



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MAININI	ELISABETTA	Presidente
<input type="checkbox"/>	BERTOLO	ROBERTO	Relatore
<input type="checkbox"/>	GROSSI	MARIA ROSARIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3320/2019
depositato il 13/06/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°
contro:
AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 3320/2019

UDIENZA DEL

24/10/2019 ore 15:00

N° 4693/19

PRONUNCIATA IL:

24/10/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

- 7 NOV 2019

Il Segretario

Il Segretario
Maria Antonella Polese



(segue)

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 3320/2019

UDIENZA DEL

24/10/2019 ore 15:00

CONCLUSIONI DELLA RICORRENTE

“...in via principale annullare in toto l’Atto impugnato, così come meglio individuato in epigrafe, dichiarandolo giuridicamente inesistente e/o comunque nullo e/o in ogni caso illegittimo e/o infondato nel merito, con ogni consequenziale pronuncia e statuizione, anche in ordine alla restituzione di tutte le somme che, in pur denegata ipotesi, il Ricorrente fosse costretto a versare per non subire l’esecuzione forzata, con rivalutazione ed interessi come di legge.

Con vittoria delle spese di giudizio, onorari, IVA, Contributo Previdenziale Integrativo e Contributo Unificato Tributario, con conseguente condanna dell’Ufficio al pagamento.”

CONCLUSIONI DELL’AGENZIA

Chiede 1) il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

PREMESSA IN FATTO e SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

La ricorrente a socio unico ricorre contro l’Agenzia delle Entrate Direzione Regionale per la Lombardia per l’annullamento dell’avviso di accertamento N. per il periodo di imposta 2013, relativo ad IVA per € 210.497,00 oltre sanzioni e interessi.

In data 16 marzo 2017 è iniziata presso la sede della ricorrente una verifica fiscale per i periodi d’imposta chiusi al 30 giugno 2014 ed al 30 giugno 2015 ai fini delle imposte dirette e IRAP, e per i periodi d’imposta 2013 e 2014 ai fini IVA e degli obblighi dei sostituti di imposta; a conclusione delle verifiche effettuate, in data 28 luglio 2017, i Verificatori notificavano alla Ricorrente Processo Verbale di Constatazione;

le contestazioni muovevano dal riscontro di una “differenza inventariale” (giacenza fisica inferiore alla giacenza contabile) di display utilizzati per esporre alla vendita i prodotti a marchio nei negozi e supermercati nel corso di campagne promozionali.

Tale differenza inventariale diveniva la base per una presunzione di vendita “in nero” eseguita dalla Ricorrente dei medesimi espositori.

In data 26.9.2017 la ricorrente formulava le proprie osservazioni e richieste ai sensi dell’art. 12, co. 7, L. n. 212/2000.

Nell’avviso di accertamento l’Ufficio di fatto ripropone le stesse contestazioni senza considerare di fatto le argomentazioni difensive.

Con rilievo denominato “**Omessa fatturazione di operazioni imponibili in violazione dell’articolo 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**”, per un

importo imponibile pari ad Euro **956.807,00** l'Ufficio accertava una maggior IVA pari ad € 210.497,00 (22% dell'imponibile accertato) irrogando sanzioni pecuniarie per € 236.809,13 ed indicando interessi (conteggiati sino alla data del 30 novembre 2018) pari ad € 39.654,17.

MOTIVI

La ricorrente deduce violazione del Trattato sull'Unione Europea, degli artt. 6 e 8 della convenzione europea dei diritti fondamentali dell'uomo (CEDU), dell'art. 12, comma 1 e 2 della L. n. 212/2000 e dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso, l'Ufficio avrebbe espletato un'attività di indagine e verifica fiscale in violazione del divieto di *fishing expedition* per manifesta assenza di valida motivazione a supporto dell'autorizzazione all'accesso.

La motivazione dell'ordine di accesso dovrebbe dare conto: (i) delle ragioni che hanno giustificato l'accesso (ii) dello scopo dell'accesso ex art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 per verificare il rispetto del principio di proporzionalità; (iii) dell'oggetto dell'attività di verifica; (iv) della presenza di esigenze effettive di indagine e controllo e della necessità di queste, in quanto esse non possono che identificarsi nel possesso da parte dell'amministrazione finanziaria di indizi di violazioni per i quali appunto si debba cercare la prova per cui sarà necessario specificare gli indizi e l'oggetto della specifica ricerca. nulla è dato sapere in merito alle ragioni che hanno giustificato l'accesso; e non è stato indicato il benché minimo stralcio di indizio legittimante l'accesso e quindi non sono state presenti le esigenze effettive d'indagine.

§§§

Deduce inoltre nullità dell'atto impugnato in quanto emesso in esito ad un PVC redatto in violazione dell'art. 12, comma 5, Legge n. 212/2000; il Legislatore ha previsto che l'attività di verifica presso la sede del contribuente non possa protrarsi oltre i trenta giorni lavorativi. Nel caso di specie, la verifica è iniziata il 16 marzo 2017 e si è conclusa in data 28 luglio 2017 (data di redazione e consegna del PVC), pertanto si è protratta ben oltre i termini.

