

COMM. TRIB. PROVINCIALE COMO - 73/01/2012
SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVAZIONE

Rilevato che avverso l'avviso di accertamento di cui in epigrafe la società Rheavendors Services s.p.a. proponeva tempestivo ricorso chiedendone l'annullamento in quanto erroneamente l'Agenzia delle Entrate, sulla scorta dei rilievi scaturiti da una verifica operata dal nucleo di Polizia Tributaria di Varese in data 24 aprile 2008 contenuti nel relativo Processo Verbale di Constatazione, richiamato nella motivazione dell'atto qui impugnato, aveva contestato alla deducente società - per il periodo di imposta 2006 - diverse violazioni e precisamente:

- l'omessa contabilizzazione di ricavi e costi deducibili sotto il profilo dell'IRES e dell'IRAP nonché la violazione di obblighi di fatturazione con riferimento all'IVA avuto riguardo anche ad operazioni di esportazione e all'omessa autofatturazione di acquisti di beni;
- l'errata compilazione degli elenchi INTRASTAT e la non regolare tenuta della contabilità, in quanto non conforme alle prescrizioni di legge.

rilevato che parte ricorrente in particolare sottolineava come:

- * l'avviso di accertamento fosse totalmente privo di motivazione essendosi l'Ufficio limitato ad elencare una serie di supposte violazioni formali e sostanziali senza alcuna spiegazione specifica, riportandosi semplicemente al Processo Verbale di Constatazione della Guardia di Finanza;
- * il mero richiamo al P.V.C. inficiasse l'atto impugnato anche sotto il diverso profilo della mancanza della prova, onere probatorio gravante sull'Ufficio ai sensi dell'art.2697 c.c.;
- * la deducente nel 2006 avesse realizzato un volume di affari di oltre 20 milioni di euro di cui circa 16 milioni relativi ad esportazioni ed il magazzino della componentistica e dei semilavorati e preassemblati (necessari per la realizzazione dei distributori automatici prodotti dagli stabilimenti mediamente per 4000/5000 unità ad anno) movimentasse circa 7 milioni di pezzi suddivisi in circa 7000 codici prodotto;
- * fosse, pertanto, fisiologico - nonostante un'ordinata contabilità di magazzino - qualche errore di annotazione del codice di prodotto e differenze inventariali cui si poneva periodicamente rimedio tramite una periodica verifica e conteggio fisico delle merci presenti, utilizzando la codifica "E+" per le maggiori quantità riscontrate e la codifica "E-" per le differenze negative;
- * i verificatori avessero applicato in modo del tutto automatico e acritico le presunzioni di cui all'art. 1 e 3 del d.p.r. 10/11/97 numero 441 riprendendo semplicemente il dato contenuto nelle scritture di magazzino e ritenendo le rettifiche non sufficientemente documentate: in una parola l'Ufficio, seguendo pedissequamente i rilievi dei verificatori, si era limitato a prendere l'importo contabilizzato espressamente e specificamente dalla deducente, come differenze inventariali e a trasformarlo in una presunzione di omessa contabilizzazione di ricavi e di materia imponibile ai fini II.DD. ed IVA;
- * non fossero state tenute in debito conto le argomentazioni pur addotte dalla società non ultima quella secondo cui le differenze inventariali negative rappresentavano solo lo 0,14% e se pure rapportate al valore dell'inventariato delle materie prime e semilavorati comunque una percentuale tutt'altro che significativa pari allo 0,63%; così come le differenze positive rappresentando appena lo 0,31 sul fatturato;
- * del tutto normale fosse l'operazione effettuata dalla deducente di rettifica del magazzino finalizzata all'adeguamento del magazzino contabile a quello effettivo;

