

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 65/49/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società Villa delle Orchidee Srl impugnava l'avviso di accertamento Omissis con il quale l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Pavia, a seguito di processo verbale di constatazione elevato da funzionari dell'Ufficio, aveva accertato un maggior reddito ai fini dell'IRES, IRAP ed IVA, relativamente all'anno d'imposta 2005.

I motivi del ricorso sono i seguenti:

- sulla congruità dei prezzi di vendita degli immobili, l'Ufficio ha preso a riferimento per la determinazione del c.d. valore normale il quartiere Mirabello che dista dalla Cascina Rizza, dove sono ubicati gli immobili in questione, tre chilometri di strada sterrata, con una situazione completamente diversa;
- sul concetto di superficie commerciale eccepisce che le vendite siano state fatte a corpo e non a mq.; i verificatori hanno quantificato le superfici dei singoli alloggi prendendo quale riferimento i metri quadrati catastali anziché i metri quadrati "commerciali", richiesti dalla valutazione FIMAA;
- sulla valutazione delle rimanenze finali sostiene che il valore di mercato è inteso quale valore netto di realizzo che consiste nel prezzo di vendita applicato nel corso della normale gestione dell'impresa: in pratica il valore degli immobili a magazzino al 31/12 è uguale a quello dichiarato nel rogito;
- sulla presunta violazione del principio dell'inerenza e competenza temporale, sono state ritenute esaustive le repliche già formulate nelle memorie presentate a seguito del PVC; in particolare, per il rilievo n. 1 IRES, non è assolutamente possibile stabilire con certezza che le prestazioni alle quali essa si riferisce siano imputabili all'anno 2004; per il rilievo n. 2 IRES, i verificatori prendevano atto nel verbale del 27.10.2008 che si trattava di mero errore formale dei fornitori;
- in diritto, sulla violazione del diritto di difesa del contribuente e sulla tutela dell'affidamento, eccepisce che la sopraggiunta indisponibilità per motivi di salute del professionista di fiducia nonché depositario delle scritture contabili, ha inficiato la possibilità di difesa della società; la richiesta di temporanea sospensione delle operazioni di verifica, in data 20.11.2008, non è stata accolta; anche nella fase del contraddittorio, la mancanza del professionista non ha consentito un dialogo costruttivo, in palese violazione dello Statuto del Contribuente;
- sulla validità del criterio del valore normale di cessione degli immobili sostiene che con il D.L. 223/2006 è stato introdotto il concetto di "valore normale dei beni", attribuendo fondamentale importanza alle quotazioni effettuate dall'Osservatorio del mercato immobiliare presso l'Agenzia del Territorio, creando una presunzione legale relativa, con passaggio dell'onere della prova in capo al contribuente. Tuttavia la legge comunitaria n. 88/2009 ha abrogato ai fini IVA e imposte dirette l'accertamento basato sul valore normale delle vendite immobiliari. Il mancato riconoscimento della retroattività di tale abrogazione crea una disparità di trattamento tra contribuenti accertati prima e dopo il luglio 2009, in violazione della Costituzione;
- sulla situazione contingente della società Villa delle Orchidee, la società, per responsabilità ad essa ascrivibile, si trova nell'incapacità di raggiungere il proprio oggetto sociale per l'iscrizione di un'ipoteca giudiziale su tutti i suoi beni immobili.

Chiede, quindi, l'accoglimento del ricorso e la sospensione del pagamento dei tributi quantificati nell'avviso.

L'Agenzia delle Entrate controdeduceva come segue:

- nel merito, sull'erronea verifica della congruità dei prezzi di vendita degli immobili, tenuto conto della ubicazione degli immobili alla Cascina Rizza, è stata applicata la pressoché minore valorizzazione disponibile nell'ambito della città di Pavia; sono stati, altresì, considerati i valori per la tipologia immobiliare appartamento pur se di fatto si trattava di villette; evidenzia l'importanza della vicinanza con la strada statale n. 35 per Milano, il pregio del materiale impiegato nonché l'appetibilità, almeno per alcune tipologie di acquirente, dell'isolamento rispetto all'agglomerato urbano, pur rimanendovi nelle immediate vicinanze; in riferimento alla quantificazione del metri quadri ritiene la superficie catastale ben più aderente al concetto di superficie commerciale, e semmai in misura favorevole alla società ricorrente;
- sull'erronea ricostruzione del valore delle rimanenze, afferma che la contribuente non ha fornito elementi oggettivamente idonei a consentire ad entrare nel merito di una differente quantificazione dei costi di costruzione e delle rimanenze;
- sulle presunte violazioni del principio di inerenza e di competenza temporale, con riferimento alla fattura ricevuta dalla soc. Iermen srl riafferma la validità del c.d. "foglio vagante", che individua l'esatto numero di ore lavorate contabilizzate poi in fattura, riferite a "dicembre" e che era abbinato alla fattura n. 1/05 del 3 gennaio 2005; giudica incomprensibile l'eccezione incompetenza della fattura n. 1 de La Nuova Restauro Sas che, come previsto dall'art. 21 del DPR 633/72, descrive che trattasi di lavori" relativi al mese di dicembre 2004";
- circa i rilievi per la contabilizzazione di costi non inerenti, sostiene che la semplice visione degli allegati alle fatture contestate renda incontrovertibile l'imputazione a lavori effettuati in "V.le Libertà 39 ex negozio di panetteria" e per tale ragione sono state riprese a tassazione € 700,00. Segnala infine che, alla data della presentazione delle controdeduzioni, il professionista incaricato di assumere la difesa della ricorrente, risulta deceduto.