§§§

Deduce la giuridica inesistenza e/o comunque la radicale nullità della notifica, non risultando in atti prova alcuna della avvenuta regolare notificazione. Oltre a non esservi prova della rituale nomina dell'agente notificatore, il cui intervento è imposto dal combinato disposto dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 137 c.p.c., non vi è in atti prova della compiuta notifica a mezzo posta, ai sensi degli artt. 4 e 14, L. n. 890/1982, né dell'eventuale raccomandata informativa prescritta dall'art. 60, c. 1, lett. b)-bis, D.P.R. n. 600/1973. L'Atto impugnato risulta, inoltre, privo di relata di notificazione.

Deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 54, comma 4, D.P.R. n. 633/1972 e dell'articolo 10, L. n. 212/2000. La verifica di cui sopra ha riguardato la complessiva posizione reddituale della ricorrente ("IRES, IVA ed IRAP"), dal 2013 al 2015.

L'accertamento dell'Ufficio è stato invece effettuato "ai sensi dell'art. 54, comma 4, del predetto D.P.R. n. 633/1972": l'accertamento parziale è stato introdotto con lo scopo di consentire all'Amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica della dichiarazione IVA del contribuente "qualora...risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, può limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, l'imposta o la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante.

§§§

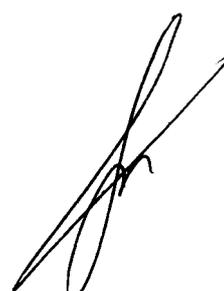
Prospetta l'illegittimità dell'atto impugnato per aver l'Ufficio disatteso l'obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo endoprocedimentale: l'Ufficio non ha considerato le memorie ed osservazioni al PVC presentate dalla ricorrente.

§§§

La ricorrente eccepisce poi la nullità dell'atto impugnato per la presenza di vizi nella sua sottoscrizione.

§§§

Eccepisce la violazione dell'art. 21 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633. Premette che la Società italiana (di seguito "SCJ") è attiva sul mercato dal 1960 nel settore della produzione e commercio in Italia di prodotti di largo consumo per la cura, l'igiene, la pulizia degli ambienti; le relative campagne promozionali possono prevedere l'utilizzo di **espositori in cartone**, acquistati dalla presso fornitori italiani tra i quali la



Ogni **distruzione** di display viene registrata contabilmente dal controllo di gestione che viene informato dei quantitativi e dei costi unitari dei display distrutti. La relativa scrittura contabile prevede lo scarico dal conto di Stato patrimoniale n.1152000 (conto civilistico 130002) al conto di Conto Economico 4200071 (conto civilistico 501008).

Nel corso dell'esercizio 2013/2014, le ragioni che hanno determinato la registrazione a Conto Economico del costo dei display sono rispettivamente:

(i) distruzione per inutilizzo per Euro **170.500,00**;

(ii) differenze inventariali rilevate a fine anno derivanti dal **confronto** tra il numero dei display contabilizzato e quello risultante **dall'inventario fisico** degli espositori per Euro **786.307,00**.

Ritiene illegittima e/o erronea la presunzione di cessione (di cui al DPR n. 441/1997), per carenza dei presupposti applicativi: **ai fini IVA**, i display sono "imballaggi" **ex art. 12** del DPR n. 633/1972.

Di conseguenza, tali forniture "non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale".

L'illegittimità dell'operato dei Verificatori e dell'Ufficio si traduce nel fatto che entrambi hanno ommesso di considerare la relazione, rilevante ai fini IVA, intercorrente tra la cessione di beni avente ad oggetto i prodotti a marchio (prima transazione), e la contestuale ed unitaria fornitura del display: considerato che il display funge da imballaggio per i prodotti che accoglie, tale relazione si declinerebbe in un rapporto di accessorietà della seconda transazione rispetto alla prima, rilevante ai fini IVA ai sensi dell'art. 12, comma 1, del DPR n. 633/1972.

Più precisamente, nell'ambito di una transazione unica, la cessione dei prodotti rappresenta la causa stessa dell'operazione, mentre la fornitura del display si limita ad integrare tale cessione senza la quale la fornitura del display non sarebbe stata neppure posta in essere. Tra i due elementi vi è quindi un rapporto di dipendenza tale per cui l'operazione accessoria, avente ad oggetto il display, perde la propria identità ai fini IVA e diventa parte della cessione principale.

§§§

Deduce l'illegittima e/o erronea applicazione della presunzione di cessione di cui al DPR n. 441/1997, per carenza dei presupposti applicativi: la fornitura di display vuoti avviene senza "corrispettivo": l'espositore vuoto viene utilizzato a specifici fini promozionali e, di per sé, non è oggetto di cessioni autonome rispetto alle cessioni di prodotti in esso contenuti.

Il display infatti, per definizione, è consegnato ai Clienti **solo nel caso di cessione dei prodotti contenuti** nello stesso. Per l'effetto, la consegna dei soli display **vuoti** non è contrattualmente prevista in quanto priva di ragione economica e commerciale.

Considerato il fine promozionale dei display, il relativo costo rimane a carico della Ricorrente e a fronte della consegna dei display, le parti non pattuiscono alcun corrispettivo, rilevante ai fini IVA.

§§§

Eccepisce l'illegittimità dell'avviso in quanto fondato su presunzioni di cessioni, applicate in violazione dei principi di effettività e proporzionalità.

L'avviso di accertamento impugnato è illegittimo ponendosi in contrasto con la ratio antielusiva posta a fondamento del DPR. n. 441/1997.

