



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO

SEZIONE 26

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>BARBETTA</b>	<b>EDGARDO</b>	<b>Presidente</b>
<input type="checkbox"/>	<b>DEL VECCHIO</b>	<b>LUIGI</b>	<b>Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>ERCOLANI</b>	<b>GIORGIO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n°       /09  
depositato il 13/11/2009

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TM        2009 IRAP 2004  
contro DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI

proposto dal ricorrente:

MA.        S.R.L.

difeso da:

- sul ricorso n°       /09  
depositato il 13/11/2009

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TM        19 IRES 2004  
contro DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI

proposto dal ricorrente:

MA.        S.R.L.

difeso da:

SEZIONE

N° 26

REG.GENERALE

N°        /2/09 (riunificato)

UDIENZA DEL

27/10/2010 ore 09:30

SENTENZA

N° 80/26/11

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

**02 MAR 2011**

Il Segretario:  
**Raffaele Ferrara**



(segue)

- sul ricorso n° [redacted] '09  
depositato il 18/11/2009

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T: [redacted] RES 2004  
contro DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI

proposto dal ricorrente:

F/I [redacted] SAS

difeso da:

SEZIONE

N° 26

REG.GENERALE

N° [redacted] 9 (riunificato)

UDIENZA DEL

27/10/2010 ore 09:30

### Svolgimento del processo

Alla Fi sas -già Fi Spa quale consolidante ai fini della tassazione di gruppo, ed alla Ma Srl in liquidazione, quale consolidata, l'Agenzia delle Entrate di Milano ha notificato due identici avvisi di accertamento (TA 2009) ai fini IRES ad entrambe le società ed un l'avviso di accertamento (TV 2009) di identico contenuto ai fini IRAP alla sola Ma Srl. In detti avvisi, per l'anno 2004, recupera a tassazione l'indebita svalutazione di magazzino effettuata dalla "controllata-consolidata" Ma Srl di €. 114.863, determinando una maggiore imposta IRES di €. 37.905 per entrambe le società e una maggiore imposta IRAP di €. 4.881 per la Ma Srl.

Nella parte motiva l'Agenzia delle Entrate evidenzia che l'accertamento consegue alle risultanze del PVC redatto da funzionari della D.R.E. della Liguria su delega della D.R.E. della Lombardia e che lo stesso è stato emesso previa valutazione delle risultanze del PVC e delle osservazioni riportate nella memoria dalla società Fi del 23/01/2008.

Per la valutazione delle rimanenze di magazzino la consolidata Ma Srl (svolgente attività di "trader" tra le compagnie petrolifere e di navigazione, acquistando i prodotti in proprio, per poi rivenderli o a clienti finali) utilizzava il c.d. metodo FIFO che rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato.

Poiché nel 2004 il valore come sopra determinato risultava superiore al c.d. "valore normale medio" dell'ultimo mese di esercizio, l'impresa ha effettuato una svalutazione di magazzino, invocando il 5° comma dell'art. 92 del TUIR. Precisando che nel determinare il valore normale ha tenuto conto della media dei prezzi di acquisto del mese di dicembre nonché effettuato il confronto tra il costo storico (comprensivo degli oneri accessori) e il valore medio della "quotazione "Platts" (comprensiva dei costi accessori) maggiorata di uno "spread" applicato dai suoi fornitori, in misura variabile per ciascun deposito.

L'Ufficio, ritenuto non provato il criterio di valutazione applicato né chiariti la metodologia adottata per la quantificazione del valore normale ed il criterio di determinazione delle rettifiche; considerata la mancata chiarezza documentale circa la determinazione del valore normale; ha disconosciuto la valutazione operata dalla contribuente che, disattendendo i principi di competenza e



prudenza, ha vanificato la funzione propria del bilancio consistente nella veritiera e corretta rappresentazione delle situazioni patrimoniale, finanziaria ed economica della società.

Avverso tale atto le contribuenti hanno proposto ricorsi (RG.            /09 la            Ma.            Srl e RG            /09 la            Fij            quanto all'IRES e RG            /2/09 la Ma.            quanto all'IRAP; ricorsi qui riuniti) eccependo preliminarmente l'illegittimità dell'avviso di accertamento per illegittimità dell'atto istruttorio prodromico, il PVC e conseguente inutilizzabilità degli elementi probatori irrualmente conseguiti. Trattasi d'atto emesso dalla DRE della Liguria, priva del potere ad emetterlo essendo la competenza per le attività ispettive, di verifica e d'accertamento, inderogabilmente attribuita dalla legge all'Agenzia delle entrate competente per territorio: nel caso di specie, per il 2004, a quella di Milano. Competenza non modificabile da provvedimenti di rango inferiore, quali sono i regolamenti della P.A. Principio attestato dalla necessità dell'emanazione d'una apposita legge per attribuire alle DRE, con decorrenza dal 1° gennaio 2009 e limitatamente ai contribuenti con un volume d'affari, ricavi o compensi, non inferiori a €. 100.000, i poteri di verifica ed accertamento (di cui agli artt. 31 e segg. DPR 600/73 e 51 e segg. DPR 633/72) e relativo contenzioso (art. 27 della L. 29/11/2008 n. 185).

