



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ROGGERO	PAOLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CHIAMETTI	GUIDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	FARANDA	PIETRO VINCENZO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1363/2019
depositato il 12/03/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B0ETM05202/2018 IRES-ALTRO 2013
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
COMMODARI ROBERTO
C/O STUDIO CBA
GALLERIA S. CARLO 6 20122 MILANO MI

difeso da:
ETTORRE MARCO
C/O STUDIO CBA
GALLERIA S. CARL 6 20122 MILANO MI

difeso da:
ZAPPONE FRANCESCO
C/O STUDIO CBA
GALLERIA S. CARLO 6 20122 MILANO MI

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1363/2019 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/10/2019 ore 09:30

N°

4750/1/2019

PRONUNCIATA IL:

29/10/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

12/11/2019

Il Segretario



(segue)

GALLERIA SAN CARLO, 6 20122 MILANO MI

difeso da:
COMMODARI ROBERTO
C/O STUDIO CBA
GALLERIA S. CARLO 6 20122 MILANO MI

difeso da:
ETTORRE MARCO
C/O STUDIO CBA
GALLERIA S. CARL 6 20122 MILANO MI

difeso da:
ZAPPONE FRANCESCO
C/O STUDIO CBA
GALLERIA S. CARLO 6 20122 MILANO MI

- sul ricorso n. 2836/2019
depositato il 28/05/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03TM07161/2018 IVA-ALTRO 2013
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03TM07161/2018 IRAP 2013
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
COMMODARI ROBERTO
STUDIO CBA
GALLERIA SAN CARLO, 6 20122 MILANO MI

difeso da:
ETTORRE MARCO
STUDIO CBA
GALLERIA SAN CARLO, 6 20122 MILANO MI

difeso da:
ZAPPONE FRANCESCO
STUDIO CBA
GALLERIA SAN CARLO, 6 20122 MILANO MI

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1363/2019 (riunificato)

UDIENZA DEL

29/10/2019 ore 09:30



PROCEDIMENTI RIUNTI PER CONNESSIONE OGGETTIVA E SOGGETTIVA

R.G.R. 1363/2019

Ricorso avverso avviso d'accertamento n. T9B0ETM05202-2018, notificato in data 17 dicembre 2018, in materia di IRES, per l'annualità 2013, per un importo complessivo pari a

R.G.R. 2836/2019

Ricorso avverso avviso d'accertamento n. T9B03ETM07161-2018, notificato in data 17 dicembre 2018, in materia di IRES, per l'annualità 2013, per un importo complessivo pari a

* * *

Con autonomi ricorsi depositati in data 12 marzo 2019 e 28 maggio 2019, le società ricorrenti, .., rispettivamente consolidante e consolidata, impugnavano gli avvisi d'accertamento meglio individuati in epigrafe. Con tali atti, l'agenzia delle entrate accertava per l'anno d'imposta 2013, un maggior valore della produzione imponibile ai fini IRAP pari ad .., con una conseguente maggiore imposta di ..; nonché una maggiore imposta ai fini IVA per .. oltre sanzioni ed interessi. Il primo avviso di accertamento traeva origine dalla verifica fiscale condotta dall'ufficio a carico della .., per il periodo d'imposta 1.09.2011 – 31.08.2012 e, ai fini, IVA per l'anno d'imposta 2012, verifica conclusasi con il PVC notificato in data 4 dicembre 2015 e contenente rilievi ai fini IRES, IRAP e IVA riguardanti:

- 1) l'indebita deduzione di costi non inerenti sostenuti in relazione a imbarcazioni da diporto
- 2) l'indebita deduzione di costi non documentati relativi a prestazioni di trasporto di persone;
- 3) l'errata inclusione nella voce B7 del conto economico di oneri aventi natura finanziaria, dedotti ai fini Irap.

In data 14 febbraio 2019 la .., in qualità di consolidante della società .., e la stessa .., notificavano ricorso congiunto avverso l'avviso di accertamento n. T9B0ETM05202/2018, emesso a carico della società consolidata per il periodo di imposta 2013. Le ricorrenti eccepivano dunque: 1) nullità dell'avviso di accertamento per vizio insanabile della sottoscrizione, data la mancanza di prova del conferimento della delega alla



sottoscrizione dell'atto e la mancanza di allegazione della delega di firma; 2) Illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per infondatezza del rilievo n. 1 concernente il carattere non strumentale dell'imbarcazione all'attività esercitata dall'impresa; 3) Illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per infondatezza del rilievo n. 2 relativo ai costi asseritamente ritenuti non inerenti in quanto non documentati; 4) Illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per infondatezza del rilievo n. 3 per l'indebita variazione fiscale di _____) Illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni contenuto nell'avviso di accertamento, per omessa o insufficiente motivazione, o, comunque, per assenza di colpa in capo alle ricorrenti.

