

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 90/08/2011

- Svolgimento del processo e motivi della decisione -

Con atti ritualmente depositati in data 9.12.2008 il legale rappresentante della Za. s.p.a., ricorreva contro gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ufficio di Suzzara, con i quali per l'anno 2003 veniva accertato un maggior reddito di impresa di € 490.000,00 e recuperata IVA su ricavi non fatturati e contabilizzati per € 59.999,12 oltre le conseguenti sanzioni e per l'anno 2004 veniva accertato un maggior reddito d'impresa di € 738.688,00 e recuperata IVA per E 85.554,80 oltre le sanzioni. Gli avvisi di accertamento si basavano sul processo verbale di constatazione steso dal Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Mantova in seguito a verifica effettuata presso la società ricorrente.

L'ufficio per l'anno 2003 faceva propri due rilievi mossi dai verificatori, e specificamente:

1. costi per € 190.004,010 relativi a fatture emesse dalla "Best Service" s.r.l. rappresentata dal sig. Ra. Za., che era anche Presidente del Consiglio di Amministrazione della Za. spa, per prestazioni di consulenza e progettazione ritenute inesistenti;
2. ricavi non dichiarati per € 299.995,59 - ed IVA corrispondente - in relazione alle rimanenze di magazzino positive e negative non giustificate.

Sul primo punto nell'avviso di accertamento si contestava che la "Best Service" aveva sede presso l'abitazione del rappresentante legale, che era priva di una struttura aziendale, che la Za. spa disponeva viceversa al suo interno di un ufficio progettazione e sviluppo e che nessun documento era stato rinvenuto che attestasse l'effettività delle prestazioni esposte in fattura e l'effettività delle spese rimborsate.

Sul secondo punto rilevava che il controllo fiscale del magazzino aveva evidenziato rettifiche inventariali in positivo ed in negativo che, in mancanza di documentazione che le giustificassero, si presumevano conseguenti a cessioni e ad acquisti di merci senza fattura.

Per l'anno 2004 si contestavano 4 rilievi;

1. costi inesistenti per le fatture emesso dalla Best Service s.r.l. per le stesse motivazioni sopra indicate;
2. ricavi non dichiarati per € 427.774,04 - ed IVA corrispondente - per le rimanenze di magazzino non giustificata;
3. costi non documentati e non deducibili per € 2.314,39;
4. irregolare tenuta della contabilità.

Eccepeva il ricorrente sul primo punto che le analoghe contestazioni mosse per i rapporti con la società Fin Place erano state abbandonate dall'ufficio dopo la pronuncia assolutoria del sig. Wa. Ma.; che, il rapporto con la Best Service era effettivo, come implicitamente ammesso dagli stessi verbalizzanti i quali avevano riconosciuto l'effettività di un rapporto commerciale di sponsorizzazioni fatturato da Best Service a Za.; che la tesi sostenuta dall'ufficio si basava sulle dichiarazioni di un dipendente che aveva riferito di non essere stato mai affiancato da personale della Best, ma non aveva escluso di essere stato affiancato e diretto dal legale rappresentante della Best che i verificatori avevano esaminato personale d'ordine, estraneo alla sfera decisionale e quindi non a conoscenza delle scelte aziendali. Sul secondo punto che i verificatori avevano esaminato la tenuta della contabilità di magazzino solo sulla carta serva prendere visione dei procedimenti di lavoro (che comportano l'assemblaggio di numerosi elementi dai più minuscoli come le viti

a quelli consistenti come i refrigeratori) e senza rendersi conto pertanto delle circostanze diverse che possono determinare una differenza di magazzino al momento dell'inventario. Con una memoria fornita ai verbalizzanti, ma ritenuta non sufficiente dall'ufficio, il direttore dei sistemi informatici aveva illustrato le verifiche periodiche che venivano effettuate sulla giacenza e aveva indicato le più ricorrenti cause di tali differenze, da imputarsi: allo scarico del materiale di lavorazione effettuato sulla base della necessità teorica per il prodotto finito, e non in base alla rilevazione di quello effettivamente utilizzato; ad errori di registrazione; a materiale difettoso di piccola dimensione che veniva sostituito senza comunicazione; a piccoli furti. Le rettifiche negative di magazzino non potevano logicamente celare ricavi non contabilizzati atteso il valore individuale infimo della gran parte degli articoli (viti, rondelle, bulloni), molti dei quali non apparivano nel listino vendite; le rettifiche positive, d'altro canto, non potevano celare un acquisto senza fattura, perché tale pratica elusiva avrebbe dovuto coinvolgere diverse decine di fornitori, alcuni dei quali di rilevanza nazionale. Peraltro le rettifiche positive riguardavano anche prodotti semilavorati e prodotti finiti, i quali per definizione non sono acquistabili sul mercato.