* quanto agli asseriti costi indeducibili, il recupero per complessivi euro 155.371,11 apparisse palesemente illegittimo posto che la G.d.F. e quindi poi Ufficio veniva a ribaltare l'effettiva volontà contrattuale delle parti di cui agli accordi commerciali intervenuti tra le società del gruppo, accordi che miravano invece di calcolare sconti e bonus sul volume complessivo di acquisti fatti nei confronti di tutte le società del gruppo Rhea: volontà contrattuale che traspariva evidente dalla documentazione prodotta e risalente nel tempo: strategia commerciale peraltro che consentivano alla deducente e alle altre società del gruppo Rhea di vendere un gran numero di distributori automatici peraltro con un'eccellente marginalità che compensava ampiamente - e quindi ancor più legittimava sotto il profilo logico-commerciale - i bonus concessi;

* quanto alla violazione dell'IVA riferita all'emissione di fatture assertivamente non imponibili fosse evidente che la maggior parte delle fatture per importo complessivo di € 7.881,72 si riferiva a merce esportata con bolletta cumulativa;

* la segnalazione nei modelli INTRA nel periodo di riferimento inteso quale quello di spedizione e arrivo merci fosse ineccepibile perché in linea con l'art. 6 del Regolamento nr.638/2004 e non risultando alcuna procedura particolare adottata per lo scambio di merci ordinarie vendute con contratto estimatorio;

* fosse vero che la deducente non aveva numerato ogni anno da capo i registri, indicando in ogni pagina l'anno di riferimento, ma invece proseguendo nella numerazione dei registri fino al loro esaurimento, tale modalità tuttavia non aveva inciso sulla determinazione sul versamento dell'imposta e quindi non era suscettibile di censura alcuna traducendosi unicamente in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta, come prevede l'art. 10 della legge n.212 del 2000;

rilevato che l'Ufficio si costituiva in giudizio sottolineando l'ineccepibilità del proprio operato sulla base delle chiare risultanze del P.V.C. redatto dalla Guardia di Finanza di Varese ed in primis deducendo come fosse infondata la censura relativa al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento contestato;

osservato che è sostenibile che:

* giurisprudenza ormai consolidata sostiene che la motivazione "*per relationem*" ad altro atto conosciuto dal contribuente sia senz'altro legittima, non ravvisandosi nella specie alcuna violazione né dell'art. 42 del d.p.r. 600/73, né dei principi di chiarezza e trasparenza previsti dall'art.7 dello Statuto dei Diritti del Contribuente (*cfr. ex plurimis* Cass. 24/6/2011 n.13930), in più sostenendo come la domanda dell'Amministrazione possa ritenersi provata, incombendo a quel punto sul contribuente l'onere della prova contraria (*arg. Cass. 5.5.2011 n.9870; Cass. 23.2.2010 n.4306*);

* risulta comprovato ed anche incontestato che la società ricorrente effettivamente nel 2006 ha realizzato un considerevole volume di affari di oltre 20 milioni di euro di cui circa 16 milioni relativi ad esportazioni, producendo distributori automatici mediamente per circa 4000/5000 unità ad anno e movimentando una quantità davvero considerevole di componentistica contraddistinta appunto da circa 7000 codici prodotto;

* è condivisibile che siano fisiologiche discrasie di annotazioni di codice di prodotto e differenze inventariali e quindi commendevole e non già stigmatizzabile il controllo periodico dedotto dalla contribuente di ricorrere a codifiche convenzionali "E+" per le maggiori quantità riscontrate, "E-" per le differenze negative al fine di regolarizzare le discrasie inevitabili per l'elevato numero di prodotti in circolazione ;

* obiettivamente le differenze inventariali negative rappresentano un dato percentuale tutt'altro che inquietante (lo 0,14% e se pure rapportate al valore dell'inventariato delle

materie prime e semilavorati lo 0,63%; e quanto alle differenze positive lo 0,31 sul fatturato);

* osservato, pertanto, che non possono stigmatizzarsi necessariamente le differenze inventariali come fenomeno di evasione d'imposta ben potendosi inquadrarsi nel contesto fisiologico dell'ordinaria dinamica gestionale di un magazzino, orientamento condiviso dalla stessa Direzione Centrale a maggior motivo se - come nella specie -; i valori delle differenze risultano percentualmente non significativi in rapporto al volume di affari o alla consistenza media del magazzino;

