

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 31/50/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avviso di accertamento n. R2GL0002008, notificato alla società in data 11.02.2009, l'Ufficio riprendeva a tassazione, per l'anno di imposta 2004, ai fini IRES, IRAP e IVA i maggiori ricavi accertati pari ad € 138.980,00, irrogando i relativi accessori.

L'accertamento conseguiva al fatto che, trovandosi la società in contabilità ordinaria, era stato riscontrato che l'ammontare dei ricavi dichiarati fosse inferiore per tre periodi di imposta a quanto derivante dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62 bis del decreto - legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. I ricavi attribuibili alla società per l'anno 2004 erano stati determinati in base allo studio di settore SM41U, applicabile in relazione all'attività svolta.

Nell'avviso si dava atto che l'accertamento era stato preceduto dall'instaurazione del contraddittorio con la società, nel corso del quale era stato esperito un tentativo di accertamento con adesione, conclusosi negativamente dopo un'attenta valutazione della documentazione esibita.

La società ricorreva alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, contestando lo strumento "studio di settore", che assumeva applicato in modo automatico, senza un ulteriore supporto probatorio e senza la completa valutazione delle caratteristiche specifiche dell'attività del contribuente, ed eccependo:

- il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, che assumeva privo dell'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che avevano determinato la decisione dell'amministrazione;
- la mancata dimostrazione dell'esistenza di gravi incongruenze;
- la violazione dell'art. 42, c. 2 del d.P.R.n. 600 del 1972 e l'applicazione del successivo comma tre;
- il difetto di prova;
- la mancata considerazione della specificità del contribuente; e chiedendo, quindi:
 - in via pregiudiziale la sospensione del giudizio e la rimessione della causa alla Corte Costituzionale per violazione del principio sancito dall'articolo 23 della Costituzione;
 - in via principale la dichiarazione di illegittimità e la nullità dell'avviso di accertamento impugnato;
 - in via del tutto subordinata la determinazione in termini quantitativi della rettifica operata dall'ufficio;
 - in via subordinata la declaratoria di non debenza delle sanzioni applicate nell'accertamento, in considerazione della intrinseca incertezza della normativa tributaria alla quale si riferisce l'avviso.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio deducendo la correttezza e la legittimità dell'operato e chiedendo il rigetto del ricorso e la conferma dell'avviso con condanna del ricorrente alle spese.

L'adita Commissione Tributaria di primo grado di Milano accoglieva il ricorso a spese compensate.

Argomentavano i primi giudici che le motivazioni esposte dalla ricorrente e i documenti prodotti superavano le eccezioni indicate dall'Ufficio, "in quanto l'avviso di accertamento,

derivato dagli studi di settore, presenta un minor tasso di precisione rispetto alle valutazioni provenienti dalla analitica esposizione dell'attività svolta dal contribuente"; gli studi di settore potevano essere utilizzati solo come "una probabile base di partenza", in quanto risultano incompleti se non integrati da altri elementi, consistenti nell'analisi del fatto sottoposto a verifica e nel confronto delle risultanze degli studi di settore con i redditi dichiarati e con le caratteristiche dell'attività svolta, tenuto conto di tutti i dati acquisiti anche a seguito del contraddittorio. Nel caso di specie non sembrava che l'Ufficio avesse tenuto conto della realtà critica indicata dalla società, della cui difficoltà, seppur momentanea, era sintomo la riduzione del personale, apparendo potersi ritenere logicamente fondata la contrazione del reddito dichiarato sulla base della verifica della mancata riattivazione di un importante contratto.

Avverso detta decisione ha proposto appello l'Ufficio, chiedendo la riforma della sentenza di primo grado e la declaratoria della legittimità dell'avviso di accertamento, con vittoria di spese.

La contribuente si è costituita contro deducendo, proponendo appello incidentale e preliminarmente eccependo l'inammissibilità dell'appello.

Assegnata la controversia a questa Commissione Tributaria Regionale e fissata l'odierna udienza, l'appello, su istanza di entrambe le parti, è stato trattato in pubblica udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Vanno preliminarmente esaminate le eccezioni di inammissibilità dell'appello formulate dalla società appellata.

