

COMM. TRIB. PROVINCIALE BRESCIA - 93/12/2011

Svolgimento del processo.

La società MARVIT S.R.L., ricorre avverso l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Lonato del Garda, per la declaratoria d'infondatezza della pretesa tributaria e di nullità dell'atto, per i seguenti specifici motivi di impugnazione:

- 1) DIFETTO DI MOTIVAZIONE DELL'AVVISO per VIOLAZIONE dell'Art. 7 della L. 27.07.2000 n° 212 e dell'Art. 56 del D.P.R. n° 633 del 26.10.1972;
- 2) DIFETTO DI MOTIVAZIONE DELL'AVVISO per ERRATA APPLICAZIONE dell'Art. 19 del D.P.R. n° 633 del 26.10.1972;
- 3) DIFETTO DI MOTIVAZIONE DELL'AVVISO per ERRATA APPLICAZIONE dell'Art. 109 del D.P.R. n° 917 del 22.12.1986.

Per ciascuno dei suddetti motivi di impugnazione il ricorrente ha argomentato in termini di diritto, evidenziando le ragioni giuridiche in base alle quali l'operato dell'Agenzia debba considerarsi illegittimo.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Brescia, Ufficio Controlli che, nelle proprie controdeduzioni confuta i singoli motivi di impugnazione esposti dalla ricorrente, ribadendo le legittimità e correttezza del proprio operato.

FATTI.

L'accertamento trae origine da un verbale di constatazione emesso in data 24-11.2009 dall'ufficio di Lonato del Garda con il quale veniva contestata, alla società ora ricorrente, indebita deduzione ai fini IRES ed IRAP, nell'esercizio 2005, di costi non inerenti per un importo di complessivi euro 17.234,00 oltre ad un recupero di imposta IVA, ritenuta indebitamente detratta, per complessivi euro 123.446,00. L'Ufficio faceva proprio il verbale.

In data 22 marzo 2010 la società presentava istanza di accertamento con adesione ma il contraddittorio aveva esito negativo.

Successivamente la società impugnava l'avviso di accertamento presso questa Commissione.

Conclusioni delle parti.

Per la parte ricorrente: dichiararsi l'illegittimità e nullità dell'avviso di accertamento e, in subordine, la correttezza dell'operato del contribuente; con vittoria di spese.

Per la parte resistente: rigettarsi il ricorso con condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite.

Motivazioni della decisione.

A scioglimento della riserva la Commissione osserva. Il ricorso è fondato e merita l'accoglimento.

Relativamente al primo motivo di impugnazione si rileva che l'ufficio afferma di aver legittimamente motivato l'avviso di accertamento, utilizzando lo strumento della motivazione per "relationem".

Tale affermazione si ritiene contrasti sia con la realtà dei fatti esposti e verificatisi, che con il contenuto degli stessi documenti prodotti.

Il Collegio rileva. Nella motivazione del provvedimento, riportata a pagina 3 di 19 dell'avviso di accertamento, l'Agenzia recita: "Il presente accertamento si inserisce

nell'ambito del piano dei controlli 2010 in carico all'Ufficio, in effetti esso trae origine dalla segnalazione 83/2009. La segnalazione in oggetto è stata effettuata dai verificatori a seguito del processo verbale redatto dall'Agenzia delle Entrate regolarmente notificato al rappresentante legale..."

Appare pertanto che il provvedimento non può trarre origine dal P.V.C, richiamato, in quanto con lo stesso risulta siano state contestate dai verbalizzanti violazioni relative all'anno d'imposta 2006, in conclusione dell'incarico ricevuto con nota n° 2009/17886 del 16.10.2009 limitatamente a tale annualità, con la conseguenza che non si può richiamare "per relationem" un atto istruttorio relativo all'anno d'imposta 2006, per rettificare le dichiarazioni IVA e redditi relative all'anno d'imposta 2005.

