

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 44/01/2012

Svolgimento del processo e motivi della decisione

La società Prima Vera S.p.A., rappresentata e difesa come in atti, contesta, previa specifica istanza di riunione, l'avviso di accertamento n. T9D030101556/2010 notificato il 12 novembre 2010 (relativo all'anno 2005), nonché l'avviso di accertamento n. T9D030101016/2011 (relativo all'anno 2006), notificato in pari data. I due avvisi di accertamento conseguono al processo verbale di constatazione redatto dall'Agenzia delle entrate - Ufficio di Milano 6 - incentrato sull'anno d'imposta 2007. In via istruttoria l'Agenzia delle entrate ha notificato alla contribuente un questionario specifico in merito alla deducibilità dei canoni di leasing e riconducibili all'immobile sito in Milano, via Massena n.4. L'indagine si estendeva poi agli anni di imposta 2005 e 2006 per la specifica analisi del conto "Risconti attivi" che esponeva nei due anni in esame rispettivamente il saldo di € 557.785,00 e di € 509.270,00. Obiettivo dell'indagine è la censura della voce del conto economico "Canoni di leasing" che accoglie un costo per l'esercizio 2005 di € 12.147,00 e per l'anno 2006 di € 260.363,00. Vengono pure contestate le fatture dimostrative dei costi riconducibili alla ristrutturazione di detto immobile, ivi comprese le spese di gestione.

Parte ricorrente ha presentato tempestiva memoria ai sensi dell'art. 12 dello Statuto del contribuente per replicare ai rilievi esposti nel PVC menzionato, ma anche memoria ulteriormente illustrativa del questionario.

Con i ricorsi in esame viene eccepito il vizio di nullità dell'avviso di accertamento impugnato per carenza di motivazione, rilevando in particolare che nella motivazione dell'avviso di accertamento non vi è traccia degli argomenti esposti nelle due memorie sopra ricordate; menzionando nel contempo pronunciamenti giurisprudenziali di ogni ordine e grado a sostegno della propria tesi.

Viene poi ampiamente trattato il tema della deducibilità dei canoni di leasing pagati per l'acquisizione dell'ufficio in Milano. Viene evidenziato che l'immobile è accatastato nella classe A/10, per sostenere che l'unità immobiliare non può essere adibita a fini abitativi, per come pretenderebbe di affermare l'Ufficio accertatore. Evidenzia ancora che, una volta reso agibile l'ufficio, la società ha in quel luogo trasferito la propria sede legale e che l'ufficio cade in palese contraddizione "laddove fonda la motivazione dell'accertamento sul fatto che mancherebbe un oggettivo riscontro dell'utilizzo dell'immobile". Nel mentre nel proprio PVC riscontra che "il bene era in completa ristrutturazione" al momento del sopralluogo dei funzionari dell'Agenzia delle entrate. La parte sottolinea che, malgrado la incompletezza della verifica, per stessa ammissione dei verificatori, gli stessi non hanno svolto alcuna altra attività integrativa prima di determinarsi nei termini esposti nell'atto impugnato. Afferma, poi, che la presenza di una cucina di piccole dimensioni non è affatto in contraddizione con l'uso a cui l'unità immobiliare è destinata.

Viene quindi ricordata la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 56/E nel corpo della quale viene precisato che gli immobili in categoria A/10 devono essere considerati "strumentali per natura". Quindi la strumentalità per natura ha carattere oggettivo. Ne consegue una presunzione assoluta di strumentalità che giustifica la deducibilità degli oneri contestati.

Viene poi illustrata, nelle sue varie fasi, la trattativa per l'acquisizione di detto immobile per contrastare le presunzioni dell'Ufficio sul punto; presunzioni sulle quali è opportuno ritornare per un miglior approfondimento, così come sui dati gestionali esposti in apposita tabella al fine di far percepire le dimensioni dell'azienda e quindi le necessità amministrative conseguenti.

Si costituisce tempestivamente in giudizio l'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale II di Milano - per ribadire la legittimità dei propri avvisi di accertamento con i quali viene esposta la sommatoria delle maggiori IRES, Irap e dell'Iva dovute, oltre a sanzioni ed interessi commisurati a tale importo.

Con riferimento alla lamentata carenza di motivazione, l'Ufficio cita numerosi pronunciamenti di Cassazione che legittimano il richiamo al PVC, ricordando che la prova effettiva della pretesa tributaria può essere fornita dall'Ufficio anche in sede contenziosa, ovvero in sede di esame della fondatezza sostanziale della pretesa. Ricorda che, prima dell'acquisto, l'immobile rientrava nella categoria catastale A/2, quindi abitazione civile, e solo a fine anno 2006, e più precisamente in data 15 dicembre 2006, l'Agenzia del Territorio ha recepito la variazione della destinazione d'uso, classificando l'immobile come A/10, ovvero quale "ufficio, studio professionale". Evidenzia poi che il trasferimento della sede legale sia avvenuto in data 1 novembre 2010 e che la DIA per eseguire i lavori di manutenzione straordinaria sull'immobile è datata 31 luglio 2009. Da tali elementi l'Ufficio deduce che negli anni 2005 e 2006 l'immobile non poteva essere considerato strumentale all'attività.