Con separati atti di controdeduzione, depositati in data 11 aprile 2019 e in data 16 giugno 2019, si costituiva nei due giudizi l'agenzia delle entrate convenuta, la quale procedeva a una propria ricostruzione dei fatti, procedendo poi a controbattere ai singoli motivi eccepiti dalle ricorrenti. Sulla nullità dell'avviso di accertamento per mancata allegazione della delega a favore del funzionario incaricato, richiamava il contenuto dell'art. 42, comma 1 del D.P.R. 600/1973, argomentando in ordine alle posizioni dirigenziali dei delegati, e citando pregressa giurisprudenza di legittimità a proprio favore. Quanto all'eccepita illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per infondatezza del rilievo IRAP n. 1, riguardante cioè l'indeducibilità dei costi connessi alle imbarcazioni _____, riteneva che il motivo fosse infondato in fatto. Secondo l'ufficio, infatti, la deduzione integrale delle componenti negative di reddito, stabilita dall'articolo 164, comma 1, lettera a), del TUIR, si ha in due ipotesi, in relazione a veicoli: 1) quando sono usati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria dell'impresa; 2) quando sono adibiti ad uso pubblico. Secondo l'ufficio, le imbarcazioni da diporto in analisi non formavano "*oggetto dell'attività propria dell'impresa*", motivo per il quale la _____ aveva correttamente registrato come non detraibile l'Iva relativa alle spese effettuate in relazione di tali imbarcazioni. Svolgeva poi varie considerazioni in fatto che portavano a concludere che le imbarcazioni *de quibus* non venissero utilizzate esclusivamente a fini commerciali, ma prevalentemente per fini personali, motivo per cui, non riteneva che avessero carattere di strumentalità, ritenendo perciò legittimo il recupero a tassazione per violazione dell'art. 164 del TUIR. Benché nei ricorsi proposti si affermasse che le imbarcazioni sarebbero state sempre utilizzate dalla _____ per effettuare "test di collaudo e di prova" dei prodotti da commercializzare, a parere dell'ufficio, le argomentazioni di controparte erano del tutto infondate e insufficienti ad assolvere l'onere probatorio relativo al carattere strumentale dell'imbarcazione in questione. Per quanto concerne la contestata illegittimità dell'avviso di accertamento per infondatezza del rilievo IRAP n. 2, riguardante costi non documentati ex art. 109



DPR 917/86 per _____, l'agenzia riteneva l'eccezione infondata, giacché dalla stessa documentazione giustificativa prodotta risulta che la Società ha contabilizzato costi per prestazioni di trasporto di persone con aeromobile, non deducibili in quanto non sufficientemente documentati e per i quali non è stato possibile valutare l'inerenza delle prestazioni ricevute all'attività d'impresa esercitata dalla società e verificare la sussistenza dei requisiti previsti dall'art.109 del TUIR. Rilevava il fatto che la mera esibizione della fattura e dell'accordo con la Italfly non potesse provare l'inerenza del costo, risultando altresì discrasie tra il contenuto del contratto e quello della fattura. Sull'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per infondatezza del rilievo IRAP n. 3, riguardante componenti negativi non deducibili ai fini Irap per l'ufficio si riportava alle risultanze delle descrizioni contenute nelle contabili esaminate e dalla documentazione giustificativa prodotta dalla Società, laddove gli oneri che pretendeva di dedurre facevano riferimento a commissioni collegate alla messa a disposizione di una provvista di denaro, a commissioni in caso di "sconfinamento" e ad oneri sostenuti per l'erogazione di finanziamenti. Secondo l'agenzia, tali tipologie di costi sono da considerarsi, senza ombra di dubbio, oneri finanziari da contabilizzare nella voce C17 del conto economico e che non concorrono alla base imponibile IRAP, mentre andava destituita di fondamento l'interpretazione fornita dalle ricorrenti del contenuto della Circolare n. 141/E del 1998. Quanto all'eccepita illegittimità delle sanzioni irrogate, riteneva pretestuosa la doglianza concernente l'onere motivazionale, giacché l'unica sanzione irrogata era quella discendente *de plano* per "dichiarazione infedele" di cui all'art. 1, comma 2, D. Lgs. 18.12.1997, n. 471. Quanto poi all'eccepita assenza di colpa, osservava che nell'ipotesi di condotte di dichiarazione infedele la colpa potesse ritenersi "*in re ipsa*". Precisava infine che alle società ricorrenti sono stati notificati analoghi accertamenti anche per gli anni 2010 e 2012, impugnati dinanzi alla CTP di Milano sollevando le medesime doglianze oggetto del presente giudizio, ricorsi che sono comunque stati respinti per entrambe le annualità, con condanna alle spese di lite quantificate in _____ per l'anno 2010 ed _____ per l'anno 2012. Concludeva quindi chiedendo il rigetto di entrambi i ricorsi e la condanna delle ricorrenti alle spese di giudizio, maggiorate di diritto nei confronti della sola _____ per la rifusione delle spese del procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 15, comma 2-*septies*, del D.Lgs. n. 546/1992.