Non risulta, peraltro, che i verbalizzanti abbiano esteso i controlli ad anni antecedenti o successivi a quello (2006) per il quale hanno redatto il P.V.C, notificato alla Società, o che per tale estensione siano stati mai formalmente autorizzati.

Il provvedimento impugnato fa pertanto esclusivo riferimento alla c.d. segnalazione n. 8312009, la quale non risulta sia stata allegata all'avviso di accertamento, con lesione, mercé tale omissione, del diritto di difesa della ricorrente, in quanto nella segnalazione richiamata sarebbero dovuti essere necessariamente contenuti quegli elementi probatori sui quali si può fondare l'atto impositivo emanato per l'anno d'imposta 2005.

Con tale omissione risulta di fatto leso il diritto a garanzia del contribuente ad avere un'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, con la negazione, di fatto, del pieno esercizio del proprio diritto di difesa, per cui l'avviso deve ritenersi nullo per DIFETTO DI MOTIVAZIONE per violazione dell'Art. 7 della L. 27.07.2000 n° 212. Una sottolineatura delle argomentazioni può emergere con la lettura, a pag.3 delle controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate, dell'affermazione: "...la segnalazione n. 83/2009 è un atto interno all'Ufficio, resosi opportuno in quanto la verifica era relativa all'anno 2006, e nel corso delle operazioni di controllo i verificatori rilevavano situazioni fiscalmente rilevanti anche per l'anno d'imposta 2005".

Tale affermazione non può essere condivisa in quanto è solamente tale atto a giustificare l'accertamento per un anno diverso da quello oggetto della verifica e del P.V.C., e pertanto esso non può in alcun modo essere definito "interno" e solo "opportuno".

L'Agenzia delle Entrate appare percepisca la fondatezza dell'obiezione della ricorrente e della carenza della propria motivazione quando, al fine di superare il difetto di motivazione, allega solo in sede contenziosa la richiamata segnalazione. L'Agenzia infatti dichiara a pag. 3 delle proprie controdeduzioni: "Ad ogni buon conto si produce copia della segnalazione in oggetto".

Il Collegio ritiene illegittima e tardiva la produzione della c.d. segnalazione.

Per quanto concerne il secondo motivo, ossia il sollevato difetto di motivazione per errata applicazione dell'Art. 19 del D.P.R. n° 633 del 26.10.1972, in sede di controdeduzioni, l'Agenzia si limita a ripetere quanto evidenziato nell'Avviso, senza una puntuale confutazione delle argomentazioni giuridiche eccepite nel ricorso.

Il Collegio ritiene che il diritto alla detrazione in capo alla Società ricorrente spetta in applicazione dell'art. 19 del D.P.R. N° 633/1972 e non può essere messo in discussione sulla base di una semplicistica interpretazione isolata ed ancorata alla proprietà giuridica dei beni; infatti la detrazione dell'imposta costituisce uno dei pilastri fondamentali su cui si basa la disciplina dell'IVA. Essa consente ad un operatore, che riveste la qualifica di "soggetto passivo" d'imposta, di poter recuperare il tributo a lui addebitato in via di "rivalsa"

dal cedente o prestatore, permettendo allo stesso di non rimanere "inciso" dall'imposta da esso pagata, a fronte di operazioni imponibili effettuate.

La c.d. neutralità dell'imposta e la limitazione del prelievo fiscale al solo valore aggiunto, è assicurata, dall'ordinamento giuridico tributario, dalla regola fondamentale delle detrazioni IVA, esposta dall'art. 19, 1° comma, del D.P.R. n. 633/1972 e s.m.