Su tale punto rilevava il ricorrente che la stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n.31/E in data 2.10.2006 (che faceva seguito alla risoluzione n. 7 del 11.1.2006 della VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati) riprovava la rigida applicazione delle presunzioni previste dall'art. 4 coram 2 del D.P.R. n. 441/1997 e impegnava i verificatori ad una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda, ciò che non era stato fatto nel caso di specie. In detta circolare si affermava la scarsa plausibilità della vendita in nero di merci costituenti materie prime utilizzate nel processo produttivo di scarso valore unitario e di elevata consistenza numerica. Eccepsiva, infine, che in nessun conto era stata tenuta la perizia svolta dal commercialista incaricato dal Tribunale di Mantova per redigere una relazione di stima per la determinazione del valore di ramo d'azienda della Za. alla data del 30.6.2003, perizia che conteneva una valutazione del valore del magazzino corretta. Sul punto 3 relativo all'anno 2004 il ricorrente rilevava che l'addebito mosso dai verificatori consisteva nell'aver indicato nell'anno 2004 annotazioni riferibili all'anno 2003, circostanza vera, ma priva di qualsiasi rilevanza; sul punto 4, rilevata la modesta entità della ripresa, se ne accettava l'addebito.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate osservando sul punto l'indeducibilità dei costi relativi alle fatture Best Service, che nessuna prova era stata fornita dalla parte sulla inerenza di questi costi: le prove raccolte dai verificatori avevano anzi reso evidente il contrario essendo emerso che la Best Service era in sostanza una scatola vuota il cui unico scopo era quello di generare costi fittizi a favore della Za.. Ciò si deduceva dal fatto che la Best Service aveva annotato in contabilità quasi esclusivamente spese attinenti alla vita privata del sig. Ra. Za., come spese per alberghi e ristoranti in località turistiche, nei giorni di fine settimana, spese di arredo e manutenzione della sua abitazione, per acquisto di quotidiani e prodotti alimentari, per articoli da regalo, per abbigliamento, per la pratica agonistica del figlio Gi.. Si rilevava inoltre che all'interno della Za. spa esistevano strutture in grado di svolgere le attività che secondo l'oggetto sociale avrebbe svolto la Best; che le dichiarazioni rese dai sigg.ri Ca., Gi. e Bu. escludevano che essi fossero stati affiancati da personale della Best, che la sig.ra Pi., a libro paga della Best, svolgeva in realtà l'attività di domestica nell'abitazione della famiglia Za.. Sul secondo punto l'ufficio rilevava che a fronte delle divergenze di magazzino riscontrate nessuna documentazione era stata prodotta dalla parte a giustificazione di tali divergenze, che si assumevano dipendenti da furti, da errori e da cali tecnici.

La Commissione Tributaria Provinciale di Mantova con la sentenza in data 2 5.6.2009 ha respinto i ricorsi riuniti.

Ha proposto appello il ricorrente che in ordine alle differenze di magazzino contesta l'affermazione dei primi giudici sulla mancata prova documentale delle cause delle differenze riscontrate, prova che non comprende come possa essere fornita. Contesta che nella sentenza impugnata si è fatta adesione piena alle argomentazioni rese dagli operanti senza dar conto degli argomenti svolti a difesa; ha quindi riproposto, diffusamente le eccezioni sollevate nel ricorso introduttivo in ordine alle cause delle differenze di magazzino rilevate e alle indicazioni fornite con la circolare n.31/E citata. In ordine alle fatturazioni per operazioni ritenute inesistenti ha riproposto integralmente le eccezioni mosse nel ricorso introduttivo, criticando la rilevanza data alle dichiarazioni rese da personale d'ordine interrogato a. suo parere con modalità suggestive e senza verbalizzazione della domanda.

Con atto depositato in data 19.10.2009 si è costituito in giudizio l'ufficio contestando le argomentazioni svolte dall'appellante e ribadendo le deduzioni rese con la costituzione in giudizio in primo grado.