In data 17 ottobre 2019, le società ricorrenti depositavano ulteriori memorie separate, con cui ripercorreva lo storico di tutta la documentazione prodotta, sia in sede amministrativa, sia in sede processuale, producendo poi ulteriore documentazione con la quale tentava di sovvertire le argomentazioni dell'ufficio in ordine alla non strumentalità dei natanti.



Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. Riunisce i procedimenti sopra richiamati per connessione soggettiva ed oggettiva e li accoglie. Gli avvisi di accertamento impugnati traggono origine dall'attività istruttoria condotta dall'ufficio per l'esercizio sociale in esame. Le criticità riscontrate nell'annualità 2013 erano riferite a costi che erano stati indebitamente dedotti dal reddito imponibile in relazione all'imbarcazione da diporto modello [redacted] all'imbarcazione [redacted]. La ripresa a tassazione era rinvenibile nella circostanza che i natanti in parola non fossero stati utilizzati ai fini commerciali ma prevalentemente per fini personali. L'ufficio a tal fine richiamava l'art. 164 TUIR e disconosceva i costi per violazione dell'articolo sopra citato, per [redacted]; costi non documentati, ex-art. 109 TUIR per [redacted] ed accertava una indebita detrazione fiscale di [redacted]. A seguito di ciò, l'ufficio accertava un maggior reddito di [redacted] con avvisi di accertamento che, una volta notificati, tanto la società [redacted] quanto la sua consolidante [redacted] impugnavano congiuntamente. Tenuto conto di quanto prodotto dalle due società, questo Giudice, ripercorrendo i vari passaggi del ricorso, delle memorie e della costituzione in giudizio depositata dall'ufficio, così decide.

Sulla nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di prova del conferimento della delega alla sottoscrizione dell'atto e la mancanza della delega di firma

La contestazione sollevata dalla società risulta essere fuori luogo. In effetti, con riferimento alla delega di firma, questo [redacted] rileva che sotto la firma del [redacted] è presente, e ben visibile, la dicitura "Per delega del Direttore Provinciale [redacted]". E' vero, il funzionario che sottoscrive l'avviso di accertamento deve essere munito di delega espressa: infatti così è, come da Atto dispositivo n. 119/2018 del 327 giugno 2018, prot. n. 8754. L'ufficio ha regolarmente depositato la suddetta delega in maniera del tutto tempestiva e legittima e, alla stregua di ciò, il comportamento dell'ufficio non può essere contestato. La contestazione su tale punto viene rigettata.

Sull'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per infondatezza del rilievo riguardante il carattere non strumentale dell'imbarcazione all'attività esercitata dall'impresa



Contrariamente a quanto sostenuto dall'ufficio, per questo Collegio la documentazione prodotta dalla società ricorrente comprova il fatto che le imbarcazioni , fossero beni utilizzati in via esclusivamente strumentale per l'attività di commercio all'ingrosso di motori marini ed altri componenti per il moto ed il governo di navi ed imbarcazioni condotto da

Ebbene, i *report* prodotti unitamente al ricorso introduttivo danno dimostrazione di come le imbarcazioni sopra citate siano state utilizzate per condurre insieme al cantiere navale delle prove dimostrative che permettessero a quest'ultimo di accertare concretamente il funzionamento degli impianti di governo che lo stesso gruppo si accingeva ad installare sulle proprie imbarcazioni destinate alla vendita. E' stata data la prova di come le due imbarcazioni fossero impiegate dalla ricorrente per condurre prove in mare insieme ai propri clienti, finalizzate alla vendita di prodotti distribuiti dalla società medesima

La ricorrente ha depositato ampia documentazione, con memoria aggiunta, atta a documentare i rapporti esistenti con altre società con le quali esisteva una stretta correlazione tra la fornitura di motori marini ed altri elementi. I prodotti finiti venivano venduti al gruppo I rapporti commerciali in essere riguardavano le seguenti società:

, ed altre ancora. Con la documentazione prodotta, la ricorrente ha dimostrato come la commercializzazione di motori e sistemi di conduzioni per navi ed imbarcazioni svolta dall'odierna ricorrente sia attività che presuppone la verifica di compatibilità e l'integrazione dei diversi sistemi di propulsione e manovra. La documentazione agli atti del processo ha dato la prova di come le imbarcazioni siano state utilizzate sia per consentire ai clienti di testare in mare i prodotti commercializzati da

, sia per compiere, in coordinamento con clienti e fornitori, tutte le attività necessarie a verificare la compatibilità e l'integrazione dei diversi sistemi di propulsione a manovra destinati alla vendita.

E' stato dimostrato che le due imbarcazioni costituivano un banco di prova che consentiva, prima a : e quindi ai suoi clienti, rispettivamente di testare e di avere dimostrazione dell'effettivo funzionamento e del comportamento in mare dei diversi prodotti commercializzati (motori marini, gruppi di governo elettro-idraulici, giroscopi, gruppi elettrogeni, ecc.)

L'articolo 164, comma 1, lettera a), del DPR 917/1986 prescrive in proposito che sono integralmente deducibili le spese e gli altri componenti negativi di reddito relativi alle navi ed imbarcazioni da diporto destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. In base a tale disposizione, i costi e le spese relativi a navi ed



imbarcazioni da diporto sono dunque deducibili se i beni sono afferenti all'attività propria dell'impresa in fatto esercitata; in seconda istanza gli stessi devono essere utilizzati come beni esclusivamente strumentali per l'esercizio di tale impresa (Cassazione: sentenze n. 7423/2001, n. 9762/2003, n. 912/2006). Ebbene, queste due condizioni, nel caso *de quo*, sussistono.

Quello che rileva, secondo gli insegnamenti della Corte di cassazione, è piuttosto il dato tutto qualitativo, rappresentato dall'indispensabilità di un certo bene rispetto al fine produttivo o commerciale che una certa impresa persegue. In altri termini, un determinato bene è da considerarsi come utilizzato in via esclusivamente strumentale da una certa impresa se ed in quanto lo stesso rappresenta il mezzo necessario senza il quale il fine produttivo o commerciale perseguito da quell'impresa non potrebbe essere raggiunto. Giustappunto, secondo gli insegnanti della suprema Corte di cassazione le imbarcazioni più volte citate costituiscono per l'odierna ricorrente beni utilizzati in via esclusivamente strumentale le cui spese e componenti negativi, a' sensi e per gli effetti dell'articolo 164 TUIR, devono essere considerati integralmente deducibili ai fini IRES.

Alla luce di quanto sopra, il rilievo viene annullato.

Sulle spese ore volo

Diversamente da quanto sostenuto dall'ufficio, la documentazione prodotta dalla ricorrente dimostra l'inerenza del costo in discussione anche alla luce degli accordi contrattuali conclusi tra la società

Tale documentazione (nello specifico contratti, fatture e schede contabili), per il periodo d'imposta in esame, ne giustifica appunto la validità. Alla stregua di quanto prodotto, ne deriva la manifesta infondatezza della rettifica operata dall'ufficio e conseguente illegittimità del rilievo in esame.

Sull'indebita deduzione ai fini IRES dell'importo di € 14.860,77 quale IRAP deducibile ai fini dell'articolo 99 del DPR 917/1986

L'ufficio ha rideterminato la deduzione analitica dell'IRAP dall'IRES di cui all'art. 2 del D. L. 2011 riprendendo a tassazione il dovuto. L'odierna ricorrente nel ricorso ha spiegato in modo lineare i calcoli a cui la stessa è pervenuta. La specificità dei calcoli, la correttezza degli stessi e il richiamo all'articolo di legge, fa venir meno la ripresa effettuata dall'ufficio. Stesso discorso vale anche per il punto di cui all'articolo 6 del D. L. n. 185/2008.



Pertanto, alla luce di quanto sopra esposto, questo Giudice conclude per l'infondatezza delle rettifiche operate dall'ufficio e per la conseguente illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati dalla consolidante e dalla consolidata.

Spese dei giudizi

Le spese dei giudizi seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

annulla gli atti impugnati. Condanna l'ufficio alle spese, liquidate in oltre esborsi ed accessori di legge.

Milano, 29 ottobre 2019

Il Giudice Tributario *rel. est.*
dott. Guido Chianetti

Il Presidente
dott. Paolo Roggero