

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 16/07/2012

Svolgimento del processo

La Tamoil Italia ha impugnato avanti la Commissione Provinciale di Milano avviso di accertamento notificato il 15.12.2008 col quale l'Agenzia delle Entrate determinava una maggiore IVA di euro 1.692.145,00 oltre interessi, maggiore IRES, IRAP e sanzioni. L'accertamento era originato da due verifiche della Guardia di Finanza che avevano portato, quella di cui al processo verbale 6 giugno 2008, al non riconoscimento della detraibilità dell'IVA dalle erogazioni effettuate a favore dei gestori delle Stazioni di servizio pari al valore del bene dato in premio all'automobilista nell'ambito della iniziative promozionali denominate " automobilisti" e "Tutti per uno più si è più si vince"; quella di cui al processo verbale 12.4.2005 alla richiesta di una maggior IVA sulla base di ritenute presunzioni di acquisto e vendita non contabilizzate.

La società ricorrente ha dedotto:

- a) La erroneità della qualificazione delle somme versate ai gestori aderenti all'iniziativa che avevano erogato premi agli automobilisti quali cessioni di denaro rientranti nel disposto di cui all'art. 2 del DPR 633/72 e ciò in quanto le stesse erano collegate all'adempimento di numerosi e specifici obblighi, connessi all'adesione alla iniziativa volta ad incrementare la attività commerciale , dei quali costituivano il corrispettivo.
- b) La illegittimità della attribuzione di maggiore IVA per presunto acquisto di gasolio sulla base delle eccedenze di inventario ex art 3 del DPR 441/97 e ciò in quanto il disposto normativo citato non autorizza l'Ufficio a chiedere il pagamento della maggiore imposta al presunto cessionario;
- c) La illegittimità della attribuzione di maggior IVA , Ires ed Irap in relazione a presunta cessione ex art. 1 del DPR citato delle differenze inventariali di olio lubrificante avendo la società fornito prova contraria essendo stato utilizzato l'olio lubrificante ai fini di manutenzione delle apparecchiature in deposito;
- d) La illegittimità della presunzione di cessione per l'accertamento di presunti maggiori ricavi di vendita ai fini delle imposte dirette avendo le presunzioni nel campo delle imposte dirette valenza di mere presunzioni semplici non quindi dotate dei requisiti della gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 39 comma I lett. d) del DPR 600/73;
- e) La illegittimità della irrogazione delle sanzioni per ragioni analiticamente indicate.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate chiedendo la conferma dell'accertamento in quanto:

- a) La contribuente nel momento in cui gli automobilisti compilano la scheda e ritirano, previo versamento di un corrispettivo, il premio dal distributore, versa al distributore stesso un contributo pari al valore del bene precedentemente da lui acquistato dalla Tamoil stessa ed emette un documento fiscale comprensivo di iva e si porta in detrazione di imposta . In realtà i contributi versati ai distributori sono cessioni di denaro ed in quanto tali operazioni non imponibili ai fini IVA ex art. 2 DPR 633/72 e, conseguentemente, non è possibile esercitare il diritto di detrazione sull'iva assolta. La dazione, infatti, non è legata sinallagmaticamente ad uno o più obbligazioni di fare, prestare o dare compiute dal singolo distributore.
- b) L'accertamento di differenze in negativo di 53 litri di olio ed in positivo di litri 202.848,88 discendeva dalla verifica delle rimanenze iniziali al 1.1.2005 sommate al carico olio del 2.2.2005 e sottratto lo scarico e la normativa vigente prevede che lo scarico negativo venga qualificato come presunzione di vendita assoggettabile ad imposte dirette e le

differenze positive presunzioni di acquisto rilevanti ai fini iva. Il dedotto utilizzo della merce ai fini di produzione non era dimostrato.

c) La correttezza della applicazione delle sanzioni

Con memoria la contribuente ha ulteriormente illustrato le proprie tesi rappresentando che relativamente ad analogo accertamento riguardante l'anno 2004 la Commissione Provinciale aveva accolto il ricorso.