In particolare sui motivi di impugnazione ha affermato che la giurisprudenza della Suprema Corte esclude che il giudice, individuate le ragioni del proprio convincimento, sia tenuto a confutare ogni contrario rilievo e tutte le deduzioni avverse; sulla indeducibilità dei costi sostenuti a fronte dei servizi apparentemente resi dalla società Best Service ha rilevato che i primi giudici hanno chiarito che, essendo la Za. spa in possesso di un'organizzazione produttiva che le consentiva l'esecuzione in proprio delle attività apparentemente fatturate dalla Best Service, nessuna dimostrazione era stata fornita che giustificasse il vantaggio economico dell'affidamento a terzi di quelle attività, a fronte peraltro della accertata mancanza di una concreta struttura organizzativa della Best Service. I primi giudici hanno chiarito sul punto che le contestazioni mosse dal ricorrente sulle qualità e qualifiche delle persone esaminate erano infondate, trattandosi di dirigente responsabile dello stabilimento e di responsabile dell'ufficio ricerche.

Con memoria prodotta in data 4.5.2011 la ricorrente ribadisce le osservazioni svolte in ordine agli indirizzi forniti con la circolare n.31/E, che non sono stati osservati nel caso di specie, non essendo stata svolta alcuna attività di vaglio e di verifica concreta a giustificazione delle divergenze di magazzino riscontrate, pur essendo stata prodotta la perizia tecnico contabile redatta per la vendita di un ramo d'azienda. Sulla indeducibilità di costi ha ribadito che essendo stato confermato il rapporto commerciale tra Best Service e Za. in relazione a rilevanti sponsorizzazioni coerentemente non si può affermare che la prima società non era operativa e generava solo costi insistenti o non inerenti.

L'appello merita parziale accoglimento.

In ordine alle riscontrate differenze di magazzino si deve rilevare che, pur a fronte della mancata produzione di qualsiasi documento a giustificazione concreta delle discrepanze, la quantità, la qualità e la tipologia dei beni (piccola minuteria metallica di scarso valore individuale ovvero prodotti semilavorati - su tali caratteristiche non vi è contestazione tra le parti -) contrastano logicamente con la presunzione di cessione o vendita di tali beni senza fattura sia per il quasi irrilevante vantaggio economico delle presunte singole cessioni sia per l'invendibilità del prodotto semifinito in quanto tale. La sostanziale generale correttezza, non contestata, dei procedimenti di controllo adottati e delle scritture contabili rendono altresì plausibili le giustificazioni addotte; che peraltro si riscontrano come dato acquisito d'esperienza in realtà imprenditoriali complesse, come quella in esame. Si verifica nel caso di specie proprio quella complessa situazione imprenditoriale di fatto, che rende difficile - se non impossibile - e comunque altamente oneroso un controllo sistematico individuale e quotidiano del magazzino, situazione della quale ha preso atto l'autorità Amministrativa, che con la circolare n.31/E citata ha invitato a verificare in

concreto se il ciclo di produzione non rendesse plausibili le giustificazioni addotte per il superamento della presunzione semplice prevista dall'art. 4 del D.P.R. n. 441/1997.

Diversamente non può trovare accoglimento l'appello in ordine ai recuperi relativi alle fatture emesse dalla Best Service. In tal caso gli operatori hanno compiuto una attenta attività istruttoria, al termine della quale è risultato chiaramente che le fatturazioni indicare non solo non trovavano alcun riscontro concreto, ma altresì non trovavano alcuna giustificazione economica ed anzi erano contraddette dalle dichiarazioni acquisite da personale dell'impresa e dalla inconsistente struttura della Best Service. Ed infatti da un lato per le prestazioni fatturate non vi era una logica convenienza economica nell'affidamento a terzi, essendo dotata l'impresa di idonea struttura all'uopo; dall'altro lo svolgimento concreto di tali attività era contraddetto dall'esame del personale, che, come rilevato dai primi giudici, non era affatto personale d'ordine di basso livello (sulla veridicità delle dichiarazioni rese non vi è alcun motivo di dubitare e le adombrate irregolarità nell'acquisizione delle dichiarazioni non meritano alcun commento); dall'altro ancora le prestazioni fornite erano contraddette dall'inconsistente struttura della Best Service. Né, come ritiene l'appellante, tale conclusione trova insuperabile contraddizione nell'aver riconosciuto l'attività di acquisizione di sponsorizzazioni da parte del sig. Ra. Za.: la circostanza che questi, avvalendosi evidentemente delle personali acquisite conoscenze e non avendo quindi bisogno a tal fine di alcuna struttura organizzativa imprenditoriale, sia riuscito a far ottenere all'impresa sponsorizzazioni da terzi non fornisce prova della verità delle altre prestazioni apparentemente fornite.

La parziale reciproca soccombenza giustifica la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

La Commissione, in parziale riforma della sentenza di primo grado, accoglie l'appello relativamente ai ricavi non contabilizzati per differenze di magazzino non giustificate. Conferma nel resto. Spese compensate