La disciplina della detrazione dell'IVA contenuta negli articoli 19, 19 bis, 19 bis 1 e 19 bis 2 del D.P.R. n° 633 del 26.10.1972, prevede chiaramente le condizioni, i limiti, i termini e le modalità di esercizio del diritto stesso. Il legislatore subordina il diritto alla detrazione al fatto che, il contribuente, rivesta la qualifica di "soggetto passivo IVA e che i beni e servizi acquistati siano destinati ad essere utilizzati in operazioni imponibili ai fini del tributo o in operazioni che, ai sensi dell'art. 19 stesso, conferiscano il diritto alla detrazione. La concreta inerenza dei beni e servizi acquistati con l'attività esercitata dal soggetto passivo costituisce quindi la condizione primaria per l'esercizio del diritto alla detrazione. Quanto sopra a significare che i beni e servizi devono rappresentare i mezzi attraverso cui realizzare i programmati scopi produttivi e quindi le proprie finalità imprenditoriali, gli stessi devono essere congiunti e connessi all'attività del soggetto passivo; deve essere inoltre individuato uno "stretto rapporto di strumentalità" tra l'esercizio dell'attività svolta dal soggetto passivo e l'utilizzo del bene o del servizio. L'inerenza e correlazione tra i beni e servizi acquistati e l'attività esercitata non implica però la necessità di utilizzazione immediata degli acquisti, per cui il diritto alla detrazione spetta anche quando l'acquisto sia effettuato dal soggetto passivo d'imposta con destinazione a finalità produttive in base ad una valutazione da effettuarsi in concreto, tenendo presente tutti gli elementi che caratterizzano il caso specifico. Assume rilievo, al momento dell'acquisto, la destinazione funzionale impressagli dall'imprenditore, ed in relazione a ciò è detraibile l'imposta relativa all'acquisto di materie prime e sussidiarie, di mezzi di produzione, di beni strumentali, nonché di servizi relativi all'esercizio dell'attività economica quali le spese di manutenzione e riparazione di macchinari e beni strumentali, di restauro o ristrutturazione o completamento dei locali aziendali o dell'immobile destinato in futuro all'esercizio dell'attività dell'impresa.

In deroga al principio generale fissato dall'art. 19, concernente la detraibilità del tributo relativo agli acquisti effettuati nell'esercizio d'impresa, il legislatore fissa per legge (vedi articoli 19, 19 bis 1 e 19 bis 2) le fattispecie per le quali, pur in presenza di tutti i requisiti (inerenza ed esercizio d'impresa), il diritto alla detrazione debba essere escluso o limitato.

In conclusione, nel caso di specie, la società MARVIT s.r.l., quale identificato "soggetto passivo d'imposta" risulta aver effettuato acquisti di beni e servizi relativi ad opere, espressamente legittimate ed autorizzate dal proprietario, di ristrutturazione, completamento ed ampliamento di beni immobili strumentali di cui aveva e tuttora possiede la disponibilità in forza di regolari contratti di locazione. Tali immobili, risulta documentalmente provato, vengono impiegati nell'attività produttiva imprenditoriale ed utilizzati per il perseguimento degli scopi sociali (produzione e trasformazione di mangimi per uso zootecnico e per animali da allevamento), vale a dire attività da cui, senza dubbio, sono scaturite operazioni imponibili di considerevole ammontare, e che hanno diritto alla detrazione dell'imposta così come stabilito dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972.

Importante, ex multis, la pronuncia della Corte di Cassazione (Sent. n. 1863 del 2/21/2004), secondo la quale la condizione pregiudiziale che deve sussistere per avere diritto alla detrazione dell'IVA, anche in assenza, nel periodo considerato, di operazioni attive, è quella che le operazioni passive siano state realmente effettuate nell'esercizio dell'impresa, cioè che le operazioni in questione si riferiscano ad acquisiti compiuti in stretta connessione con le finalità imprenditoriali e, perciò, direttamente strumentali

all'attività propria di quel soggetto. Sostiene, infatti, la Suprema Corte che: "...l'inerenza può essere esclusa solo quando possa affermarsi o dimostrarsi che il soggetto non sia assolutamente in grado, neppure in via potenziale, di esplicitare un'attività d'impresa: In definitiva, si può concludere che, potendo confluire nel complesso dei beni definiti ai sensi dell'art. 2555 cc., accanto a quelli di proprietà della società, anche quelli di cui l'imprenditore abbia in concreto la disponibilità giuridica (anche in base ad un titolo obbligatorio di godimento, quale è il contratto di locazione), che gli consente di destinarli alla organizzazione aziendale, ne consegue che anche gli acquisti riferiti ai suddetti beni non di proprietà dell'imprenditore, sempre che essi svolgano la funzione strumentale di garantire in concreto il mantenimento dell'azienda, devono inevitabilmente qualificarsi come compiuti per l'esercizio dell'impresa e rientranti, perciò, nella disciplina della detraibilità, ex art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e successive modifiche ed integrazioni.