Con sentenza 274 del 12.10.2009 la Commissione Provinciale ha così pronunciato "respinge il ricorso per quanto riguarda le differenze inventariale di gasolio con le conseguenti sanzioni. Accoglie nel resto. Spese compensate". I Primi Giudici hanno ritenuto provato in giudizio la sussistenza del rapporto sinallagmatico tra le somme erogate da Tamoil ai distributori aderenti alla campagna promozionale e gli obblighi assunti dai gestori, qualificando l'operazione come contro prestazione ex art. 3 DPR 633/72. Riguardo alla presunzione di vendita di olio non registrata hanno ritenuto che la modesta quantità del bene deponesse a favore dell'azienda. Quanto alla presunzione di acquisto hanno condiviso le ragioni dell'Ufficio.

Ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate denunciando carenza di motivazione sui punti relativi all'annullamento della accertamento ed ha ribadito le ragioni già esposte in primo grado.

La società contribuente ha controdedotto eccependo la inammissibilità dell'appello per carenza di motivazione, ribadendo la fondatezza delle tesi sostenute in primo grado ed ha proposto appello incidentale sul punto relativo alla ritenuta legittimità di presunzione di acquisto di gasolio essendo il ragionamento del giudice di primo grado giuridicamente non corretto.

La Commissione osserva preliminarmente che le censure di inammissibilità dell'appello principale formulate da Tamoil sono infondate in quanto l'ufficio ha chiaramente espresso le ragioni delle divergenze rispetto alla decisione assunta dai giudici di primo grado sul merito e ravvisando difetto di motivazione per non aver la stessa sviluppato ed affrontato tutti i temi proposti.

Passando al merito si considerando i punti oggetto dell'appello principale e dell'appello incidentale osservando quanto segue:

I - Una corretta disamina del punto relativo alla deducibilità o meno dell'IVA relativa all'importo versato ai gestori per ogni premio consegnato comporta necessariamente (in ciò dissentendo dalla impostazione argomentativa delle parti e dello stesso giudice di primo grado ma considerando l'intera materia devoluta nel giudizio) l'inquadramento di tale negozio nel più ampio contesto dei rapporti tra Tamoil e gestori di pompe di carburante aderenti alle iniziative promozionali di cui si è detto. La Tamoil per l'anno 2005 (così come per l'anno 2004) ha indetto una "Campagna Promozionale Automobilisti" che prevedeva la stipula di accordi con i vari gestori che intendevano aderire all'iniziativa regolata da un "Regolamento integrale manifestazione a premio Tamoil: tutti per uno più si è più si vince". Dopo aver acquistato il bene costituente il "premio" per l'automobilista che avrebbe riempito la scheda, Tamoil lo cedeva al gestore scaricando la relativa IVA. Il gestore dal canto suo considerava l'IVA indetraibile ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72 trattandosi di beni utilizzati per l'effettuazione di operazioni a premio. Quando avveniva la consegna del premio al cliente che aveva completato la raccolta di "bollini", questi doveva pagare un contributo pari ad una quota del valore del premio ed in relazione a tale operazione il gestore provvedeva alla rettifica in diminuzione dell'IVA ai sensi dell'art. 19 bis 2 del DPR citato. A seguito della consegna del premio, Tamoil provvedeva a versare al gestore che lo aveva consegnato al cliente un importo corrispondente alla quota del valore

originario del bene non coperta dal versamento effettuato dal cliente stesso: per fare ciò emette una fattura imponibile IVA "in nome e per conto" di ogni singolo gestore che aveva erogato premi e l'IVA esposta in questa fattura veniva detratta dalla società.

Il contrasto tra le parti riguarda la qualificazione di quest'ultima erogazione in quanto, secondo l'Ufficio accertatore, si tratterebbe di una mera erogazione di denaro volta a "premiare indirettamente i distributori per lo svolgimento del proprio lavoro" e come tale non soggetta al regime dell'IVA. Ad avviso della Tamoil tale erogazione andrebbe a compensare, al contrario, la prestazione di un servizio da parte dei gestori, servizio strettamente connesso allo svolgimento della campagna promozionale, ciò tanto più se si considerava che gli accordi prevedevano una clausola risolutiva espressa ex art. 1456 del Codice Civile. In particolare, sempre secondo la società, il servizio svolto comportava: la predisposizione di un apposito spazio - espositore per i premi presso la stazione di servizio, l'approvvigionamento di premi sufficienti a fronteggiare le richieste dei clienti, la pubblicizzazione della iniziativa con l'offerta dei bollini ai clienti, la acquisizione di una dotazione di bollini sufficienti a garantire una costante distribuzione degli stessi.