Anche l'Ufficio riprende le varie fasi della trattativa di acquisto evidenziando che il preliminare è stato sottoscritto dal signor Catanese Antonio, padre del signor Catanese Domenico, presidente del consiglio di amministrazione, ma persona estranea alla società verificata. Da tale elemento l'Ufficio deduce "con chiara evidenza l'interesse personale del signor Catanese Domenico, sotteso alla conclusione di tale transazione commerciale". Per poi concludere che, quando fu sottoscritto il contratto di compravendita, l'appartamento era adibito ad abitazione civile e solo in una fase successiva è stata modificata la sua destinazione d'uso. Anzi rivolge una critica l'Agenzia del Territorio che avrebbe operato la variazione senza neppure appurare se il bene avesse o meno le caratteristiche richieste per essere incluso tra gli immobili contraddistinti con il codice catastale A/10. Ma successivamente ammette che "affinché beni classificati con il codice catastale A/10 possano rientrare nel novero dei beni strumentali in re ipsa è necessario che la destinazione ad uso ufficio sia prevista nella licenza di concessione edilizia anche in sanatoria". Per poi concludere che "la strumentalità non può essere presunta, ma deve essere provata in maniera certa".

Nel corpo della memoria in esame si trova pure un riferimento, da prendere in adeguata considerazione: durante il sopralluogo è stato appurato che l'ufficio è adiacente all'appartamento di proprietà del signor Catanese Domenico. E pertanto va considerato quale unità immobiliari a disposizione del signor Domenico Catanese con conseguente indeducibilità dei costi in esame perché non inerenti l'esercizio dell'attività d'impresa svolta dalla ricorrente.

Alla contestazione della deducibilità dei costi, consegue la contestazione delle detrazioni ai fini IVA e quindi la presentazione di dichiarazione Iva infedele. Consegue la rettifica, ai sensi dell'art. 54, 4° co. del D.p.r. 633/72, recuperando a tassazione l'imposta ritenuta indebitamente detratta, pari ad € 108.900,00.

Le contro deduzioni dell'Ufficio vengono contrastate da parte ricorrente con memoria illustrativa volta preliminarmente ad evidenziare che l'eccezione preliminare non è rivolta al richiamo apodittico del PVC, bensì all'assenza, nel corpo della motivazione dell'atto, di alcun riferimento alle ragioni per le quali l'Ufficio non abbia accolto le osservazioni e le considerazioni proposte dal contribuente con le due memorie richiamate e depositate nei termini di legge. A sostegno del proprio convincimento, parte ricorrente menziona sentenze di questa Commissione, ma anche di Cassazione.

Per quanto attiene la deducibilità dei canoni di leasing, parte ricorrente riafferma la strumentalità dell'immobile in esame, osservando che per gli anni 2005 e 2006 l'Ufficio non dispone di alcun dato certo, non avendo svolto alcuna attività di verifica sulla effettiva utilizzazione del bene. La verifica è stata eseguita soltanto nell'anno 2010, senza richiedere alcunché in relazione ai due anni pregressi. Anzi è lo stesso Ufficio ad ammettere che la verifica non può essere considerata conclusiva perché nel momento del loro accesso il bene era interessato da lavori di profonda ristrutturazione.

Osserva ancora che negli uffici direzionali e di rappresentanza è presente, nella generalità dei casi, una piccola cucina adibita a mansioni di ospitalità, oltre che di ausilio ai frequentatori dell'ufficio stesso per ragioni lavorative. Nel mentre nessun elemento è stato offerto dall'Ufficio che possa far pensare ad un uso abitativo e non strumentale dell'immobile.

Con la stessa memoria vengono ripresi alcuni concetti già esposti nel ricorso per dimostrare la necessità di dotarsi di una struttura di rappresentanza lontana dagli uffici di produzione e tecnici. Per quanto attiene, infine, l'errore di calcolo della base imponibile Irap ed IRES (variazioni in aumento e in diminuzione esposte nelle due dichiarazioni dei redditi), parte ricorrente evidenzia come questo aspetto, ben presente nel ricorso introduttivo della presente controversia, non viene contestato dall'Ufficio con le sue controdeduzioni. Ritene, pertanto, che l'Ufficio sul punto abbia manifestato acquiescenza.

All'udienza di trattazione, tenutasi in forma pubblica su richiesta di parte ricorrente, i procuratori delle parti ribadiscono quanto sopra riepilogato, illustrando ulteriormente le parti salienti della controversia.

