

COMM. TRIB. PROVINCIALE BRESCIA - 75/07/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società ricorrente "Farmax SRL" impugna l'avviso di accertamento nr. Omissis per l'anno 2005, notificato dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Brescia, Ufficio Controlli, con il quale ha accertato maggiori ricavi ed un maggior volume d'affari di € 246.573,00, sulla base dell'applicazione degli studi di settore, con conseguenti maggiori imposte IRES (€ 81.370,00), IRAP (€ 10.479,00) ed IVA (€ 28.307,00), oltre sanzioni ed interessi.

La società ricorrente chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento in quanto:

- in fase di contraddittorio, dopo le numerose memorie presentate, la ricorrente non è più stata contattata dall'Ufficio;
- l'Ufficio ha solo formalmente attivato la procedura di contraddittorio;
- l'avviso di accertamento è illegittimo per carenza di motivazione, di prova e per violazione: dell'art. 42 del DPR 600/73, dell'art. 56 del DPR 633/72 e dell'art. 7 della Legge 212/2000 nonché dell'art. 62 sexies, comma 3, del D.L. 331/93, dell'art. 39, comma 1, lettera d) del DPR 600/73, dell'art. 54 del DPR 633/72 e dell'art. 2697 c.c., con illegittimità ex artt. 43 e 51 della Costituzione;
- l'attività della ricorrente non è un'attività di commercio all'ingrosso di farmaci e prodotti medicali ma un'attività di intermediazione tra i produttori di farmaci ed i grossisti;
- la maggioranza dei clienti della ricorrente sono ospedali e clienti istituzionali che non possono non richiedere fattura sui beni acquistati;
- è rimasta inevasa la domanda della ricorrente all'Amministrazione Finanziaria su come fossero state determinate le funzioni matematiche che collegano le variabili al risultato finale del software Gerico;
- l'Ufficio non ha applicato lo studio evoluto TM23U anziché il "vetusto" SM32U.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi nel giudizio e nel chiedere il rigetto del ricorso in quanto infondato, controdeduce osservando quanto segue:

- l'avviso di accertamento possiede tutte le caratteristiche prescritte dalle norme di legge ed ha posto la società ricorrente nelle condizioni di potersi difendere;
- l'Ufficio ha esposto i motivi per i quali non ha accolto le motivazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio;
- l'oggetto sociale della società ricorrente è la commercializzazione ed intermediazione all'ingrosso ed al dettaglio di prodotti medicali, così come confermato dalla visura CCIAA, con codice attività Atecofin 2004 dichiarato il 51462, afferente l'attività di commercio all'ingrosso di prodotti medicali ed ortopedici;
- anche applicando lo studio di settore "evoluto" TM23U si verificherebbero ampi scostamenti rispetto ai ricavi da studi di settore;
- lo scostamento del 12,66% tra ricavi dichiarati e ricavi desumibili da studi di settore comporta una differenza di reddito ante imposte da € 56.362,00 (dichiarati) ad € 302.935,00 (accertati);

- le funzioni matematiche che collegano le variabili al risultato finale del software Gerico sono disposte dalla legge e all'Amministrazione Finanziaria compete unicamente la loro applicazione;

- solo una parte delle fatture emesse dalla ricorrente ha come destinatari strutture pubbliche. Alla pubblica udienza le parti illustrano la controversia e la Commissione si riserva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione sciogliendo la riserva osserva che l'Agenzia ha accertato maggiori ricavi ed un maggiore volume d'affari IVA di € 246.573,00 per l'annualità fiscale 2005 in applicazione delle determinazioni dello studio di settore ex art. 62 sexies del D.L. 331/93 ed ex Legge nr. 146/98, richiamati gli artt. 39, comma 1, lettera d), del DPR 600/73, e 54 del DPR 633/72.

I ricavi dichiarati ammontano ad € 1.946.764,00, quelli puntuali ammonterebbero ad € 2.182.056,00 (differenza € 235.292,00 pari ad uno scostamento del 12%), mentre i minimi figurerebbero di € 2.088.327,00 (con una differenza di € 141.563,00 con uno scostamento del 7%).

Previo intervenuto contraddittorio instaurato con il contribuente, l'Agenzia, non condividendo i motivi e la documentazione prodotta in tale sede dalla ricorrente riguardo giustificazioni sullo scostamento rilevato da studi di settore, sulla base delle stesse determinazioni da studi di settore ha ritenuto che i ricavi della stessa, così stimati, erano più credibili rispetto a quelli dichiarati, con grado di "sufficiente certezza", tenuto conto dell'incongruità e della non coerenza della ricorrente per tutte le annualità fiscali 2002 - 2007, in presenza, altresì, di modesti utili e crediti IVA 2004 - 2007, quali sintomi di una condotta "antieconomica". Secondo l'orientamento di questa Sezione di Commissione, conforme alla giurisprudenza di Cassazione e pure alle recenti circolari dell'Amministrazione Finanziaria, l'accertamento da "studi di settore" impone la presenza di altri elementi di prova a sostegno delle determinazioni di natura prevalentemente statistica.

In presenza di una contabilità non contestata dall'Agenzia, pertanto con piena rilevanza ai fini fiscali, l'onere probatorio in tema di maggiori ricavi/fatturati, accertabili dal combinato disposto ex artt. 62 sexies, c. 3, D.L. 331/93 e 39, lettera d), DPR 600/73, incombe totalmente all'Amministrazione Finanziaria, indipendentemente dall'entità dello scostamento accertato, con nessuna inversione dell'onere della prova, nemmeno con l'instaurazione del contraddittorio, e ciò disattendendo in parte la più recente giurisprudenza di Cassazione.