Le parti hanno concentrato l'ampio dibattito svolto sulla analisi di questo segmento dell'intera operazione. In particolare Tamoil considera concluso il regime fiscale della operazione promozionale con il mancato assoggettamento ad IVA da parte del gestore dell'"acquisto" del bene da parte di Tamoil (in perfetta armonia con la disposizione di legge già richiamata) mentre le restanti operazioni riguardanti il gestore (ricezione da parte del cliente di una somma pari ad una quota del valore del premio e ricezione da parte di Tamoil di un "compenso" pari alla differenza tra il valore del premio e quanto corrisposto dal cliente) sono considerate come del tutto distinte soggette, quindi, ad autonomi regimi fiscali.

Come si è già osservato in precedenza, la Commissione ritiene, al contrario, che anche queste due ultime operazioni debbano essere valutate, ai fini fiscali, nel contesto complessivo del regime fiscale della operazione promozionale essendo strettamente connesse al suo svolgimento e "dipendenti" da quelle che le hanno precedute. Invero, se si considera il regime fiscale della operazione suddetta nel suo complesso risulterà di tutta evidenza come la dinamica che la caratterizza tenda, per un verso, a rifondere integralmente il gestore del valore del bene da lui "acquistato" da Tamoil, per altro verso a consentire il totale recupero dell'IVA inerente la cessione del bene costituente il premio. Infatti, da un lato, il gestore provvede a rettificare in diminuzione l'IVA (e ciò del tutto legittimamente trattandosi di un corrispettivo ricevuto che copre una quota del valore del bene che, quindi, solo parzialmente costituisce "premio" per l'automobilista), dall'altro lato, attraverso l'addebito in rivalsa a Tamoil dell'IVA sulla somma versata al gestore pari alla quota di valore del premio non versata dal cliente, si consente a Tamoil di dedurre la relativa IVA con conseguente vanificazione della norma che prevede la non deducibilità dell'IVA relativa ai beni distribuiti in occasione di iniziative promozionali. Del resto, se si considera la disciplina complessiva della operazione, non può che rilevarsi alcune "illogicità" proprie della stessa. In particolare, se si considera che la campagna promozionale è organizzata da Tamoil non si comprende la ragione della "vendita" del bene da parte di Tamoil al gestore che poi, nel caso di consegna, verrà integralmente rimborsato in parte dal cliente e in parte da Tamoil: si è trattato, di un meccanismo volto anche a "responsabilizzare" il gestore nella custodia e distribuzione dei beni che non aveva però alcuna seria giustificazione se non quella di rendere possibile, attraverso le operazioni commerciali già descritte la totale detraibilità dell'IVA sulla parte di valore del bene a carico della società (che, peraltro, già l'aveva detratta al momento dell'acquisto). D'altro canto che la funzione della erogazione in esame fosse quella di rimborsare il gestore per la quota del valore del bene non pagata dal cliente risulta anche dalla considerazione che se la

finalità della erogazione fosse stata quella di compensare il gestore per il servizio reso la stessa avrebbe poca aderenza con il reale impegno del gestore nell'adempimento dei propri compiti giacchè il premio poteva essere ritirato presso qualunque gestore e non necessariamente presso quello che aveva erogato i bollini dimostrandosi così che la reale finalità era proprio quella di rimborsare chi aveva erogato il premio giacchè, diversamente, si sarebbe premiato chi erogava più bollini.

La non assoggettabilità ad IVA della erogazione in argomento comporta la conferma, sul punto, dell'accertamento con riforma della sentenza impugnata.

