

COMM. TRIB. REGIONALE BRESCIA - 58/68/2011

Svolgimento del processo

La Società LMN S.r.l. con sede in Bergamo, operante nel settore dell'abbigliamento, ha impugnato l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate di Bergamo 1 a norma dell'art. 39 comma 1 lett. d) e dell'art. 41 bis del DPR 660/73 ha contestato per l'anno 2005 maggiori ricavi nella misura di € 107.456,00 (da € 130.760,00 a € 298.216,00). La ricorrente ritiene che il provvedimento impugnato sia illegittimo per i seguenti motivi: mancanza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza nelle presunzioni operate dall'Ufficio, - "presunzioni semplici" peraltro teoricamente frazionate; - lesione dei diritti di difesa del contribuente per mancato svolgimento nella fase di accertamento di indagini, o un minimo di attività ispettiva, non ultimo per non essere stato concesso al contribuente il beneficio di poter computare, in diminuzione del reddito, le perdite accumulate nei primi tre anni di attività. La ricorrente osserva, in fatto, che l'Ufficio non ha in ogni caso tenuto conto dei seguenti elementi: che la Società ha iniziato la propria attività nell'ottobre del 2004, e che i capi di abbigliamento trattati, hanno subito la forte concorrenza dei Paesi asiatici e dei centri commerciali, che il settore dell'abbigliamento è soggetto ai dettami della moda che spesso azzerà il valore delle giacenze in tempi rapidissimi e che infine le Socie Amministratrici si apprestavano per la prima volta a svolgere quel tipo di attività. La Società ricorrente conclude chiedendo la declaratoria di nullità dell'avviso di accertamento in via principale, ed in subordine per difetto di motivazione dello stesso. L'Ufficio, regolarmente costituitosi in giudizio, ha replicato sostenendo di aver correttamente operato e quindi chiede pertanto che il ricorso venga rigettato e che la Società ricorrente venga condannata al pagamento delle spese di giudizio. Le motivazioni addotte dall'Ufficio si sintetizzano in: l'accertamento è stato effettuato sulla base della normativa contenuta nel secondo periodo della lett. d) comma 1 dell'art. 39 DPR 600/73, normativa che consente all'Ufficio di addivenire ad un avviso di accertamento anche in presenza di una contabilità formalmente corretta e senza alcuna necessità di ispezionare la stessa. La CTP di Bergamo ha respinto il ricorso, dichiarando dovute dalla ricorrente le somme di cui all'accertamento in epigrafe e, seguendo il criterio della soccombenza, con condanna del pagamento delle spese di giustizia nella misura di € 1.229,38 così come richiesti dalla resistente. In data 24.06.2010 la ricorrente L.M.N. S.r.l. ha proposto appello avverso la sentenza emessa dalla CTP di Bergamo sostenendo che l'avviso di accertamento oggetto di impugnazione in primo grado, si fondava sulla contestazione dell'avvenuta produzione di maggiori ricavi rispetto a quelli effettivamente dichiarati dalla ricorrente nell'anno di imposta 2005. L'Ufficio aveva conseguentemente rideterminato il reddito di impresa ai fini IRPEG, IRAP ed I.V.A. nella somma di € 34.721,40 con irrogazione della conseguente sanzione amministrativa e tale rideterminazione del reddito di impresa è stata compiuta inaudita altera parte senza che sussistessero i requisiti di legge in quanto l'Ufficio non ha verificato la regolarità della gestione contabile dell'azienda, non ha accertato l'esistenza di elementi di fatto peculiari, in quanto inerenti la specifica gestione di impresa che certamente hanno inciso sui ricavi della ricorrente. La decisione si impugnata è errata ed ingiustamente gravata e dovrà essere riformata per i seguenti motivi: in particolare violazione e falsa applicazione dell'art. 39 comma 1 lett. d) DPR 600/73, che permette di desumere l'esistenza di attività non dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti. Nel caso di specie, gli elementi fattuali su cui si è fondato l'accertamento impugnato, non possono essere tecnicamente considerati alla stregua di "presunzioni", in quanto predisposti al fine precipuo di determinare l'ammontare presunto