Le ricorrenti eccepiscono inoltre la nullità dell'atto impugnato sotto il profilo del contenuto motivazionale e per la contraddittorietà con le risultanze del PVC. Infatti l'Ufficio mentre nel PVC contesta alla ricorrente la deducibilità della variazione di magazzino per aver fatto riferimento alla nozione civilistica del "valore normale" nell'avviso di accertamento, assume che non avrebbe chiarito la metodologia adottata per la quantificazione del "valore normale", oltre non aver chiarito il criterio di valutazione e la determinazione della differenza. Mentre la determinazione è stata fatta al "costo di sostituzione"; il criterio adottato per la valutazione è stato il LIFO e la quantificazione della differenza è stata analiticamente descritta nei prospetti contabili consegnati all'accertatore in sede di verifica (prospetti qui prodotti sub. all. 1).

Nel merito eccepiscono che nella determinazione del "valore normale" dei beni dell'ultimo mese di esercizio (dicembre 2004) si è tenuto conto (in ottemperanza al disposto dell'art. 9 del TUIR) dello stadio di commercializzazione rilevabile dal mercato di riferimento ("trader" all'ingrosso; operatori del "cargo market")



delle singole aree geografiche di pertinenza dei magazzini, in base ai listini ufficiali, utilizzando il cambio valutario da dollari USA in euro alla data di chiusura dell'esercizio.

Quindi chiedono, in via principale, l'annullamento o la declaratoria di nullità dell'atto impugnato; in via subordinata ordinare la rettifica in aumento in capo alla consolidata il valore delle rimanenze finali di un importo pari ad €. 114.863 o a quello che verrà definitivamente accertato in sede giudiziale; con vittoria di spese ed onorari.

L'Ufficio si è costituito controdeducendo la competenza della DRE della Liguria dovendocisi attenere alle previsioni del D. Lgs 30 luglio 1999 n. 300 e relative disposizioni regolamentari. In particolare all'art. 2, comma 4, dello statuto dell'Agenzia delle entrate del 30/11/2000 n. 4, che rimette al direttore dell'Agenzia l'organizzazione delle strutture di vertice; ed al provvedimento n. 36122 da lui emesso il 23/02/2001 che conferisce alla DRE di Lombardia e Liguria il potere di effettuare verifiche ed altre indagini tributarie nei confronti di contribuenti. Quindi ribadisce la debita motivazione dell'atto impugnato e la fondatezza della ripresa a tassazione per le motivazioni riportate nell'avviso di accertamento.

Quindi chiede il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

Nel ricorso introduttivo le ricorrenti hanno richiesto la discussione in pubblica udienza.

#### **Motivi della decisione**

A mente dell'art. 14, 2° comma, della Carta Costituzionale <<Gli accertamenti e ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali...>>, che ne specificano le attribuzioni ed i limiti.

A seguito dell'emanazione del D. Lgs. 30/7/1999 n. 300, istitutivo delle Agenzie delle Entrate, il successivo "Regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze" varato con D.P.R. 26/3/2001 n. 107, all'art. 23 ha disposto l'abrogazione di <<... tutte le norme relative all'amministrazione finanziaria incompatibili con le disposizioni del decreto legislativo n. 300/99 e con



quelle recate dal presente regolamento e, comunque, quelle di seguito elencate...>>. Tra queste figura l'art. 62-sexies, 2° comma, del D.L. 30/8/1993 n. 331 (convertito con L. 29/10/1993 n. 427) che testualmente disponeva: << La Direzione centrale per l'accertamento e la programmazione del Dipartimento delle entrate e i servizi per l'accertamento e la programmazione delle direzioni regionali delle entrate eseguono, sulla base di piani annuali o in via straordinaria, controlli e verifiche per l'accertamento dei tributi devoluti alla competenza del Dipartimento delle entrate, avvalendosi di tutti i poteri di indagine previsti dalle singole leggi d'imposta. Le notizie, le informazioni e i dati acquisiti, nonché i risultati delle verifiche eseguite, sono comunicati agli uffici competenti ai fini dell'accertamento. >>. Veniva così abrogata la "normativa speciale" che conferiva "espressamente" (in aderenza al citato art. 14, 2° comma, della Carta costituzionale) alla Direzioni Regionali il potere di eseguire verifiche fiscali con obbligo della comunicazione dei risultati agli Uffici locali competenti per la successiva fase accertativa.