In merito alla detrazione dell'IVA assolta ed afferente le fattispecie in esame, si osserva che articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972 ammettono in detrazione l'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa.

Il Collegio ritiene, pertanto, che nei casi in esame sia detraibile l'IVA assolta ".... sulle spese di trasformazione, miglioramento ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o comodato, in quanto l'imposta è afferente a beni destinati ad essere utilizzati per operazioni rientranti nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa che conferiscono il diritto alla detrazione."

Le conclusioni a cui giunge l'Ufficio accertatore, secondo cui la detraibilità non spetterebbe al conduttore, in quanto non proprietario dell'immobile, non risultano qui convincenti, poiché affrontano il problema dell'inerenza elevando l'aspetto formale della proprietà del cespite oggetto dell'intervento ad elemento di valutazione fondamentale, con il rischio, in questo modo, di violare il basilare principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

Le conclusioni dell'Ufficio non appaiono altresì pienamente convincenti, soprattutto se si considera che la normativa comunitaria e quella nazionale pongono rilievo unicamente al regime fiscale delle operazioni attive realizzate dal soggetto passivo grazie all'impiego dei beni e servizi acquistati, senza operare alcuna ulteriore distinzione. Nel caso di specie, pertanto, sembra eccessivamente rigoroso escludere il diritto alla detrazione sulla base della mera considerazione della "destinazione" giuridica delle spese di miglioramento degli immobili, posto che l'ufficio non ha sollevato dubbi sul fatto che tali immobili siano stati utilizzati dal locatario al fine di esercitare la propria attività d'impresa, generando negli anni operazioni imponibili per ingenti somme, come è stato documentalmente provato attraverso la produzione delle dichiarazioni fiscali relative ai periodi d'imposta 2006-2007-2008 allegate al ricorso introduttivo.

Una rigida interpretazione, come quella operata dall'Ufficio accertatore, contravviene al principio di neutralità dell'imposta, in base al quale gli operatori economici professionali non devono rimanere incisi del tributo nella misura in cui i beni ed i servizi acquistati abbiano effettivamente concorso alla produzione di cessioni o prestazioni soggette al prelievo.

La ristrutturazione, il completamento e l'ampliamento di un edificio destinato all'effettivo svolgimento dell'attività produttiva incide sul valore del servizio offerto e, quindi, sull'entità dell'Iva applicata a valle, anche se in qualità di costo generale di produzione della prestazione resa.

Su terzo motivo, riguardante il difetto di motivazione per errata applicazione dell'Art. 109 del D.P.R. n° 917 del 22.12.1986, il Collegio ritiene che l'avviso di accertamento debba considerarsi nullo per difetto di motivazione per errata applicazione dell'Art. 109 del D.P.R. n° 917 del 22.12.1986.

L'Ufficio contesta ai fini delle imposte dirette la deducibilità delle spese sostenute dalla società ricorrente, regolarmente e contrattualmente autorizzate dal locatore, sulla base di una errata applicazione dell'art. 109 del T.U.I.R., ed in particolare su una restrittiva e non condivisibile interpretazione del principio di inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa.

Il principio dell'inerenza costituisce, in generale, il necessario presupposto per la deducibilità dei componenti negativi nella determinazione del reddito di impresa. Infatti, tali componenti negativi, sono deducibili a condizione che, e nella misura in cui, si riferiscano ad attività o beni da cui derivano componenti positivi che concorrono a formare il reddito. In altri termini, deve sussistere una stretta relazione di causa ed effetto (cd correlazione economica) tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati. Tale regola vale nei confronti di tutti i componenti negativi ad esclusione degli interessi passivi, degli oneri fiscali e contributivi e degli oneri di utilità sociale.

