprescindibile che il risultato, ipotizzato e sperato, si verifichi in concreto (se così fosse verrebbe meno lo stesso "rischio d'impresa"). I corollari che conseguono a tale principio sono che l'inerenza si rapporta all'attività dell'impresa e non alle singole componenti positive di reddito, e che la stessa deve



essere dimostrata dall'imprenditore che l'assume. Alla luce di quanto sopra, devono ritenersi inerenti le spese che l'unica società produttiva del "gruppo" ha sostenuto per accertare l'andamento, le risposte, e le mutazioni dei mercati in cui già operavano enti anch'essi facenti parte del "gruppo" svolgenti l'attività della commercializzazione dei suoi prodotti. Nonché per accertare le potenzialità e la convenienza dei mercati oltre ad acquisire le conoscenze necessarie per penetrare in nuovi in cui istituire enti di distribuzione e vendite. Si tratta di conoscenze utili e necessarie alla committente di tali servizi per pianificare le diverse strategie commerciali oltre a provvedere alla programmazione dei cicli produttivi.

Considerazioni che attestano la ragionevolezza economica di tali operazioni ed il potenziale beneficio della Pneumax spa alla loro effettuazione essendo l'unica realtà produttiva del gruppo.

Peraltro non appare condividibile l'affermazione dell'Ufficio che le spese di cui trattasi dovevano essere sostenute dalla holding, la Pneumax Holding Spa (a prescindere che tale pretesa non tiene conto dell'insindacabile sfera dell'autonomia imprenditoriale - in cui vanno ricomprese anche le strategie di "gruppo"- quando è tesa al miglioramento del risultato economico complessivo) qualora si consideri che avendo le società optato per il consolidato nazionale di gruppo, la tassazione sarebbe comunque stata la stessa.

In merito al recupero a tassazione dei "contributi erogati nell'interesse della consociata Pneumax Pneumatic Equipments" per l'apertura di suoi uffici a Shanghai di €. 58.396,83 (rilievo sub 21 b) la contribuente fa presunte che riguardano 2 fatture del 2006 della Loger Trading; fatture che la Pneumax Spa ha imputato a spese di rappresentanza e recuperate a tassazione inserendole nelle dichiarazioni dei redditi tra le variazioni in aumento del reddito imponibile. A riprova di ciò la Pneumax Spa ha prodotto in giudizio un prospetto (all. 2/3) in cui sono riportate le poste titolate "mastro spese varie e generali" di €. 58.396,83 e "mastro spese promozionali India" di €. 33.207,93 il cui totale di €. 91.604,76 è stato riportato nel rigo 27 del quadro RF del modello Unico (quadro anch'esso prodotto in copia. Rigo in cui si riporta l'importo complessivo delle le spese non deducibili poiché relative a più esercizi o di competenza di altri esercizi.

La prova dell'inserimento dell'importo di €. 58.396,83 tra le variazioni in aumento del reddito imponibile (seppur utilizzando un rigo opinabile in presenza del rigo RF 35 titolato "altre variazioni in aumento") comporta l'annullamento del recupero a tassazione operato dall'Ufficio.

La complessità delle argomentazioni trattate giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

### **PQM**

la Commissione accoglie in parte i ricorsi riuniti annullando i recuperi a tassazione dei costi non competenti per spese di pubblicità e propaganda di €. 10.707,72, per spese generali di €. 72.660, per spese di Audit limitatamente ad €. 5.854; dei costi non inerenti per consulenza tecniche commerciali di €. 2.139,12, per spese varie e generali di €. 58.396,83, per consulenze amministrative di €. 86.411,39. Conferma nel resto; interessi e sanzioni, nel minimo edittale, di conseguenza. Spese compensate.