Da atto che con Ordinanza della Sez. 1 del 9.3.2010, è stata rigettata l'istanza tesa ad ottenere la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato.

Il Collegio di primo grado rileva che l'art. 24, commi 4, lettera f) e 5 della Legge Comunitaria 2008 ha modificato il terzo comma dell'art. 54 del DPR 633/72 e la lettera d) del primo comma dell'art. 39 del DPR 600/73, eliminando le disposizioni introdotte dal Decreto Legge n. 223/2006.

Pertanto, venute meno le presunzioni legali previste dal decreto legge di cui sopra, per gli accertamenti relativi alle cessioni di beni immobili trovano applicazione le disposizioni di carattere generale di cui all'art. 39, comma 1, lettera d) del DPR 600/73 e dell'art. 54, secondo comma, del DPR 633/72, che consentono l'utilizzo di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti, mentre il Legislatore aveva introdotto una presunzione legale relativa, c.d. iuris tantum, di corrispondenza del valore negoziale al valore normale del bene. Ne consegue che nella fattispecie, in mancanza di ulteriori elementi idonei ad integrare la prova della pretesa, da parte dell'Ufficio, il ricorso merita accoglimento.

Per quanto riguarda gli effetti temporali prodotti dall'abrogazione del citato decreto legge 223/2006, la stessa Amministrazione Finanziaria, con la Circolare n. 11 del 16.2.2007, ha

ritenuto che l'abrogazione della presunzione legale a suo tempo introdotta dal decreto legge produca effetti anche con riferimento al periodo pregresso, poiché la norma introdotta dal decreto legge (e a maggior ragione la successiva norma abrogativa), ha "natura procedimentale" e, pertanto, ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili, come nel caso in esame.

Il Collegio di primo grado, quindi, accoglieva il ricorso della società ricorrente con la sentenza indicata in epigrafe, che veniva appellata dall'Ufficio; la società ricorrente non si è costituita in giudizio.

L'Ufficio appella la sentenza di primo grado adducendo i seguenti motivi:

- sulla violazione di legge per omessa e insufficiente motivazione, sostiene che la sentenza impugnata sia affetta da una carente e scarsa motivazione, basata su affermazioni apodittiche, non supportate affatto da argomentazioni e ragionamenti convincenti; rappresenta, quindi, un'arbitraria elusione e negoziazione dei più elementari doveri e principi connessi all'esercizio della giurisprudenza tributaria;
- sul richiamo da parte dei Giudici alla legge comunitaria n. 88/2009, afferma che tale legge non abbia comportato la totale scomparsa del concetto di valore normale, comportandone semmai una retrocessione giuridica da presunzione legale relativa a presunzione semplice e spostando la questione sul piano probatorio. Forte valenza probatoria ha attribuito la Corte di Cassazione (sentenza n. 3980/2002) al riscontro del carattere "antieconomico" del comportamento del contribuente; nel caso di specie emerge anche una contabilità non certamente attendibile; la commissione di prima istanza, secondo l'appellante, avrebbe omissso ogni riflessione e/o valutazione in ordine ai suddetti elementi che legittimano e giustificano la valutazione fatta dall'Ufficio sulla base dei valori FIMAA;
- sull'erronea verifica dei prezzi di vendita degli immobili e della ricostruzione delle rimanenze finali e sulle presunte violazioni del principio di inerenza e competenza temporale, l'Ufficio conferma quanto già esposto nell'ambito del processo di primo grado. Il contribuente non si è costituito nel giudizio di appello.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questo Collegio, letti gli atti, esaminati i documenti, ritiene fondato l'appello per le motivazioni che di seguito sono esposte.

L'avviso di accertamento, ritenuto dai Primi Giudici fondato sulla mera applicazione retroattiva delle disposizioni di cui al DL 223/2006, è da ritenersi legittimo.

Sulla base delle norme attualmente in vigore il valore normale, che la legge comunitaria n. 88/2009 non ne ha eliminato il concetto, deve essere considerato una presunzione semplice che, in virtù di altri elementi integrativi, può assumere valore di presunzione semplice qualificata, ossia grave, precisa e concordante.