II - Il secondo motivo di appello dell'Agenzia delle Entrate riguarda il punto relativo alla accertata divergenza tra le giacenze effettive di olio lubrificante e le giacenze contabili con una differenza negativa di kg. 47,62 ritenuta costituire una vendita non contabilizzata dei corrispondenti litri 53,5 per un valore di euro 203,00 con IVA omessa pari ad euro 41,00. I primi Giudici pur ritenendo poco credibile la spiegazione della registrazione dello scarico dell'olio utilizzato per i fini di produzione, a fine giornata, hanno valutato, nell'annullare questa voce dell'accertamento, la modesta quantità dell'olio rapportata alle dimensioni della azienda. Osserva la Commissione che se è vero che al differenza riscontrata comporta una presunzione di vendita non contabilizzata, è altresì vero che la società ha fornito elementi idonei a dimostrare l'avvenuto utilizzo dell'olio per fini di manutenzione delle apparecchiature in deposito nel corso della stessa giornata e contabilizzazione alla fine della giornata lavorativa. In questo senso depongono le dichiarazioni rese nell'immediatezza dal responsabile del deposito e la modesta quantità dell'olio compatibile con un uso per fini di produzione e non certo con una occulta attività di vendita se rapportata alle dimensioni della azienda. D'altro canto (come era possibile fare) alcuna concreta ed immediata verifica è stata svolta da parte degli accertatori in merito alla veridicità dell'assunto del dipendente Tamoil. Questo punto della sentenza va quindi confermato.

III - Con l'appello incidentale la Total impugna la parte della sentenza con la quale si è ritenuto legittimo l'accertamento relativo alla differenza positiva di gasolio nel rapporto tra giacenze effettive e giacenze contabili pari a 202.848,88 litri configurato come presunzione di acquisto con iva omessa pari ad euro 27.284,00. La società aveva eccepito di essere cessionario del bene e quindi non tenuta al pagamento dell'IVA mentre i Primi Giudici hanno condiviso la tesi dell'Ufficio affermando che " in mancanza di fattura da parte del cedente l'acquirente ha l'obbligo di denuncia e di autofatturazione e comunque responsabile dell'omesso versamento dell'importo ai sensi dell'art. 6 comma 8 del D.Lgs 471/97". Con l'appello incidentale la società ribadisce la propria tesi secondo la quale "nessuna responsabilità può essere imputata al cessionario - committente relativamente all'imposta dovuta dal cedente" mentre la norma applicata dai primi giudici riguarda unicamente l'aspetto sanzionatorio nel caso di acquisto di beni e servizi senza emissione di fattura.

Osserva la Commissione che nel verbale di accertamento qui impugnato l'Agenzia delle Entrate, dopo aver dato conto della differenza positiva tra giacenze effettive e giacenze contabili ed aver quindi qualificato la circostanza quale indice di presunzione di acquisto ai sensi dell'art. 53 del DPR 633/72 (o meglio art. 3 del DPR 441/97), ha contestato alla presunta acquirente Tamoil "l'omessa contabilizzazione di una maggiore IVA.... di euro 27.284,00 relativamente alla presunzione di acquisto di gasolio". Per tale ragione ha anche applicato la sanzione per irregolare tenuta della contabilità prevista dall'art. 9 comma 1 del D.Lgs 471 del 1997 nonché le sanzioni di cui al successivo punto V. Risulta dunque evidente che l'Ufficio, pur senza spiegarne il fondamento giuridico, ha ritenuto responsabile del pagamento del tributo evaso il cessionario e ciò contrariamente al disposto dell'art. 17 del DPR 633/72. I giudici di primo grado hanno fatto riferimento al disposto dell'art. 6

