

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 92/26/2011

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate, ufficio di Breno ha proceduto al controllo parziale della posizione fiscale della SAS DA. Di. Ar. Ar. E C. , svolgente attività di commercio al dettaglio di libri, altre pubblicazioni e cartoleria con esercizio in Comune di Ceto (Bs), ex art. 62 D.L. 30/8/93 n. 331 convertito in legge 29/10/1993 n. 427, relativo all'anno d'imposta 2003. Dagli elementi indicati dalla società nel modello unico 2004 e dal modello per la comunicazione dei dati rilevati ai fini dell'applicazione degli studi di settore ad esso allegato, è emerso un ammontare di ricavi dichiarati per l'anno d'imposta 2003 inferiore a quello derivante dallo studio di settore SM20U.

La società risultava non congrua per l'anno 2003.

L'Ufficio ha rettificato per tali motivi la perdita dichiarata della società da € 28.934,00 a € 2.528,00 accertando una maggiore imposta di € 464,00 per Irap, € 5.281,00 per Iva oltre interessi e sanzioni. In conseguenza con due separati avvisi di accertamento ex art. 5 DPR 917/86 e 41 bis DPR 600/73 l'Ufficio, agli effetti dell'Irpef, ha proceduto anche alla rettifica del reddito di partecipazione in capo ai soci sig.ra Es. Ta. riducendo la perdita spettante per il 2003 da € 5.787 a € 506 e in capo al sig. Ar. Ar. riducendo la perdita spettante da € 23.171,00 a € 2.022,00. Avverso i suddetti avvisi di accertamento la Società e i soci hanno presentato separai ricorsi avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, lamentando l'illegittima applicazione degli studi di settore e la carenza di motivazione dell'atto impugnato.

All'accertamento con gli studi di settore aveva fatto seguito la richiesta di revisione dello stesso da parte della società e dei soci nella quale venivano rilevati due errori che ne avevano condizionato negativamente gli esiti in termini sia di maggiori imposte che di maggiori sanzioni a carico dei contribuenti:

- svolgimento di multiattività, con la secondaria avente un volume di affari che supera il 20% del totale dei ricavi e quindi necessaria applicazione di due distinti studi di settore;
- ammontare dei beni strumentali rilevati ai fini del conteggio degli studi di settore indicato in € 47.953,89 anziché in € 7.873,00.

Come si evince anche dalla costituzione in giudizio dell'ufficio nel corso di tre contraddittori svolti fra l'Ufficio e parte contribuente quest'ultimo evidenziava che nell'esercizio 2003 era aumentata la concorrenza per l'apertura a 200 metri di distanza di altra cartoleria e libreria e inoltre che era stata aperta un nuovo tratto di superstrada che aveva deviato il passaggio di parte della clientela. Parte contribuente segnalava altresì che nel corso del 2003 la società aveva svolto due attività, l'una di commercio al dettaglio di articoli di cartoleria/ufficio e l'altra di commercio al dettaglio di libri nuovi che rappresentava solo il 20% del volume di affari complessivo, sottolineando altresì l'età avanzata del socio di maggioranza.

L'Ufficio sui rilievi di cui sopra proponeva una riduzione, determinando il ricavo in € 15.000,00.

La parte rifiutava la proposta dell'Ufficio e in conseguenza l'Ufficio emetteva gli avvisi di accertamento di cui si discute, impugnati come sopra detto.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio sostenendo la validità del proprio operato.

La Commissione adita "in parziale accoglimento dei ricavi riuniti riduce il maggior ricavo a € 17.622,00. Spese compensate."

Avverso tale sentenza appella parte contribuente e si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate ufficio di Breno.