Con una prima, la società eccepisce la nullità della notifica dell'atto di appello in quanto notificato un luogo diverso dal domicilio espressamente indicato nella memoria illustrativa 23-26 aprile 2010 ritualmente prodotta in primo grado.

L'eccezione non può trovare accoglimento. Infatti, per effetto della costituzione in giudizio della parte intimata, la nullità deve ritenersi sanata "ex tunc" secondo il principio generale dettato dall'art. 156, comma secondo, cod. proc. civ. (cfr. per tutte, Cass. Sent. N. 1156 del 2008).

Con una seconda la società eccepisce l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dalla proposizione dell'appello per decorso del termine di cui all'articolo 51 comma uno del decreto legislativo 546 del 92, dovendo ritenersi il dies a quo quello del 17.02.2011 [recte, 17.01.2011] sul presupposto della ritualità della notifica della sentenza di primo grado effettuata dalla contribuente in detta data in cui l'Agenzia delle Entrate di Vimercate si sarebbe rifiutata di accettare la notificazione della sentenza.

L'eccezione non ha pregio. Risulta infatti che la notifica sia stata effettuata il 01.02.2011 presso il competente Ufficio di via Ticino, 26 in Monza, di seguito a quella indicata dalla contribuente in via Torri Bianche n. 3/7 di Vimercate, ma, come riportato dall'Ufficiale notificatore, lì non eseguita, essendo nel frattempo intervenuta una diversa organizzazione degli Uffici finanziari. Quindi, non essendovi più in Vimercate una sede competente a ricevere l'atto, non può ritenersi integrato un rifiuto di ricevere la notifica dell'atto, che infatti non è stato restituito al richiedente la notifica, bensì ravvisata l'indicazione al notificante della diversa ubicazione dell'Ufficio competente a riceverla.

Con una terza la società insta per la decadenza dell'appello ai sensi degli articoli 53 e 22 c.1 del d.lgs. 546 del 1992 in quanto alla visura telematica in data 9 maggio 2011 l'appello

non risultava depositato presso la Commissione Tributaria Regionale, nonostante l'atto di appello risultasse proposto in data 29-30 marzo 2011.

Anche questa eccezione deve essere disattesa; l'appello risulta infatti tempestivamente depositato in data 21.04.2011.

Venendo quindi all'esame dei motivi di appello, l'Ufficio censura la sentenza lamentandone l'insufficiente motivazione, evidenziando come non basti a dimostrare l'inadeguatezza e l'inattendibilità degli studi di settore il richiamo ad una riduzione, personale e alla non riattivazione di un contratto importante per la società. Ha poi aggiunto che non si era mai realizzata l'applicazione tout court degli studi di settore, avendo l'ufficio tenuto in debito conto le giustificazioni addotte dalla parte. Secondo l'Ufficio, nella sussistenza dei presupposti di legge per il ricorso alle risultanze degli studi di settore, una volta considerate le valutazioni del contribuente non v'è alcun obbligo di fornire ulteriori dimostrazioni a sostegno della propria pretesa, spettando al contribuente di provare con elementi certi e documentali l'inattendibilità dello strumento presuntivo o che gli elementi posti a base di studi di settore elaborati dall'ufficio pervengono ad un risultato diverso.

I motivi non possono essere condivisi.

Come affermato dalla S.C. "La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione... degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente" (Cass. SS.UU. n. 26635 del 2009).