Questa Commissione ritiene che i ricorsi riuniti vadano accolti. Ritene, in particolare, che vada accolta l'eccezione preliminare formulata da parte ricorrente, ovvero che vada sanzionata con la nullità la mancata esplicitazione, nel corpo della motivazione degli atti impugnati, delle ragioni per le quali le osservazioni, le eccezioni e le illustrazioni di parte ricorrente esposte con le due memorie che hanno preceduto l'emissione degli avvisi di accertamento non siano state prese in considerazione. Questa Commissione ritiene che siano stati violati i principi fissati col 3° co. dell'art. 42 del D.p.r. 600/73 e quindi, in simmetria, con il 5° co. dell'art. 56 del D.p.r. 633/72. Ma innanzitutto del principio fissato nell'art. 21septies della L. 241/90.

Ma ancor di più gli avvisi di accertamento vanno annullati in fatto, risultando assolutamente prive di logica, oltre che di un supporto normativo, le due eccezioni dell'Ufficio che tendono a valorizzare la vicinanza dell'immobile in esame all'abitazione del presidente del consiglio di amministrazione od anche il fatto che a firmare il preliminare di acquisto sia stato il padre del presidente del CdA della società. A tal fine occorre precisare che in dibattimento la Commissione ha chiesto ulteriori precisazioni sul punto acquisendo dalla risposta del difensore la notizia che il sottoscrittore del compromesso è di professione ingegnere, con particolare specifica esperienza nel settore edile, per cui appare ovvio che sia stato incaricato il padre di trattare l'acquisto "tenendo coperto" l'effettivo acquirente fino a quando il venditore non ha assunto l'obbligazione a vendere. Con l'altrettanto ovvia precisazione che il compromesso prevedeva la facoltà di rendere esplicito l'effettivo acquirente al momento della stipula dell'atto pubblico. La vicinanza della unità in questione all'abitazione del presidente del CdA, semmai, potrebbe essere letta come un'ulteriore motivazione all'acquisto per la conseguente ovvia comodità di avere il posto di lavoro vicino alla propria abitazione. Ma questa circostanza nulla toglie e nulla aggiunge ai fini della definizione della strumentalità del bene. Qualifica che appare centrale per la decisione della presente controversia.

Proseguendo nell'indagine, va richiamata quella parte degli scritti difensivi che, partendo dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 56/E datata 9 aprile 2004, richiama il 2° co. dell'art. 43 del TUIR, nella parte in cui afferma che "la strumentalità per natura ha carattere oggettivo, non rilevando l'utilizzazione del bene per l'esercizio dell'impresa " In sostanza, con riferimento a tali immobili, esiste una presunzione assoluta di strumentalità che giustifica la deducibilità delle relative quote di ammortamento in capo al possessore, indipendentemente dall'effettivo utilizzo e dalla modalità con cui il bene in parola partecipa al processo produttivo.

Resta da chiarire il trattamento fiscale delle spese connesse all'immobile nell'arco temporale che va dall'acquisizione alla variazione catastale da parte dell'Agenzia del Territorio. Questa Commissione ritiene che la presentazione della DIA e il classamento operato dall'Ufficio del territorio sanino eventuali imperfezioni, ovvero tardive richieste di variazione. Va evidenziato che l'Ufficio si limita a fare congetture, peraltro contraddittorie, nel momento in cui prende atto della profonda ristrutturazione dell'immobile e non si cura di eseguire un successivo sopralluogo per riscontrare eventuali realtà difformi dalle evidenze documentali. E se qualche interrogativo può far sorgere il lungo tempo trascorso tra il momento dell'acquisizione e quello del trasferimento della sede legale, a superare ogni dubbio interviene un attento esame dei dati esposti nella tabella riportata a pag. 12 del ricorso. Dall'esame della stessa è possibile evincere un indice di crescita del volume di affari della società talmente significativo da giustificare l'esigenza di una sede direzionale e di rappresentanza qualificata. La entità degli utili dichiarati nei vari anni consente di formulare un primo sommario giudizio di regolarità amministrativa e fiscale. Non rinvenendo, nel contempo, da parte dell'Ufficio la rappresentazione di elementi certi a supporto delle proprie congetture. E ciò malgrado parte ricorrente si sia immediatamente preoccupata di rappresentare all'Ufficio le stesse argomentazioni su cui oggi questa Commissione poggia il proprio convincimento sulla meritevolezza dell'accoglimento del ricorso. Sicché, in forma conclusiva, si deve rilevare che l'Ufficio si è sottratto ad un puntuale confronto con parte ricorrente sui temi che l'hanno indotto a formulare gli atti impugnati.

La Commissione dispone, nel contempo, la compensazione delle spese di giudizio ritenendo che, in qualche misura, a stimolare l'attività dell'Ufficio sia stato l'ampio arco temporale trascorso dal momento dell'acquisizione alla ultimazione dei lavori di ristrutturazione dell'unità immobiliare che ha generato la presente controversia.

PQM

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.