dei ricavi delle imprese appartenenti ad un determinato settore. In altre parole è ovvio che il mero scostamento dei ricavi dichiarati da quelli elaborati dagli Studi di settore, non può costituire una presunzione grave, precisa e concordante atta a fondare l'accertamento analitico induttivo ex art. 39 comma 1 lett. d) DPR 600/73. Sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 62 sexies comma 3 D.L. 331/1993, la CTP ha ritenuto provata l'avvenuta dichiarazione di ricavi inferiori a quelli presuntivamente realizzati perché l'Ufficio, nel caso di specie, oltre ad avere invocato le risultanze degli Studi di settore, avrebbe individuato nella percentuale di ricarico negativa, riscontrata nella contabilità della ricorrente, "l'ulteriore requisito" richiesto dalla norma in esame, prima ancora che dalla giurisprudenza, per far assurgere la presunzione a livello di piena prova. E questo è accaduto nel caso di specie, dove l'Ufficio, senza tener in conto alcuno quale fosse la situazione storica ed il contesto commerciale nel quale la ricorrente ha cominciato ad operare, ne ha rettificato il reddito sulla base dei ricavi che la Società avrebbe dovuto presuntivamente realizzare in forza delle risultanze degli Studi di settore; in altre parole, la percentuale di ricarico negativa è stata determinata, non in base alla reale comparazione dei costi e dei ricavi, ma in virtù del raffronto di questi ultimi con quelli teoricamente realizzabili o statisticamente realizzati negli anni precedenti dalle aziende operanti nel medesimo settore. Sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 32 DPR 600/73 conseguenza necessaria dei rilievi è che la CTP ha errato nel ritenere destituite di fondamento quelle che definisce le "lagnanze della Società". Si rileva inoltre che l'oggetto dell'accertamento impugnato era stato solo il primo anno di esercizio dell'attività commerciale da parte della Società esponente ed è quindi chiaro che la CTP per poter parlare di sistematicità delle perdite deve aver sposato in pieno la tesi dell'Ufficio, secondo la quale l'assenza di coerenza economica nell'operato della ricorrente dovrebbe essere ricercata nel fatto che le perdite stesse si sono verificate anche negli anni successivi, posto allora che il comportamento dell'Amministratore e della compagine sociale non poteva essere considerato tanto "dissennato",.. Conclude la ricorrente chiedendo nel merito accogliere l'impugnazione proposta avverso la sentenza n. 82/09 dalla CTP di Bergamo e annullare l'avviso di accertamento. In via istruttoria con la riserva di produrre nuovi documenti e depositare memorie ai sensi di legge e con vittoria di spese.

In data 08.10.2010 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo si è costituita difendendo il proprio operato e a tal fine ha richiamato la normativa di riferimento in base alla quale aveva optato: art. 39 DPR 600/73. L'Ufficio, ha inoltre, evidenziato il suo prudenziale "modus operandi" applicando la percentuale di ricarico del 250% per cui i ricavi prodotti dalla Società venivano quantificati in € 147.297,50 contro il ricavo minimo ammissibile di € 219.335,00 ed un ricavo puntuale di riferimento di € 220.694,00. Sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 39 comma 1 lett. d) DPR 600/73. Il primo motivo di doglianza presente nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado richiama la disciplina delle ipotesi di accertamento. Dopo l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti", quindi ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) la rettifica della dichiarazione può avvenire in presenza di scritture contabili che dimostrino l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione ed è questa la strada seguita dall'Ufficio. L'accertamento in oggetto non si basa solo sugli Studi di settore, ma anche su altri elementi, confortata dall'ultima giurisprudenza. Quello che connota la novità (che diversamente non farebbe che confermare la passata giurisprudenza) ponendo fine alla disputa sulla valenza probatoria degli Studi di settore, è la particolare modalità attraverso la quale tale presunzione semplice viene qualificata quale giudizio grave preciso e concordante nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento mediante

un contraddittorio preventivo. La gravità, precisione e la concordanza vengono "acquisiti" attraverso una procedura a formazione progressiva scandita dal contraddittorio processuale e dal dibattito tra le parti in giudizio. Conclude l'Agenzia delle Entrate chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della legittimità della sentenza di condanna con il pagamento delle spese di lite relative ad entrambi i gradi del giudizio.

Motivi della decisione

- La Commissione rileva che come è noto ,lo Studio di Settore rappresenta uno strumento di accertamento basato su presunzioni semplici che, se integrato da altri elementi di fatto oggettivi inerenti l'esercizio dell'attività del contribuente oggetto di indagine, che in qualche modo confermano le presunzioni semplici emerse dallo studio , possono rafforzare la presunzione stessa, dotandola dei requisiti di gravità, precisione e concordanza , facendola assurgere al livello di presunzione legale, e, come tale, idonea a supportare l'accertamento di maggiori ricavi in capo al contribuente stesso. Ebbene nella fattispecie in questione, l'Ufficio ha supportato l'elaborazione ricavata dall'applicazione dello Studio di Settore con ulteriori stime e congetture ricavate a tavolino, in particolare sulla percentuale di ricarico applicata, a confronto con quella provinciale del settore di attività, senza però effettuare alcun tipo di verifica analitico - documentale sul contribuente stesso che potesse dare fondamento alle proprie stime e/o congetture, per poi applicare una maggiorazione dei ricavi accertati ben superiore a quella che emerge dai ricavi puntuali desunti dagli Studi di Settore. Una simile modalità di accertamento non può trovare sostegno e accoglimento in questa sede perché carente in ordine a elementi di fatto e/o prove ricavate in sede di verifica, ma supportata solo da altre presunzioni elaborate a tavolino che non possono integrare quelle semplici, derivanti dall'applicazione Studio del Settore, facendole assurgere a livello di presunzioni legali. Nella fattispecie, pur evidenziandosi alcune circostanze anomale, non si ritiene sussistano i presupposti per elevare un accertamento analitico- induttivo, muovendo dallo strumento degli Studi di Settore ed accertando con ulteriore esercizio di presunzione, maggiori ricavi rispetto a quelli puntuali desunti dall'applicazione dello Studio, proprio perché si è in assenza di prove concrete che sarebbero potute emergere da una circostanziata e mirata verifica analitico- documentale che non è stata effettuata.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello proposto dalla parte e per l'effetto annulla la sentenza impugnata. Compensa le spese fra le parti.