* con riferimento ai costi indeducibili, il recupero per complessivi € 155.371,11 appare illegittimo in quanto la società contribuente ha provato che ben diversa risultava l'effettiva volontà contrattuale delle parti di cui agli accordi commerciali intervenuti tra le società del gruppo, accordi che miravano appunto a calcolare sconti e bonus sul volume complessivo di acquisti fatti nei confronti di tutte le società del gruppo Rhea;

* come correttamente sottolineato dalla Rheavendors Services s.p.a., allorquando occorre interpretare un contratto e quindi risalire alla comune intenzione e volontà delle parti contraenti occorre non limitarsi al solo al senso letterale delle parole richiamate in contratto ma valutare il comportamento complessivo dei contraenti;

* dalla documentazione prodotta e risalente anche ad epoca ben anteriore a quella dell'anno verificato (in pratica monitorando di fatto un ventennio di rapporti commerciali) emerge come i contraenti abbiano riconosciuto l'ammontare dei bonus in base allo scaglione di aliquota corrispondente all'ammontare complessivo delle vendite di tutte le società del gruppo Rhea a tutte le società del gruppo Sevit/Compass, atteso l'obiettivo palese e quindi tutt'altro che dissimulato di concludere un accordo che riguardasse tutte le società del Gruppo, calcolando appunto come già indicato i bonus, evidentemente nella prospettiva di vendere un gran numero di distributori automatici con un'eccellente marginalità che compensava ampiamente - e quindi ancor più legittimava sotto il profilo logico-commerciale - i bonus concessi;

* se sin qui l'avviso di accertamento deve ritenersi illegittimo e quindi va annullato, nondimeno con riferimento alla somma di € 7.881,72 relativa alla violazione IVA per l'emissione di fatture non imponibili ex art. 8 del d.p.r. n.633172 la pretesa dell'Ufficio deve ritenersi fondata;

* considerato, difatti, che effettivamente possono ritenersi irregolari n.6 fatture per un imponibile di € 39.408,64 e quindi legittima un'imposta recuperata per l'indicata somma di € 7.881,72;

* ritenuto a riguardo che per alcune fatture - precisamente le nr.601373, 601664, 602385 e 603069 - non risulta allegata la copia dell'esemplare EX 1 citato nella stessa attestazione della dogana di Orio al Serio, mentre per la fattura nr.600157 non risulta allegata la benché minima prova dell'avvenuta esportazione così come per la fattura 601792 la copia 3 del DAU riporta un'indicazione di numero diverso dalla fattura di riferimento;

* rilevato che la giurisprudenza di legittimità sostiene che la prova, in materia di esportazione, può essere fornita con ogni mezzo ma comunque deve rivestire oggettivo carattere di certezza ed incontrovertibilità non desumibili da documenti di origine privata come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento (cfr. Cass.13.2.2009 n.3603): di qui l'assenza di alcuna prova fornita dalla contribuente per la cennata fattura 600157;

* la segnalazione nei modelli INTRA nel periodo di riferimento inteso quale quello di spedizione e arrivo merci può ritenersi ineccepibile perché in linea con l'art. 6 del

Regolamento nr.638/2004 e soprattutto non risultando alcuna procedura particolare adottata per lo scambio di merci ordinarie vendute con contratto estimatorio;

* l'aver seguito una prassi sicuramente irrituale - per non aver numerato ogni anno da capo i registri, indicando in ogni pagina l'anno di riferimento, ma invece proseguendo nella numerazione dei registri fino al loro esaurimento - non ha comunque inciso sulla determinazione sul versamento dell'imposta, piuttosto imponendo un'inversione di prassi per il futuro, traducendosi unicamente in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta, come prevede l'art. 10 della legge n.212 del 2000;

* rilevato che la parziale reciproca soccombenza induce a ritenere sussistenti gli estremi per compensare integralmente tra le parti le spese del giudizio;

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso. Spese compensate.