La presunzione dovrebbe fondarsi sul ragionevole sospetto che i beni acquistati dal contribuente siano stati fraudolentemente ceduti in violazione degli obblighi IVA. Il sospetto potrebbe essere generato dalle c.d. differenze inventariali (art. 4, comma 2, del DPR n. 441/1997), ossia dal fatto che tali beni pur essendo stati rilevati contabilmente dal contribuente verificato, non sono stati fisicamente rinvenuti presso lo stesso.

§§§

Illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per **errato periodo** d'imposta oggetto di contestazione – Violazione del principio di autonomia dei periodi di imposta; l'Ufficio, nell'avviso di accertamento relativo al periodo di imposta **2013**, oggetto del presente ricorso, ha invocato l'applicazione della presunzione di cessione assumendo l'omessa dichiarazione di operazioni imponibili per € 956.807,00.

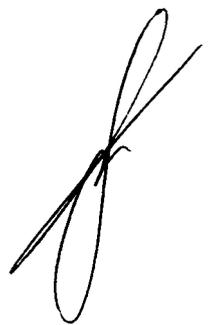
Tuttavia, sia i Verificatori che l'Ufficio hanno trascurato di considerare che la Ricorrente ha rilevato, ed evidenziato a Conto Economico nel proprio bilancio, un onere pari ad Euro 956.807,00 ma relativamente all'esercizio chiuso al **30 giugno 2014**.

§§§

Illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di istruttoria e difetto di motivazione- Illegittima applicazione della presunzione di cessione. L'art. 1 del DPR n. 441/1997 dispone che "si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni né in quelli dei suoi rappresentanti". Il successivo comma 2, in merito alle c.d. differenze inventariali, statuisce che "le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino (ex art. 14, comma 1, lett. d) DPR n. 600/1973), o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta, e le consistenze delle rimanenze registrate costituiscono presunzione di cessione per il periodo d'imposta oggetto del controllo".

A sua volta, a norma dell'art. 2, comma 2, del DPR n. 441/1997 la presunzione di cessione non opera se il contribuente fornisce la prova contraria, dimostrando che i beni:

- sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;



- sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori di opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

Illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione in merito all'applicazione delle differenze inventariali

L'operatività delle presunzioni di cessione conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, è limitata al periodo d'imposta in corso al momento dell'accesso (art. 4, comma 1 del DPR n. 441 del 1997).

L'Ufficio, limitandosi a trascrivere nell'avviso di accertamento quanto esposto nel PVC, ha fondato la propria pretesa sul mero controllo a campione del conto contabile n. 501008, denominato "altre spese promo" in rapporto alle risultanze dell'inventario fisico degli espositori (file denominato Backup JV 100014870).

Ravvisando una differenza tra il valore fisico e quello contabile, l'Ufficio ha invocato la presunzione di cessione di display, ai sensi dell'art. 1, comma 4, del D.P.R. n. 441/1997. In particolare, l'Ufficio:

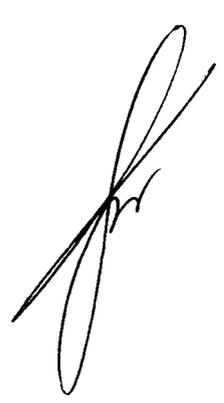
si è limitato ad applicare la presunzione di cessione di cui all'art. 2 del DPR n. 441/1997 ritenendo non rilevante, ai fini del superamento della stessa, la circostanza che i prodotti, con un ciclo di vita breve, sono realizzati prevalentemente in cartone.

- si è basato esclusivamente sulle c.d. differenze inventariali asseritamente riscontrate (i.e. Euro 956.807, per l'esercizio 2013/2014, chiuso al 30/06/2014),

- ha richiesto la sola documentazione inerente alla distruzione degli espositori, e non ha indagato sulle effettive dinamiche del business della Ricorrente ovvero sulla peculiarità dei suddetti materiali.

L'avviso di accertamento, di fatto, si basa su mere illazioni che non considerano le prove già fornite dalla Ricorrente sin dal principio.

Sul punto, si rileva che nel caso di specie, l'Ufficio, consapevole del proprio difetto di istruttoria, derubrica le differenze inventariali ex art. 4, comma 2, del DPR n. 441/1997 a mera «**ripulitura contabile**», che la Ricorrente avrebbe operato per «allineare il valore di bilancio con quello risultante dalla conta fisica degli espositori stratificatisi nel corso degli anni precedenti» Contrariamente a quanto insinuato dall'Ufficio, **le asserite «ripuliture contabili»**, sono le differenze che la Ricorrente ha spontaneamente e diligentemente fatto risaltare con apposite annotazioni, tra la consistenza delle rimanenze, rilevante per l'inventario di magazzino, e la consistenza delle stesse rilevata dalle scritture contabili.



Tale differenza, letta alla luce delle peculiarità del contesto sopra descritto nel quale opera la Ricorrente, è un fenomeno fisiologico tale per cui tali differenze non legittimano l'applicazione della presunzione di cessione. È infatti, contrario alla ratio della presunzione di cessione - che tende a sanzionare le manovre fraudolentemente poste in essere dai contribuenti - desumere una cessione "nascosta", asseritamente effettuata senza applicazione dell'IVA, da un comportamento ispirato a finalità diametralmente opposte, ossia di trasparenza.

Inoltre, si ritiene irragionevole e contraddittorio ritenere che le differenze inventariali, annotate dal contribuente, provino una cessione occulta effettuata senza applicazione dell'IVA.