Nella fattispecie un elemento di supporto si rinviene, come dedotto dall'Ufficio, da una condotta antieconomica della società contribuente, cioè la vendita di immobili a un corrispettivo inferiore al valore normale, che costituisce di per sé stessa un elemento indiziario estremamente grave e preciso, come ha avuto modo di affermare la Suprema Corte con sentenza n. 3980/2002. Ulteriori elementi, che giustificano e legittimano la valutazione degli immobili dell'Ufficio, fatta sulla base dei valori FIMAA, sono da considerarsi l'errata valutazione delle rimanenze finali e l'illegittima deduzione dei costi, posto che nel contraddittorio del 15.6.2009 il procuratore della società aveva riconosciuto la legittimità del recupero dei componenti negativi e quantificava i ricavi in € 35.648,00.

In ordine al prezzo di vendita degli immobili, l'Ufficio lo ha determinato operando una media delle annualità prese a riferimento (2003 e 2005, non essendo stato realizzato lo "Scenario" 2004). È stato considerato, peraltro, il valore relativo alla tipologia immobiliare appartamento, pur trattandosi di villette.

La valutazione dell'Ufficio ha tenuto conto, quindi, della vicinanza con la Strada Statale n. 35 per Milano, dell'elevata qualità del materiale impiegato e, almeno per taluni acquirenti, dell'isolamento rispetto all'agglomerato urbano, che rimane comunque vicino.

La lamentata adozione del concetto di superficie commerciale è stata superata dall'Ufficio con l'adozione della superficie catastale, con applicazione dei criteri di cui al DPR 138/98, che risulta più aderente alla realtà e in misura più favorevole alla ricorrente, la quale non ha quantificato gli elementi accessori quali spazi accessori (giardini, cortili ecc.), sottotetti, locali a disposizione ecc. e non ha fornito nessun chiarimento per la notevole differenza di valore per la cessione di analoghe unità immobiliari, cedute nello stesso periodo di riferimento.

Per quanto riguarda le rimanenze finali, la ricorrente incorre in una contraddizione: omette l'indicazione di alcune informazioni nella Nota integrativa e accorrendo alcune voci di Conto Economico e di Stato patrimoniale, a mente dell'art. 2435bis CC, che prevede il Bilancio in forma abbreviata per la tipologia di società cui appartiene, mentre nella Nota stessa specifica: "La società, pur rientrando nei parametri previsti dall'art. 2435 bis del Codice Civile, allo scopo di migliorare la rappresentazione veritiera e corretta ha ritenuto di non avvalersi della facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata, pertanto anche la Nota Integrativa viene redatta in forma integrale rispettando quindi l'intero contenuto delle richieste di cui al 2427 del Codice Civile".

Conferma che comunque, la società non ha fornito elementi per modificare l'entità delle rimanenze ed i costi di costruzione espressi nell'atto di accertamento. D'altronde il valore delle rimanenze, riportato al costo di costruzione, avrebbe comportato una non congruità consistente relativamente allo Studio di settore che, proprio in virtù del cambio di criterio di valorizzazione, è risultato invece non congruo ma per soli € 15.114,00, a cui poi la società si è adeguata. Conferma altresì le violazioni del principio di inerenza e competenza temporale in ordine alle seguenti operazioni, ampiamente commentate dall'Ufficio:

- fattura Iermen Srl: le ore lavorate risultante dal c.d. "foglio vagante", che era abbinato alla fattura 1/05 del 3 gennaio 2005, sono riferite al mese di dicembre 2004

- fattura n. 1 de La nuova Restauro Sas sulla quale è indicato che sono "...relativi al mese di dicembre 2004".

Rileva che l'imputazione a lavori effettuati in "V.le Libertà 39 ex negozio di panetteria" rende ineccepibile la ripresa a tassazione di € 700,00 della fattura n. 118/2005 del fornitore An., essendo stati considerati, invece, deducibili € 120,00 riferiti a lavori in Cascina Rizza.; la fattura n. 149 risulta riferita allo stesso indirizzo, privo di riferimenti con la società ricorrente.

Sembra opportuno a questo Collegio, infine, chiarire che l'Ufficio ha accertato maggiori ricavi in misura corrispondente a quelli rideterminati in sede di adesione pari, cioè, ad € 226.250, recuperando a tassazione, ai fini IRES ed Irap, un imponibile pari ad € 211.136,00, al fine di tener conto dei maggiori ricavi dichiarati per l'adeguamento agli Studi di settore pari ad € 15.114,00, ed ai fini IVA, un imponibile di € 226.250, non avendo la ricorrente adottato un analogo adeguamento. Per quanto sopra esposto, l'appello dell'Ufficio s'intende accolto e, con la riforma della sentenza di primo grado, è dichiarato

legittimo l'avviso di accertamento impugnato. La complessità della controversia costituisce giusto motivo per compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello e, in riforma della sentenza di primo grado, dichiara legittimo l'avviso di accertamento per cui è causa. Spese compensate.