Parte contribuente ripropone sostanzialmente nell'appello gli stessi motivi già dedotti in primo grado. In Particolare pone in evidenza due errori che avevano inficiato l'accertamento e che ne condizionavano negativamente gli esiti in termini sia di maggiori imposte che di sanzioni, e cioè:

- svolgimento di multiattività di cui la secondaria avente volume di affari che supera il 20% e quindi necessaria applicazione di sue studi di settore;
- ammontare dei beni strumentali, che rileva ai fini del conteggio degli studi di settore inferiore, indicato in € 47.953,89 anziché in € 7.873,00

La sola correzione di detti errori riduceva maggiori ricavi rideterminati dall'Ufficio in € 17.622,00 DA € 26.000,00.

Pur avendo l'Ufficio riconosciuto tali errori ha emesso l'atto impugnato senza le ulteriori correzioni richieste, danneggiando parte contribuente.

Gli appellanti sottolineano altresì che la mancata adesione all'accertamento risiede nel fatto sostanziale che essi hanno chiesto il dimezzamento dei ricavi presunti, sulla scorta di ragioni extracontabili addotte, ed in particolare tra tutte, l'età del contribuente (nato il 12/09/1928) facendo riferimento ai ricavi corretti in € 17.622,00. Al contrario l'Ufficio ha proposto l'accordo in € 15.000,00 partendo dai ricavi presunti iniziali (€ 26.406,00).

Pongono in evidenza che quanto sopra è stato sostenuto nel ricorso di primo grado, e sottolineano lo sbaglio dei giudici di prime cure che "... considerato la richiesta della ricorrente di individuare un maggior ricavo di € 17.622,00 era già stata fatta propria dall'Agenzia, ritiene anche in base alla reale situazione della società (età avanzata del sig. Ar. Lu., località ove trovasi l'attività) che il maggior ricavo su cui calcolare la pretesa erariale, possa ragionevolmente essere determinato nel predetto importo".

In diritto i contribuenti eccepiscono altresì che la sentenza sottoposta a gravame è affetta da nullità insanabile dettata da difetto assoluto di motivazione sulle richieste principali in quanto non si esprime e non dice nulla sulla richiesta espressa in via prioritaria, circa l'annullamento per illegittima applicazione degli studi di settore, stante che la pronuncia ne fa solo riferimento succinto nella premessa. Nulla dice sulla valutazione dei documenti presentati, nulla sulle motivazioni, tenuto conto che la parte principale del ricorso riguarda la non esperibilità dell'accertamento con l'applicazione degli studi di settore per l'anno d'imposta 2003, in quanto nel medesimo anno risultava, la norma del così detto "due su tre" prevista dall'art. 10, comma 2 della legge 146/1948, nel testo allora vigente.

Affermano inoltre che la sentenza non si esprime e non dica nulla circa l'annullamento per assoluta carenza di motivazioni, che basa la pretesa erariale sulla esclusiva considerazione dell'applicazione degli studi di settore. In definitiva gli appellanti chiedono che questa Commissione "riformando la sentenza impugnata voglia disporre, in via principale, annullando l'avviso di accertamento per l'illegittimità dell'applicazione degli studi di settore per l'anno d'imposta 2003 a motivo della norma del "c.d. due su tre" prevista all'art. 10, comma 2, L. n. 146/1998, ovvero, in primo subordine, l'annullamento del medesimo atto accertativo per l'assoluta carenza della motivazione che basa la pretesa erariale sulla esclusiva considerazione dell'applicazione degli studi di settore. In ulteriore subordine, accogliere le ragioni dei ricorrenti che in parziale annullamento dell'azione accertativa, richiedono che i ricavi presunti vengano

dimezzati in € 8.811, facendo riferimento ai maggiori ricavi ricorrenti in € 17.622, con vittoria di spese e onorari".

Nella costituzione in giudizio l'Ufficio di Breno dopo aver fatto la storia dell'accertamento controdeduce all'appello di parte contribuente affermando in primis che "le censure proposte nei confronti della sentenza provinciale appaiono in realtà frutto di una reiterata proposta di elementi già dedotti nel corso del primo giudizio sui quali la Commissione di prime cure ha già avuto modo di pronunciarsi". Ritiene il proprio operato legittimo e quindi chiede che venga respinto l'appello del contribuente stante che la sentenza appellata risulta assolutamente motivata esplicando l'attività elaborativi dei dati e descrivendo compiutamente il processo psicologico della formazione del giudizio.