comma 8 del D. Lgs 471/97, norma che era stata espressamente richiamata nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza. Và al riguardo rilevato che la norma richiamata è propria del regime sanzionatorio in tema di IVA ed impone una sanzione pari al 100% dell'imposta non pagata nel caso di cessionario o committente che, nell'esercizio dell'impresa, abbia acquistato beni senza la emissione di fattura nei termini di legge, salvo il caso di autofatturazione nel termine di quattro mesi con pagamento della relativa imposta. Correttamente, quindi, la Guardia di Finanza a conclusione del processo verbale di constatazione 12.4.2005 dopo aver rilevato che la Tamoil si era resa responsabile "della violazione di omessa autofatturazione di operazioni imponibili" e dopo aver quantificato l'ammontare della relativa IVA ha specificato "che la sanzione amministrativa è pari al 100% dell'IVA relativa pari ad euro 27.283,9858". Risulta dunque evidente come nel verbale di accertamento contrariamente a quanto prospettato dalla Guardia di Finanza nel processo verbale - che pure era stato richiamato-) si sia operata una modificazione del titolo della pretesa fiscale relativamente alla operazione in questione giacchè l'importo indicato è stato richiesto a titolo di tributo IVA evaso (con applicazione delle relative sanzioni riguardanti la tenuta delle scritture contabili) e non a titolo di sanzione amministrativa per omessa autofatturazione. Ciò comporta l'annullamento di questa parte dell'accertamento non essendo il cessionario debitore di IVA a nulla rilevando la circostanza che l'importo della sanzione corrisponda all'ammontare dell'IVA evasa e ciò in quanto il criterio seguito dal legislatore è stato quello di ragguagliare l'importo della sanzione all'ammontare del tributo evaso all'evidente fine di far recuperare all'Erario l'importo che non aveva incassato.

IV - La Total ripropone come motivo sub 2 (pag. 23 delle controdeduzioni ed appello incidentale) la censura relativa alla considerazione delle differenze inventariali negative di olio lubrificante non solo come operate in evasione di IVA ma anche come indici di maggiori ricavi ai fini delle imposte dirette. Le ragioni dell'annullamento dell'accertamento relativamente a questo punto portano all'annullamento dell'accertamento anche relativamente a questo profilo in quanto si è ritenuto sufficientemente dimostrato l'utilizzo dell'olio lubrificante per fini di produzione all'interno dello stabilimento.

V - La Total ripropone come motivo sub 3 (pag. 25 delle controdeduzioni ed appello incidentale) la censura relativa alla applicazione delle sanzioni di cui all'art. 6 comma 6 del D. Lgs 471/97 (illegittima detrazione di imposta) e dall'art. 5 comma 4 dello stesso decreto legislativo. Le sanzioni si riferiscono alla presunzione di acquisto di gasolio di cui si è parlato al punto III che precede. L'accertamento va, su questi punti, annullato come conseguenza della statuizione di cui sopra e ciò in quanto il presupposto delle stesse, costituite dalla ritenuta responsabilità del pagamento dell'IVA da parte del cessionario è stato disatteso comportando il fatto la applicazione allo stesso di sanzione amministrativa.

VI - La Total come motivi sub 4 e 5 deduce la errata applicazione del meccanismo del cumulo giuridico e quindi la errata determinazione della sanzione base. Poiché le doglianze altro non sono che conseguenze delle determinazioni definitive che verranno assunte sulla debenza dei tributi e sulla applicazione delle sanzioni è evidente che il relativo calcolo dovrà essere riformulato all'esito del giudizio.

VII - Tamoil come motivo sub 6 lamenta difetto di motivazione sotto il profilo della sussistenza della colpevolezza e violazione del principio di proporzionalità nella applicazione delle sanzioni. Posto che alcune delle specifiche doglianze formulate riguardano tributi e sanzioni che, all'esito del presente giudizio, vengono annullati, si osserva che relativamente alla parte di accertamento che viene confermata appare nei fatti (e quindi non necessitante di specifica motivazione), la deliberata volontà del contribuente di sottrarre operazioni commerciali all'IVA né la parte ha dedotto elementi idonei ad escluderne colpevolezza.

L'accertamento va quindi confermato nella parte relativa alla IVA evasa in relazione alle campagne promozionali e va invece annullato nel resto. Sanzioni conseguenti.

Si ritiene di dover compensare nella misura di 1/3 le spese del grado di giudizio con condanna della Total al pagamento alla Agenzia delle Entrate dei rimanenti 2/3 liquidati in complessivi euro 2.000,00 per diritti ed onorari.

P.Q.M.

La Commissione in parziale riforma della sentenza impugnata conferma l'accertamento nella parte relativa alle campagne promozionali, annulla nel resto. Sanzioni conseguenti. Condanna Tamoil al pagamento all'Agenzia delle Entrate dei 2/3 delle spese di giudizio del presente grado liquidate in complessivi euro 2.000,00 per diritti ed onorari.