La ricorrente può fornire particolari giustificazioni di cause che abbiano potuto influire negativamente sul normale svolgimento della sua attività nel contraddittorio, senza dover nulla provare al riguardo in tale sede, e non ha alcun onere di provare lo scostamento nel processo, se non allorché l'Amministrazione Finanziaria corrobora le determinazioni dello studio di settore con altri elementi di prova.

Vero che l'art. 62 sexies, c. 3, D.L. 331/93 stabilisce che gli accertamenti di cui all'art. 39, lettera d), DPR 600/73 possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze (tra l'altro plurale) tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore, vero altresì che il Legislatore non si è accontentato che le gravi incongruenze siano, tout - court, desumibili dagli stessi studi di settore, ma ha preteso specificatamente che siano fondatamente, cioè condiziona la legittimità degli accertamenti basati sugli studi di settori al fatto che i ricavi/ fatturati desumibili dagli stessi lo siano fondatamente, cioè con scarsa probabilità di errore ed in modo sostanzialmente certo, non fidandosi, pertanto, del

semplice risultato "matematico - statistico", e richiedendo che i risultati dello stesso siano avvalorati da altri elementi. La presenza nel testo normativo dell'avverbio qualificativo "fondatamente" non può avere altro significato e solo in sua assenza la norma legittimerebbe l'adozione acritica ed automatica dei risultati degli studi di settore negli accertamenti fiscali.

In altre parole, la norma prevede che i risultati desumibili dagli studi di settore sono un semplice elemento indiziario, la cui fondatezza deve essere verificata, di volta in volta, indagando la specifica realtà e identificando elementi di natura contabile, extra contabile o quanto altro che consentano una ricostruzione induttiva dei ricavi/volume d'affari, che concordi sostanzialmente con quello desumibile dallo studio di settore, rendendolo così fondatamente desumibile dallo stesso, per poi procedere ad una comparazione con quello dichiarato, onde verificare se tra i due dati sussistano quelle gravi incongruenze che sono l'ulteriore condizione necessaria per legittimare quel tipo di accertamento.

L'avviso di accertamento richiama, invece, sostanzialmente il mero scostamento dei ricavi calcolati mediante gli studi di settore, effettuato senza alcun riscontro contabile e/o documentale. La rigidità dei contenuti degli studi di settore (anche quelli evoluti), in assenza di alcun altro conforto di prova, non consente, tra l'altro, un'adeguata difesa ed i suoi risultati, allo stato, sono solo una semplice presunzione indiziaria che non può assurgere al rango di prova, se non corroborato da ulteriori elementi di segno convergente, che l'Agenzia non ha evidenziato, non avendo la stessa nemmeno provato le gravi incongruenze tra i ricavi/fatturati dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore.

Pur ipotizzando una privilegiata valenza alle determinazioni da "studi di settore" e, comunque, senza tener conto che il "cluster" di appartenenza, fiscalmente individuato, non è conforme alla realtà aziendale della ricorrente, mette conto, infine, di evidenziare che, anche a voler considerare soltanto lo scostamento tra i ricavi, esso risulta appena del 12% (puntuale) e del 7% (minimo) dati che non possono certamente costituire "grave incongruenza" richiesta dall'art. 62 sexies del D.L. nr. 331/93, ai fini della legittimità dell'impiego della particolare metodologia accertativi, posto che per aversi una grave incongruenza lo scostamento dovrebbe superare quantomeno il 25% (secondo recente giurisprudenza di merito e che questa Sezione condivide, avuto, altresì, riguardo al novellato nr. 1, comma 1, art. 67 della Legge Fallimentare).

Ritenuta non applicabile, nel caso in questione, la procedura accertativa su richiamata, si potrebbe obiettare che gli scostamenti da studi di settore rappresentano degli indici che possono consentire, in via induttiva, un accertamento ex lettera d), comma 1, art. 39, del DPR 600/73. In tal caso, però, l'accertamento si deve fondare su presunzioni semplici, nonché gravi, precise e concordanti, e tali non appaiono le specifiche determinazioni degli scostamenti evidenziati dall'Ente impositore, in assenza di altri elementi di prova non indicati e non introdotti nel giudizio. La società ricorrente ha, in ogni caso, evidenziato in giudizio i plurimi motivi, documentandoli con consistenti produzioni, che giustificano gli scostamenti tra quanto dichiarato e quanto risulterebbe dagli studi di settore, al riguardo è sicuramente determinante la circostanza dell'immediata rivendita dei beni, paragonabile ad acquisti tramite Internet, fatto non previsto dal "cluster" di appartenenza, fatto che non necessita di un ampio ed adeguato magazzino per prodotti farmaceutici.

Assorbiti gli altri motivi di ricorso, l'avviso di accertamento appare non adeguatamente motivato se esclusivamente riferito all'art. 62 sexies, comma 3, del D.L. 331/93 e, in ogni caso, infondato in assenza di sufficienti elementi di prova a sostegno degli assunti dell'Agenzia. La condanna alle spese, in quanto consequenziale ed accessoria, deve essere emessa anche se una parte non ne abbia espresso volontà e trova fondamento

nell'esigenza di evitare una diminuzione patrimoniale alla parte che ha dovuto svolgere un'attività processuale per ottenere la tutela giudiziaria per contrastare in giudizio un'altrui pretesa.

In ogni caso, per il principio della soccombenza, la Commissione condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite in favore della ricorrente liquidate in complessivi € 3.500,00, di cui € 2.800,00 per onorari, € 480,70 per diritti ed € 219,30 per spese, oltre accessori di legge.

P.Q.M.

La Commissione, a scioglimento della riserva, accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite in favore della ricorrente liquidate in € 3.500,00, oltre accessori di legge.