L'Ufficio assume che, malgrado la citata abrogazione, il potere delle Direzioni Regionali d'eseguire verifiche fiscali sarebbe comunque sussistito in forza di altre norme di carattere eminentemente amministrativo e regolamentare; in particolare in forza dell'art. 2 [Struttura organizzativa], comma 4 [organizzazione interna delle strutture di vertice e delle relative posizioni dirigenziali è stabilita con atto del direttore dell'Agenzia, previo parere del comitato direttivo] del Regolamento di amministrazione del 30/11/2000 n. 4, che rimette al direttore dell'Agenzia l'organizzazione delle strutture di vertice; ed al provvedimento n. 36122 da lui emesso il 23/02/2001. Provvedimento che, in particolare, conferisce alla DRE di Lombardia e Liguria il potere di effettuare verifiche ed altre indagini tributarie nei confronti di contribuenti

La citata imprescindibilità che il potere di effettuare verifiche fiscali si fondi su di una "normativa statale speciale" rende evidente l'impossibilità che tale potere possa trovare la sua fonte in normative di rango inferiore quali sono quelle citate dall'Ufficio.

Tuttalpiù la possibilità di operare verifiche fiscali da parte della Direzione Regionale può trovare una sua legittimazione nei casi in cui, come prevede l'art. 11 dello Statuto dell'Agenzia, assunto con "Deliberazione del Comitato direttivo della Agenzia delle Entrate" del 13 dicembre 2000, n. 6. (Gazz. Uff. n. 42 del 20 febbraio 2001) che: << I dirigenti dell'Agenzia: a) ...; b) ...; c)



dirigono, controllano e coordinano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con *poteri sostitutivi in caso di inerzia*; d) (*omissis*) ...>>. Inerzia non provata nel caso qui trattato.

L'impossibilità sopra evidenziata trova conferma nel contenuto dell'art. 27 del D.L. 29/11/2008 n. 185 (convertito dalla Legge 28/1/2009 n. 2) che ha stabilito: <<... a decorrere dal 1° gennaio 2009, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro, le attribuzioni ed i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono demandati alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 71, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. >>. Normativa che validava la precedente delibera del Comitato direttivo della Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2008, n. 55, che aveva integrato l'art. 4 del "Regolamento di amministrazione" del 30/11/2000 n. 4, disponendo che, a partire dal 1° gennaio 2009, le "Strutture regionali di vertice" erano investite del <<...coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento e del contenzioso, curando in particolare le verifiche e gli accertamenti nei confronti dei soggetti con volume di affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro e il relativo contenzioso.>>.

Disposizione "legislativa speciale" che sarebbe "inutiliter data" qualora il potere di operare verifiche fiscali fosse già una specifica prerogativa delle Direzioni Regionali (in conseguenza di una altrettanto "specifica normativa speciale", non sussistente).

Corroborata l'interpretazione data da questa Commissione delle succitate disposizioni di legge il contenuto della circolare n. 13/E del 9/4/2009 dell'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale che, al punto 2.1.2. lett. b) sub "accertamenti" testualmente recita: <<A decorrere dall'1 gennaio 2009, il trasferimento alla strutture di nuova costituzione delle Direzioni Regionali delle attività di accertamento nei confronti dei grandi contribuenti... (volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro)...rappresenta una delle principali novità introdotte dall'art. 27 del D.L. n. 185/2008 lett. c) del comma 14. Con riferimento invece all'accertamento relativo alle annualità in cui il contribuente non raggiunge in dichiarazione la soglia in parola la competenza

resta incardinata sull'Ufficio locale territorialmente competente e ciò fino all'istituzione delle Direzioni Provinciali. In sintesi, il riferimento ai dati di dichiarazione fa sì che l'attribuzione della competenza tra le Direzioni Regionali e gli Uffici locali si realizzi in via autonoma per ciascun periodo d'imposta.">>.

La stessa Amministrazione Finanziaria ammette che le competenze della Direzione regionale e degli Uffici locali erano del tutto distinte e che il potere di svolgere nell'ambito dell'attività accertativa, di cui le ispezioni e le verifiche non sono che corollari, competesse a questi ultime; attività ora estesa alle Direzioni regionali limitatamente, però, ai grandi contribuenti.

L'accertamento qui impugnato essendo fondato su un atto prodromico -il PVC- redatto da organo incompetente a redigerlo, *ratione temporis*, è illegittimo e va annullato.

L'accoglimento sull'aspetto preliminare, rende superflua l'analisi delle altre eccezioni.

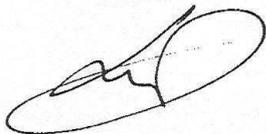
La complessità e novità della materia trattata giustifica la compensazione delle spese.

P. Q. M

la Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.

Milano, 27 ottobre 2010.

Il Relatore



Il Presidente