L'operato dell'Ufficio si pone in palese contrasto con gli "indirizzi operativi per gli organi verificatori" come fissati dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 31/E del 2 ottobre 2006 che, con specifico riferimento alle differenze inventariali:

- riconosce che "nella prassi operativa delle imprese vengono effettuate (...) operazioni di "rettifica" del magazzino finalizzate all'adeguamento del magazzino contabile a quello effettivo";

- richiama l'attenzione del verificatore ad una attenta valutazione dei termini di concreta applicazione delle presunzioni legali di cessione (e acquisto), da operare nel quadro di una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata; - chiarisce che nei casi in cui, nel corso dell'attività ispettiva, le rettifiche contabili di magazzino siano state riscontrate dallo stesso operatore, «sarà cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione sic e simpliciter degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione della stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente».



Il citato documento di prassi si sofferma sull'ipotesi in cui nel corso dell'attività di controllo presso operatori della GDO, dovessero essere riscontrate differenze inventariali rilevate contabilmente dallo stesso contribuente e precisa che:

- occorre escludere l'operatività delle presunzioni di cessione ex art. 4, comma 2, del DPR n. 441/1997;

- la prova contraria del contribuente non è vincolata alle rigide procedure richieste dal DPR n. 441/1997, ma potrà essere costituita da qualsiasi dato anche di ordine presuntivo.

In ogni caso, le eventuali differenze inventariali riscontrate devono essere valutate secondo i criteri di verosimiglianza e ragionevolezza economica, tenendo conto, dunque, del contesto complessivo dell'azienda.

A titolo esemplificativo (come precisato dalla stessa Circolare 31/E/2006) potranno assumere rilievo ai fini di cui sopra:

- La tipologia dei beni;
- Le caratteristiche gestionali e le peculiarità del processo produttivo e commerciale (dell'assetto organizzativo e delle dimensioni aziendali);
- Il trend delle differenze inventariali ed il rapporto costi/benefici nell'adozione delle misure atte a eliminare totalmente tali differenze;
- La scarsa plausibilità della vendita "al nero" delle merci costituenti le differenze inventariali (in particolare, se le differenze si riferiscono a beni merce di scarso valore unitario e di elevata consistenza numerica);

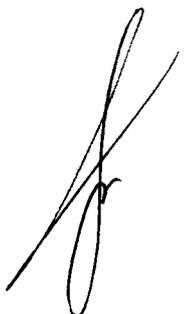
È evidente che l'Ufficio si è palesemente discostato dagli indirizzi operativi suggeriti dall'Agenzia delle Entrate stessa la quale, limitandosi a riconoscere la scarsa significatività delle differenze inventariali riscontrate in rapporto al volume d'affari (pari allo 0,07%).

Infine fa presente che la Ricorrente non ha maturato esuberi di cassa, né tantomeno le stesse sono state rilevate dai verificatori tali da giustificare l'effettuazione di cessioni non fatturate. A tal fine la Ricorrente ha già allegato il dettaglio della movimentazione contabile di cassa per il periodo d'imposta accertato.

Allo stesso modo fa presente che opera esclusivamente nel comparto cd "Business-to Business", ossia **vende solo ad altri operatori economici dotati di partita IVA, non a consumatori finali**. Con specifico riferimento ad aziende operanti nel settore della grande distribuzione, tenuto conto della tipologia della clientela e del rispetto delle procedure amministrative ed organizzative rigorose dalle stesse adottate, nonché delle limitazioni previste per l'utilizzo del contante, appare poco probabile l'effettuazione delle vendite non contabilizzate.

Detto ciò, la Ricorrente ha ampiamente dimostrato (Allegati 19 e 20 delle Memorie al PVC - Allegato 3), che il differenziale inventariale non è riconducibile in alcun modo a vendite non contabilizzate quanto piuttosto ad una inevitabile perdita/distruzione degli stessi beni insita nella natura e funzione dagli stessi e del business aziendale.

Illegittimità dell'avviso di accertamento per omessa valorizzazione della documentazione prodotta dalla parte ricorrente in sede di verifica fiscale e nel corso del procedimento di accertamento con adesione.



In linea generale, qualora nel corso di una verifica fiscale siano riscontrate differenze fisiche inventariali (e non esclusivamente contabili), la prova contraria della distruzione dei beni può essere fornita, inter alia, mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio (a condizione che – come nel caso di specie - l'ammontare del costo unitario dei beni distrutti non sia superiore ad Euro 10.000). In tale caso, dalla dichiarazione sostitutiva devono risultare la natura, la qualità, la quantità e l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati.

L'ambito applicativo della procedura è stato ridotto dal Ministero delle Finanze esclusivamente per le ipotesi in cui il contribuente provvede volontariamente alla distruzione di un bene, strumentale o di magazzino, in seguito al verificarsi di un evento eccezionale.

Sono, pertanto comunque escluse dalla procedura (Circolare n. 193/E/1998 e Risoluzione n. 131/E/2008):

i. Le distruzioni di beni che non dipendono dalla volontà dell'imprenditore e dall'eccezionalità dell'operazione, ma connesse a situazioni ricorrenti (ad esempio, sfridi, cali naturali, alterazioni o superamento del prodotto). In alternativa la normativa prevede altresì l'applicazione della seguente procedure formali alternative: a. Comunicazione scritta da inviare all'Ufficio territorialmente competente, almeno cinque giorni prima dell'operazione di distruzione o di trasformazione; b. Verbale redatto da pubblici funzionari, da ufficiali della Guardia di Finanza, o da notai che hanno presenziato alla distruzione o alla trasformazione dei beni; c. Documento di trasporto, progressivamente numerato, relativo al trasporto dei beni eventualmente risultanti dalla distruzione o dalla trasformazione.