E' dell'avviso che dalla lettura del decisum è possibile rendersi conto dei motivi che giustificano il rigetto parziale del ricorso, frutto di approfondita disamina logica e giuridica.

Nel merito in ordine all'eccezione sollevata dagli appellanti riguarda la legittima applicazione degli studi di settore osserva che la società è risultata non congrua nel 2002, 2003 (anno accertato e non adeguato) 2004 e 2005.

Richiama l'art. 10 della legge 146 del 1998 nonché le circolari in materia dell'Agenzia delle Entrate (110/99, 32/2005, 23/2006 e 31/2007) le quali stabiliscono che l'ufficio può effettuare accertamenti, sulla base degli studi di settore, nei confronti di soggetti in contabilità ordinaria per opzione, a condizione che lo scostamento dalle risultanze degli studi di settore, si sia verificato per almeno due anni su tre consecutivi, compreso quello da accertare.

Nel caso in esame l'Ufficio ritiene di aver correttamente interpretato e applicato la normativa sugli studi di settore, in quanto si è congrui quando dall'applicazione dello studio di settore tramite l'applicativo di "Gerico" il contribuente risulta congruo o quando il contribuente si sia avvalso degli art. 7 e 8 della legge n. 289/2002. In ogni caso ritiene che l'adeguamento a gerico di per sé inibisce l'accertamento sulla base degli studi di settore per l'anno d'imposta in cui il contribuente si è adeguato, ma non lo fa diventare "congruo" ai fini dei 2 anni su tre.

In punto ritiene l'Ufficio, come confermato dai Giudici di prime cure, di aver correttamente operato effettuando l'accertamento basato sugli studi di settore nei confronti della Società la quale risulta non congrua per gli anni di cui si è detto sopra.

Circa l'eccezione sollevata dal contribuente sulla rendicontazione del reddito e del volume di affari mediante il ricorso a strumenti presuntivi di natura matematica statistica (fra i quali vanno ricompresi gli studi di settore ex art. 62 bis D.L. 30/8/1993 n. 331 convertito in legge 29/10/1993 n. 427) l'Ufficio ritiene che essa rientra nell'ambito del metodo di accertamento "analitico-presuntivo" disciplinato dall'art. 39, primo comma lettera d) del DPR 600/73. Tale metodo consente di disattendere le risultanze contabili, anche se formalmente regolari laddove sia dimostrato attraverso il ricorso a presunzioni gravi, precise e concordanti che alcuni degli elementi contabilizzati non sono veritieri.

L'ufficio richiama da ultimo le fasi in cui si è svolto il contraddittorio, le ragioni esposte dei contribuenti in tale sede anche con la presentazione di memorie illustrative. L'ufficio impositore sulla base del calcolo di congruità per annotazione separata ha individuato un maggior ricavo pari a € 17.622, ulteriormente ridotto a € 15.000 in fase di contraddittorio. Tale proposta è stata rifiutata dal contribuente che ha sostenuto l'inammissibilità dell'accertamento per l'anno d'imposta 2003 sul rilievo che nel triennio considerato, la società era risultata congrua, per effetto dell'adeguamento dei risultati di Gerico.

L'ufficio per le sopra esposte considerazioni ritiene in fatto e in diritto legittimo il proprio operato chiede che questa Commissione:

- dichiarare inammissibile l'appello presentato dal contribuente ex art. 53, comma 1;
- nel merito rigettare l'appello in trattazione con totale conferma della sentenza di primo grado;
- condannare l'appellante alla rifusione delle spese di lite come da nota allegata.

OSSERVA

questa Commissione in primis che devono essere respinte le eccezioni sollevate da parte appellante circa la nullità insanabile per difetto di motivazione della sentenza sottoposta a gravame per illegittima applicazione degli studi di settore.

La sentenza anche se succinta appare sufficientemente motivata ed esaustiva nei contenuti che possono o no essere condivisi dalle parti in causa, ma che possono appellarla come nel caso in questione.