Poiché l'inerenza deve intercorrere tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati, e non tra i componenti negativi e i componenti positivi tassati, ne consegue che sono deducibili anche i componenti negativi che si riferiscono ad attività o beni da cui, in proiezione futura, deriveranno componenti positivi che concorreranno a formare il reddito. La motivazione dell'avviso di accertamento, appare errata e fuorviante e per il Collegio si può evidenziare l'errore logico ed interpretativo in cui è incorso l'Ufficio accertatore, secondo cui i costi sostenuti dalla Società ricorrente per i lavori (espressamente autorizzati) di ristrutturazione, completamento ed ampliamento dell'immobile strumentale di cui possedeva e tuttora possiede contrattualmente la disponibilità, non sono inerenti, in quanto le attività ed i beni che hanno comportato il sostenimento dei costi (immobile strumentale) non hanno generato i ricavi rappresentati dall'indennizzo.

Secondo l'ufficio si tratta dell'inerenza che deve intercorrere tra i componenti negativi e le attività o i beni da cui derivano componenti positivi tassati, con una non condivisibile interpretazione dell'inerenza tra i componenti negativi e i componenti positivi tassati, e ciò in aperto contrasto con la ratio di tale principio, che costituisce uno dei principi fondamentali per la deducibilità dei componenti negativi dal reddito d'impresa.

La deducibilità contestata dall'ufficio nell'avviso di accertamento è quella degli ammortamenti effettuati dalla società, in conformità al disposto dell'art. 103 del T.U.I.R., su spese dalla stessa correttamente qualificate come Spese su beni di terzi, per cui il comportamento della società ricorrente deve ritenersi corretto ed in linea con l'interpretazione fornita dalla stessa Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n° 179/E del 27.12.2005, con riferimento alla detraibilità dell'IVA.

Le controdeduzioni dell'ufficio non risultano poi convincenti nemmeno sulle argomentazioni riguardanti il ravvisarsi di un interesse fiscale della ricorrente ad aumentare i propri costi a scapito della Azienda Agricola Castello (proprietaria degli immobili) ai fini di arbitraggio fiscale, esclusivamente sulla base della considerazione che il Signor Ro. Vi. possiede una partecipazione in entrambe le società.

Il presunto atto di liberalità consistente nella mancata determinazione dell'indennizzo al termine della locazione, risulta nella realtà, economicamente giustificato con la previsione contrattuale di un canone nullo per i primi due anni, ed in misura consistente al di sotto di

quello di mercato per i rimanenti anni, per cui l'ammortamento delle spese sostenute sugli immobili di terzi, è pressoché in linea con il risparmio economico ottenuto in termini di canoni di locazione, nell'arco temporale di disponibilità dei suddetti beni immobili, che non è quello teorico ipotizzato dall'Ufficio, ma quello effettivo di quindici anni che deriva dalla scadenza prevista dal secondo contratto di locazione, stipulato in data 01.07.2007 e registrato a Montichiari il 20.07.2007 al n° 2921 serie 3. Su tale orizzonte temporale, invero, l'incidenza delle spese sostenute è pari a circa Euro 64.000 all'anno, importo in linea con un canone di locazione di mercato per un immobile strumentale avente le caratteristiche di metratura e' di finitura simili. Pertanto, il comportamento della società ricorrente non ha avuto alcun effetto di arbitraggio fiscale, come lamentato dall'Ufficio impositore, ma è economicamente giustificato.

A seguito di tutto quanto sopra esposto e richiamato, il concatenarsi delle norme a valere si per le imposte dirette che l'IVA, il Collegio ritiene illegittimo l'operato dell'Ufficio e conferma la correttezza dell'operato della società ricorrente.

La Commissione

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e condanna l'ufficio alla rifusione delle spese di giudizio che liquida in euro 2.000,00 (duemila).