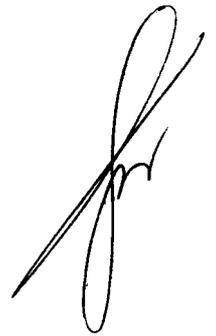
ii. Le ipotesi di trasformazione delle merci in beni residuali, qualora la trasformazione rientri nell'attività propria dell'impresa;

iii. Nel caso di distruzione dei beni, tramite soggetti autorizzati in base alle leggi sullo smaltimento dei rifiuti, la distruzione è dimostrata attraverso la specifica documentazione richiesta da tali leggi.

Pur essendo evidente che i display, presuntivamente ceduti in nero sono stati distrutti, la Ricorrente si è comunque dotata della dovuta documentazione per quanto riguarda i display distrutti nel corso dell'esercizio 2013/2014.

In relazione alle differenze inventariali la ricorrente si è dotata dei formulari redatti da _____ (Allegati 19 e 20 delle Memorie al PVC), per i beni distrutti nello stesso anno.

Diversamente da quanto asserito dall'Ufficio («la distruzione dei suddetti beni avrebbe dovuto essere provata attraverso la procedura formale descritta»), la Ricorrente ha non solo seguito la procedura per i beni in corso



d'anno, ma ha anche fornito tutta la documentazione necessaria. Tale documentazione sarebbe ex se idonea a giustificare i ricavi presunti per Euro 170.500,00 ed inerente alle differenze inventariali del 2013.

Per quanto riguarda le distruzioni avvenute in precedenti esercizi, ma registrate nel corso del 2014 per Euro 786.307,00 (Allegato 21 delle Memorie al PVC – Allegato 3), la Ricorrente ha già fornito la dichiarazione sostitutiva di atto notorio prodotta dalla _____ a tali fini (Allegato 22 delle Memorie al PVC, inerente la parziale riconciliazione dei beni distrutti nel periodo 2011 - 2013 per inutilizzabilità – Allegato 3).

Premesso quanto sopra, stante il dettato normativo, pur avendo dimostrato che nessuna presunzione di cessione possa essere applicata alla Ricorrente per palese carenza dei relativi presupposti, la Ricorrente ha comunque per scrupolo, prodotto, anche in sede di verifica e di procedimento di accertamento con adesione, certificazioni e documenti idonei a vincere l'asserita presunzione.

*

In via subordinata, deduce illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative atteso che esso risulta privo di qualsiasi motivazione in ordine alla sussistenza della colpevolezza in capo alla ricorrente, in violazione dell'art. 5, 6 e 7 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

In ulteriore subordine, eccepisce il difetto di motivazione del provvedimento irrogativo di sanzioni atteso che esso risulta privo di qualsiasi motivazione in ordine alla sanzionabilità della violazione contestata, in aperta violazione dell'art. 17, D.Lgs. n. 472/1997 che, espressamente, prevede che tale provvedimento debba essere «motivato a pena di nullità».

La Ricorrente sottolinea che l'atto irrogativo di sanzioni risulta illegittimo anche in quanto l'Ufficio non ha applicato il c.d. cumulo giuridico sebbene la contestazione di cui all'Atto impugnato sia la medesima contenuta negli avvisi di accertamento n. _____ (emesso nei confronti della Ricorrente ai fini IRES); _____ (ai fini IRAP) e _____ (ai fini IVA).

Le violazioni contestate in materia IRES, IRAP ed IVA, con i richiamati atti di accertamento, derivano tutte dalla medesima "sola azione", ossia la (presunta) cessione di beni. Non di meno l'Ufficio ha irrogato la relativa sanzione per ciascun tributo, come segue:

- Atto di accertamento emesso ai fini IRES, n.

Sanzione irrogata: € 42.199,20;

- Atto di accertamento emesso ai fini IRAP, n.

Sanzione irrogata: € 33.583,50;

- Atto impugnato, emesso ai fini IVA, n.

Sanzione irrogata: € 189.447,30 (aumentata del 25%);

se l'Ufficio avesse fatto buon governo delle norme relative al c.d. cumulo giuridico, avrebbe dovuto applicare "la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio". Ossia: Sanzione più grave: € 189.447,30 + Aumento del 25%: (€ 189.447,30 x 25%) € 47.361,83 = Sanzione Tot.: € 236.809,25.

§§§

L'Agenzia si è costituita in giudizio. Produce in questa sede il seguente atto di delega: Provvedimento n. 183042 del 28 dicembre 2018 con il quale il Direttore Regionale ha conferito al Capo Sezione Accertamento Dott.

con delega alla sottoscrizione – per quel che qui interessa – degli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione sanzioni e di recupero crediti (rispettivamente fino a € 2.000,000,00 di imposte, anche virtuale sulle perdite o, in assenza, sanzioni calcolate ai minimi edittali.