Orbene, nelle motivazioni dell'accertamento l'Ufficio fonda la sua pretesa esclusivamente sulla non congruità della situazione della società negli anni 2002, 2003 e 2004, in quanto l'ammontare dei ricavi dichiarati risultava inferiore a quanto derivante dall'applicazione, nei tre periodi, degli studi di settore, specificamente lo SM41U. L'argomentazione è certamente valida a legittimare l'avvio dell'attività accertativa, non però, alla luce della pronuncia della S.C., sufficiente a sostenerne la conclusione. A fronte della giustificazione addotta dalla società in relazione allo scostamento dei ricavi di € 184.472,00, da ricondursi alla crisi che ha interessato il settore della produzione di componenti elettronici e dell'industria elettronica in genere, l'Ufficio ha spiegato, riconoscendone la fondatezza, se ne poteva tenere conto, come ne era stato tenuto conto, ma solo adeguando i maggiori ricavi al minimo ammissibile anziché a quello puntuale di riferimento. La società aveva però esposto e documentato anche altri elementi, assolutamente rilevanti in un contesto di crisi e incidenti sul volume dei ricavi, con riferimento alla particolare realtà produttiva e commerciale dell'azienda, alla sua storia e alla conseguente programmazione di cessazione dell'attività, comprovate dal mancato rinnovo di un contratto di concessione di vendita di prodotti elettronici in

esclusiva e dalla riduzione del personale, del tutto trascurati dall'Ufficio, che, sul punto, era invece gravato dell'onere di congruamente argomentare sulle ragioni del suo dissentire. Come correttamente osservato nella decisione impugnata, le risultanze degli studi di settore devono essere confrontate con i redditi dichiarati e con le caratteristiche dell'attività svolta e deve essere tenuto conto di tutti i dati acquisiti anche a seguito del contraddittorio, ciò che non risulta abbia avuto luogo.

Consegue il rigetto dell'appello principale.

Venendo quindi all'esame dell'appello incidentale della società, con un primo motivo è chiesta la condanna dell'Ufficio all'immediata restituzione delle somme riscosse a seguito della provvisoria iscrizione a ruolo della cartella esattoriale n. 068 2009 03179000 45 per un importo di complessive € 31.364,58, oltre interessi dall'esborso al saldo, domanda contenuta nella memoria integrativa datata 23.04.2010 e sulla quale i primi giudici non si sono pronunciati.

Il motivo deve essere disatteso.

Deve essere infatti tenuto presente che l'emissione della cartella si fonda sul disposto di cui all'art. 15 L. 602/1973, prevedente che 'le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi sono iscritte a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile accertato dall'ufficio. Poiché la decisione di primo grado a seguito dell'impugnazione non ha comportato la definitività dell'imponibile accertato dall'Ufficio, nessuna condanna alle restituzioni poteva essere pronunciata.

Con un secondo motivo è chiesta la rettifica della sentenza impugnata nella parte in cui ha disposto la compensazione delle spese, attesa la totale soccombenza dell'Ufficio. Al riguardo non può non osservarsi che i primi giudici pure hanno omesso ogni motivazione sul punto, laddove l'art. 15 del D.Lgs. n. 546 del 1992, col richiamarsi all'art. 92, co. 2 c.p.c., prevede l'esplicitazione dei giusti motivi. Deve essere peraltro rilevato che all'epoca dell'emissione dell'avviso di accertamento in contestazione gli orientamenti giurisprudenziali in ordine al valore attribuibile agli studi di settore erano ancora altalenanti, la sentenza n. 26638 delle Sezioni Unite della Cassazione non essendo ancora stata pubblicata. La circostanza induce allora a ritenere sussistenti giustificati motivi per la integrale compensazione fra le parti delle spese del giudizio di primo grado, come disposto con la sentenza impugnata, che va dunque confermata sul punto.

Quanto alle spese del presente grado di giudizio, le stesse seguono il criterio della soccombenza e, rilevato che sull'appello incidentale l'Ufficio non ha svolto alcuna attività difensiva, liquidate in € 6.000,00 oltre ad € 750,00 per rimborso spese forfettario e oltre oneri di legge se e in quanto dovuti, condanna l'Ufficio al loro rimborso in favore dell'appellata.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigetta gli appelli principale e incidentale e conferma la decisione impugnata. Condanna l'Ufficio al rimborso delle spese, liquidate in € 6.000,00, oltre ad € 750,00 per rimborso spese forfettario e oltre oneri di legge se e in quanto dovuti.