Nel merito in ordine all'eccezione sollevata dagli appellanti riguardante la illegittima applicazione degli studi di settore si rileva che la società è risultata non congrua nel 2002, 2003 (anno accertato e non adeguato) 2004, 2005.

L'art. 10 della legge 146/98 e le circolari dell'Agenzia delle Entrate sull'argomento (110/99, 32/2005, 23/2006, 31/2007) stabiliscono che l'Ufficio può effettuare accertamenti sulla base degli studi di settore, nei confronti di soggetti in contabilità ordinaria per opzione, a condizione che lo scostamento delle risultanze degli studi di settore si sia verificato per almeno due anni su tre consecutivi, compreso quello da accertare.

Nel caso in esame l'Ufficio ha correttamente applicato la normativa sugli studi di settore. Infatti si è congrui quando dall'applicazione dello studio di settore tramite l'applicativo di "Gerico" il contribuente risulta congruo o quando si è avvalso degli art. 7 e 8 della legge 289/2002 ossia:

- della definizione automatica, ai sensi dell'art. 7 della legge n. 289/2002, secondo il quale se il contribuente determina i maggiori ricavi o compensi ai sensi del comma 1, lett. A), lo stesso si deve considerare congruo a tutti gli effetti;
- della dichiarazione integrativa semplice, ai sensi dell'art. 8 della legge n. 289/2002, secondo il quale ai fini della verifica della condizione della non congruità dei due periodi d'imposta su tre consecutivi, l'integrazione dell'imponibile rileva a condizione che il contribuente risulti aver ^aintegrati i ricavi o compensi in misura non inferiore a quella determinabile sulla base dell'applicazione degli studi di settore.

Il legislatore ha previsto casi specifici in cui si può considerare congruo un periodo d'imposta, per verificare lo scostamento in due anni su tre. Gli articoli 7 e 8 della legge 289/2002 hanno infatti carattere eccezionale e non sono suscettibili di interpretazione analogica. L'adeguamento alle risultanze di "Gerico" di per sé inibisce l'accertamento sulla base degli studi di settore per l'anno d'imposta in cui il contribuente si è adeguato, ma non lo fa diventare "congruo" ai fini del computo dei due anni su tre.

L'ufficio ha quindi operato correttamente, nei confronti della società la quale, si ripete, è risultata non congrua nel 2002, 2003 (anno accertato e non adeguato) 2004 e 2005. Circa la censura del contribuente sulla sentenza di primo grado che non avrebbe valutato tutti i motivi dedotti nel ricorso si ritiene che la stessa pur indicando il percorso logico giuridico seguito dalla Commissione non ha analizzato nella loro completezza tali elementi e dato agli stessi il giusto peso per arrivare ad accertare i giusti ricavi.

Infatti nel testo della sentenza si rileva che sono stati presi in considerazione solo due elementi: l'età avanzata del sig. Ar. Ar. e la località ove trovasi l'attività; non si fa cenno all'apertura di un nuovo punto che svolge una attività concorrenziale, della nuova strada che ha sottratto clienti, dal ridotto numero di abitanti del paese (3000 persone) e della vetustà dei beni ammortizzabili. Ritiene la Commissione che tali elementi abbiano inciso in modo rilevante sul conseguimento dei ricavi della società. Pertanto questa Commissione ritiene che il maggior ricavo accertato dall'Ufficio vada ridotto a € 10.000. Quindi in conclusione la Commissione ritiene legittima l'applicazione degli studi di settore da parte dell'ufficio, i cui risultati devono comunque essere valutati e riquantificati alla fine con le motivazioni esposte dal contribuente che il Collegio ritiene degne di considerazione.

Essendo entrambe le parti parzialmente soccombenti sussistono validi motivi per la compensazione delle spese.

PER QUESTI MOTIVI

la Commissione in riforma della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia riduce il maggior ricavo a € 10.000,00 (diecimila). Spese compensate.