Ciò posto, nel merito espone che dal controllo del conto n. 501008 denominato "ALTRE SPESE PROMO", è stato chiesto alla ricorrente di documentare gli addebiti con descrizione "empty display". Dalla documentazione esibita dalla Parte, è emerso che questi addebiti sono riferiti agli acquisti presso il principale fornitore di espositori per lo più in cartone (anche definiti "cartonati") destinati ad accogliere i prodotti nei punti vendita.

Il trattamento contabile degli acquisti di espositori si può così riassumere:

1. riceve fattura da . Il valore della fattura è iscritto nell'attivo dello S.P.; pertanto non viene dedotto alcun costo; 2. nel momento in cui l'espositore è venduto al cliente insieme ai prodotti, il dipartimento preposto al controllo di gestione effettua una stima del valore degli espositori venduti e scarica a costo la quota parte del valore precedentemente iscritto nell'attivo di S.P.; 3. in questo modo, i costi dedotti relativi agli espositori sono solo quelli relativi agli espositori venduti.

Dal file denominato "Backup JV 100014870" è emerso che, nel corso del FY 2013, ha provveduto ad effettuare un inventario fisico degli espositori, riscontrando una significativa differenza tra il valore fisico e quello contabile:

Giacenza contabile - chiusura marzo 1.406.523 differenza -953.600.

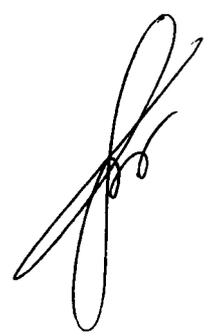
Nel prospetto seguente si riporta il calcolo della Società effettuato al fine di determinare l'esatta quantificazione dei costi da azzerare contabilmente:

Nel corso dell'esercizio 2013, la Società ha dedotto contabilmente un valore di complessivi Euro 956.807,00 dei quali Euro 170.500,00 si riferiscono a smaltimenti di "empty display" effettuati in corso d'anno, mentre i restanti Euro 786.307,00 sono relativi ad una sorta di "pulizia contabile" effettuata per allineare il valore di bilancio con quello risultante dalla conta fisica degli espositori stratificatasi nel corso degli anni precedenti. Quest'ultimo valore è stato oggetto di ripresa in aumento al quadro RF.

La vicenda in esame va calata nell'art. 1, comma 1, del d.p.r. 441/1997, il quale stabilisce che si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti. Il secondo comma del citato articolo, stabilisce, tuttavia che la suddetta presunzione non opera se viene dimostrato che i beni mancanti sono stati utilizzati per la produzione, perduti o distrutti, ovvero consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo traslativo di proprietà.

Nel caso specifico di distruzione di beni, l'art. 2, comma 4, del d.p.r. 441/1997 prevede ai fini della prova una procedura articolata in tre fasi: 1) comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria; 2) redazione del verbale o della dichiarazione di distruzione; 3) compilazione del documento di trasporto.

Come chiarito dalla circolare 23 luglio 1998, n. 193 la procedura sopra descritta è prevista esclusivamente nell'ipotesi in cui il contribuente provvede volontariamente alla distruzione di un bene in seguito al verificarsi di un evento eccezionale. Sono pertanto escluse dalla procedura in esame, tutte quelle distruzioni non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore e dall'eccezionalità dell'operazione, ma normalmente connesse a situazioni ricorrenti (ad esempio sfridi, cali naturali, alterazioni o superamento del prodotto). La procedura de qua non si applica inoltre nell'ipotesi di trasformazione delle merci in beni residuali che rientri nell'attività propria dell'impresa.



Nel caso di distruzione di beni tramite soggetti autorizzati in base alle leggi sullo smaltimento dei rifiuti, la distruzione è dimostrata dal formulario di identificazione di cui all'articolo 15 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (sostituito dall'art. 193 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 - Norme in materia ambientale).

L'idoneità del formulario a superare la presunzione di cessione, già riconosciuta dalla circolare 193 del 1998, è stata confermata nella risoluzione n. 131 del 4 aprile 2008. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la

documentazione relativa allo smaltimento deve essere corredata da prospetti analitici che consentano una riconciliazione tra quantità e qualità dei beni scartati e rifiuti inviati alla discarica; inoltre è necessaria l'annotazione dei beni stessi nel registro di carico e scarico dei rifiuti.

A tal proposito, in sede di verifica, alla società sono stati richiesti i verbali di distruzione, ovvero altra documentazione di tutela fiscale prevista dal d.p.r. 441/1997.

La Parte, al riguardo, ha dichiarato che "i materiali denominati "empty display" si riferiscono ad espositori vuoti che riportano le grafiche delle campagne promozionali delle varie categorie di prodotti distribuiti da
e vengono utilizzati per l'esposizione al pubblico dei prodotti nei punti vendita.

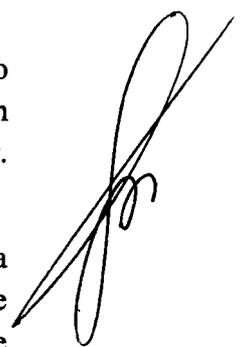
Alla distruzione dei materiali di cui sono costituiti gli espositori inutilizzati, ossia cartonati e polistiroli che non sono oggetto di autonoma vendita al cliente e che, pertanto, vengono mandati al macero come materiale di consumo, non si ritiene applicabile la procedura stabilita dal d.p.r. 441/97".

Attesa, pertanto, la mancata produzione dei verbali di distruzione merce e, nondimeno, di ogni altra documentazione idonea a giustificare le differenze inventariali riscontrate (pari a € 956.807,00, di cui € 786.307,00 oggetto di ripresa a tassazione in dichiarazione), l'Ufficio ha ripreso a tassazione l'omessa contabilizzazione di ricavi pari a € 170.500,00 (IRES).

La tesi secondo cui trattasi di prodotti con un ciclo di vita breve in quanto realizzati prevalentemente in cartone non appare dirimente ai fini della non applicabilità della procedura stabilita dall'art. 2, comma 4, del d.p.r. 441/1997.

Come chiarito, infatti, dalla circolare 23 luglio 1998, n. 193, il ricorso alla suddetta procedura è escluso nei casi in cui la distruzione non sia dipendente dalla volontà dell'imprenditore e non sia riconducibile ad un'operazione eccezionale. In merito ai display, invece, l'Ufficio ha giustamente ritenuto che la loro eliminazione non sia un evento imputabile ai fattori sopra descritti ma piuttosto alla volontà della Società di procedere alla dismissione di beni ritenuti obsoleti e pertanto non più commercializzabili.

Pertanto, secondo l'Ufficio, la distruzione dei suddetti beni sarebbe dovuta essere provata attraverso la procedura formale descritta dal citato art. 2 del d.p.r. 441/1997. Nella sistematica del d.P.R. n. 441/1997, l'operatività delle presunzioni in narrativa, che invertono il principio dell'onere della prova stabilito dall'art. 2697 del codice civile, non è più necessariamente legata al riscontro fisico dei beni presso i locali dell'impresa, potendo invece fondarsi sui soli dati registrati nelle scritture contabili del contribuente accertato. In



deroga al principio dell'onere della prova, in sede di accertamento l'Amministrazione finanziaria deve solo provare il fatto, di tipo "documentale", indicato dalla norma (gli ammanchi di beni a seguito di riscontro fisico ovvero le "differenze quantitative" tra consistenza delle rimanenze registrate e scritture obbligatorie di magazzino o documentazione obbligatoria), mentre il contribuente, per superare dette presunzioni, dovrà provare, secondo le modalità stabilite dagli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 441/1997, che la giacenza o la mancata giacenza dipende dal verificarsi di fatti diversi dall'acquisto e/o dalla cessione.

I formulari prodotti non riportano informazioni idonee a collegarli ai prospetti contabili della _____ per cui non possono essere considerati sufficienti a superare la presunzione di cessione.

Sulla asserita illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative atteso che esso risulta privo di qualsiasi motivazione in ordine alla sussistenza della colpevolezza in capo alla ricorrente, in violazione dell'art. 5, 6 e 7 d.lgs 197/472.

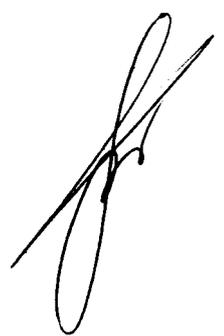
L'atto impugnato risulta esaustivamente motivato e offre una congrua dettagliata disamina delle ragioni sottostanti alle pretese sanzionatorie.

L'Ufficio ha raffrontato le norme sanzionatorie (ante e post modifica) in applicazione del principio del favor rei previsto dai commi 2 e 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997, così come chiarito dalla circolare n. 4 del 4 marzo 2016 emessa dalla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

Quanto alla violazione di "infedele dichiarazione": - la norma in vigore prima della revisione del sistema sanzionatorio prevedeva una sanzione amministrativa compresa dal 100% al 200% della maggiore imposta accertata; - la norma in vigore dal 1° gennaio 2016 prevede una sanzione amministrativa compresa dal 90% al 180% della maggiore imposta accertata o della differenza del credito utilizzato.

In applicazione del favor rei, la sanzione più favorevole irrogata nell'atto impugnato è stata quella calcolata con la norma in vigore dopo la riforma.

In relazione alla violazione concretizzatasi nella "omessa fatturazione e registrazione di operazioni imponibili", rileva che la norma in vigore prima della revisione del sistema sanzionatorio prevedeva una sanzione amministrativa compresa dal 100% al 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato; la norma in vigore dal 1°.01.2016 prevede una sanzione amministrativa compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta sull'imponibile non correttamente registrato.



Per quanto sopra, in applicazione del cumulo giuridico, la sanzione di € 236.809,13, più favorevole irrogata nell'atto per cui è causa, è stata quella calcolata con la norma in vigore dopo la riforma.

§§§

All'udienza odierna la Commissione ha trattenuto in decisione il ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Devesi anzitutto respingere l'eccezione preliminare afferente la pretesa invalidità dell'avviso impugnato in quanto sottoscritto da funzionario non abilitato: l'Agenzia ha infatti prodotto l'atto n. 183042 del 28 dicembre 2018 con il quale il Direttore Regionale ha conferito al Capo Sezione

la delega alla sottoscrizione degli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione sanzioni e di recupero crediti (fino a € 2.000,000,00 di imposte o, in assenza, di sanzioni calcolate ai minimi edittali).

Va altresì disattesa l'impugnazione della ricorrente nella parte in cui si deduce la nullità dell'atto impugnato in quanto emesso in esito ad un PVC redatto in violazione dell'art. 12, comma 5, Legge n. 212/2000 atteso che il legislatore ha previsto che l'attività di verifica presso la sede del contribuente non possa protrarsi oltre i trenta giorni lavorativi, laddove, nel caso di specie, la verifica è iniziata il 16 marzo 2017 e si è conclusa in data 28 luglio 2017 (data di redazione e consegna del PVC). In realtà, come provato dall'Ufficio, i giorni complessivi delle operazioni di verifica sono stati 29, tenuto conto delle interruzioni nei lavori.

Nel merito della pretesa avanzata dall'Agenzia il ricorso si palesa fondato. L'Ufficio non ha inteso affermare che la merce esposta nei display fosse stata indebitamente sottratta alla contabilizzazione e che pertanto si dovesse presumere vendita senza fatturazione.

In realtà l'Agenzia si duole soltanto del mancato rinvenimento degli involucri contenenti i prodotti

Detti involucri in effetti non hanno, salva prova contraria che non è stata fornita dall'Ufficio, un valore intrinseco proprio, costituendo solo, prima dell'esaurimento della vendita del loro contenuto, un veicolo pubblicitario graficamente ed esteticamente rilevante e, dopo l'esaurimento delle campagne promozionali, niente di più che un imballaggio che ha svolto la sua ordinaria funzione di contenitore senza alcuna ultrattività (in quanto, terminata la promozione, essi non sono all'evidenza riciclabili per altra successiva campagna pubblicitaria, tenuto conto anche della loro facile deperibilità, essendo costruiti in cartone soggetto ad ammaloramenti e danneggiamenti).

L'Ufficio ha fondato l'accertamento sulla presunta irregolare o tardiva contabilizzazione della loro "rottamazione" ma le eventuali irregolarità (tardiva contabilizzazione della loro derelizione) nella distruzione di meri involucri non aventi valore di merce non costituisce materia imponibile in quanto non produttiva di ricavi, ovvero di minori costi, esposti in bilancio e non espunti dagli inventari annuali (particolare prospettazione che l'Ufficio non ha specificamente adombrato).

Pertanto sono condivisibili le argomentazioni della ricorrente secondo la quale l'Ufficio ha inteso accertare maggiori componenti positivi di reddito non dichiarati in violazione dell'art. 85 TUIR invocando, a tal fine, la presunzione di cessione degli espositori (ritenuti dall'Ufficio alla stregua di beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, laddove tale attività non riguarda gli espositori bensì il loro contenuto), ai sensi dell'art. 1, comma 4, del d.P.R. n. 441/1997.

In realtà gli espositori non rientrano ad alcun titolo nell'elenco dei beni (o strumenti finanziari) di cui all'art. 85 TUIR suscettibili di produrre "ricavi".

Anche l'art. 78 della Direttiva IVA n° 2006/112/CE annovera gli "imballaggi" tra gli elementi accessori alla cessione di beni.

L'Ufficio si è limitato ad applicare pedissequamente la presunzione di cessione di cui all'art. 2 del DPR n. 441/1997 senza distinguere, ai fini del superamento della stessa, l'elemento fattuale che i display, dal breve ciclo vitale in quanto realizzati prevalentemente in cartone, non sono in realtà merci destinate allo scambio, basandosi esclusivamente (ed epidermicamente) sulle rilevate differenze inventariali riscontrate (€ 956.807 per l'esercizio 2013/2014, chiuso al 30/06/2014) e quindi senza approfondire la natura dei beni.

La tesi dell'Ufficio secondo la quale la distruzione dei suddetti beni sarebbe dovuta essere provata attraverso la procedura formale descritta dal citato art. 2 del d.p.r. 441/1997 non è fondata: non si tratta di beni costituenti merci destinate a cessione bensì di meri contenitori, aventi valenza e funzione di imballaggi, come tali assimilabili a questi ultimi, per i quali non possono né debbono valere le farraginose, burocratiche, procedure previste dall'invocato decreto presidenziale, che si giustificano solo in presenza di merci aventi valore economico effettivo, e non di meri cartonati, e ciò in forza del principio di proporzionalità che non può ammettere che siffatti adempimenti debbano estendersi anche a beni di infimo valore.

Le spese possono essere compensate atteso che il recupero è stato determinato dal disordine contabile della ricorrente che ha omesso di aggiornare le risultanze degli inventari fisici innescando la verifica.

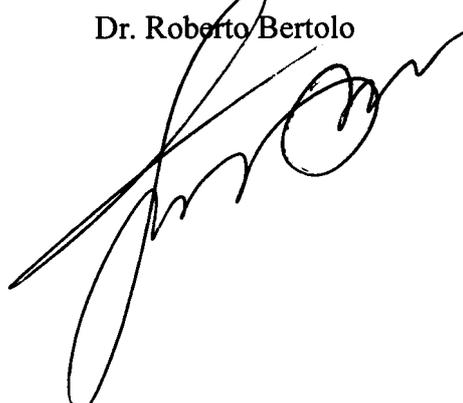
P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato. Compensa le spese.

Milano 24.10.2019

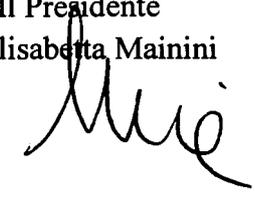
Il Giudice Estensore

Dr. Roberto Bertolo

A large, stylized handwritten signature in black ink, likely belonging to Dr. Roberto Bertolo, positioned below his name.

Il Presidente

Dr. Elisabetta Mainini

A handwritten signature in black ink, likely belonging to Dr. Elisabetta Mainini, positioned below her name.