

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 220/23/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto depositato in data 25 maggio 2010, il signor Pe. Os. di Vanzago, via P. Ferrario n. 104, rappresentato e difeso dal dott. Paolo Moretti, presso lo studio del quale in Lainate (MI), viale Italia n. 8, ha eletto domicilio, a seguito di sentenza della Corte di Cassazione n. 25634/09 che ha cassato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale che aveva dichiarato inammissibile, per mancanza di difesa tecnica, il ricorso tempestivamente proposto dal ricorrente avverso all'avviso di accertamento n. Omissis, in materia IVA per l'anno 1998, notificato in data 23 dicembre 2003 dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio Locale di Rho, rimettendo le parti avanti a questa Commissione Tributaria Provinciale di Milano per la pronuncia nel merito, ha chiesto nuovamente che venga dichiarata la nullità c/o annullabilità, e comunque la illegittimità dello stesso avviso di accertamento.

Eccepisce al riguardo:

- 1)- la illegittimità dell'accertamento induttivo ai sensi dell'art 39 comma 1 lettera D, del DPR 600/73, atteso che avendo il ricorrente restituito il questionario preventivamente trasmesso dall'Agenzia delle Entrate con la precisazione che intendeva usufruire del condono, era esonerato dall'obbligo di rispondere ai quesiti nello stesso contenuti, avendo adempiuto alle prescrizioni contenute al riguardo nello stesso questionario;
- 2)- illegittimità dell'accertamento per carenza dei presupposti di cui all'art. 39, comma 1, lettera d, del DPR 600/73, posto che avendo l'Ufficio omesso una verifica documentale IVA, neppure sussistono quegli elementi gravi, precisi e concordanti richiesti da detta norma, determinati sulla base di dati certi e non discordanti tra di loro idonei a dimostrare l'inesattezza della dichiarazione del contribuente;
- 3)- Incongruenza dei parametri di valutazione utilizzati dall'Ufficio nel procedere all'accertamento impugnato; al riguardo richiama pronunce della Suprema Corte di Cassazione che escludono possano essere qualificabili come presunzioni gravi e precise la discordanza tra i ricavi dichiarati dal contribuente e quelli desumibili applicando i valori medi percentuali di ricarico riscontrabili nelle aziende del settore d'appartenenza;
- 4)- L'errore di calcolo nell'utilizzo dei parametri e la mancanza di motivazione dell'accertamento ove, a fronte di una redditività media del 9,83% ritenuta corretta ed applicabile ai ricavi per determinare il reddito, in effetti è stata applicata una redditività del 11,50%, posto che l'Ufficio non ha tenuto conto nel suo calcolo della redditività già dichiarata dal contribuente; 5)- sui termini del condono, rileva il ricorrente che l'Ufficio ha emesso e notificato l'avviso di accertamento prima che scadesse il termine per proporre il condono tombale, termine spostato al 16 marzo 2004 dal D.L. n. 269/2003 convertito nelle L. n. 326/2003; condono tombale (art. 7 e 9, L. 289/2002) che peraltro l'Ufficio non può pretendere come condizione per escludere la possibilità dell'accertamento in esame, diversamente dalla dichiarazione integrativa ex art. 8 L. 289/2002 in effetti presentata dal contribuente, posto che la Corte di Giustizia Europea, nella causa c-132/6, promossa dalla Commissione Europea contro la Repubblica Italiana, ha sancito l'illegittimità del condono tombale IVA per alterazione del principio di neutralità fiscale.

Insiste pertanto il contribuente nelle proprie domande sopra indicate, con la restituzione della somma di € 32.391,05= versate a seguito di notifica di cartelle esattoriali, oltre interessi. Con vittoria di spese, diritti ed onorari.

In questa sede l'Ufficio non ha presentato nuove difese, oltre quelle già contenute nelle controdeduzioni con le quali si era costituito in data 13 luglio 2010, a seguito della proposizione del ricorso introduttivo. In detta comparsa rileva:

- la legittimità dell'avviso di accertamento notificato, atteso che con il mancato condono IVA, e tale non essendo la dichiarazione integrativa IVA presentata invece dal contribuente, riemergono tutti gli ordinari poteri di accertamento e controllo consentiti dall'ordinamento. Nel caso di specie l'avviso di accertamento è stato emesso ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d) DPR 600/73 e art. 54 DPR 633/72, ed appartiene alla categoria dei c.d. "accertamenti analitico - induttivi", che diversamente dalle previsioni di cui al comma 2 di detto articolo, non prescinde dalla contabilità adottata formalmente regolare, ma ritiene falsi i ricavi in base alla sproporzione per difetto rispetto ai costi; in tale caso secondo la richiamata giurisprudenza della Corte di Cassazione è possibile un accertamento analitico - induttivo che tenga conto delle poste passive indicate dal contribuente per ricostruire i ricavi effettivi. Pertanto legittima è la presunzione che la percentuale di ricarico applicata sulla merce venduta in evasione di imposta è uguale a quella applicata sulla merce commercializzata ufficialmente.

La Commissione, esaminati gli atti e documenti di causa, nonché le ragioni in fatto e diritto illustrate dalle parti, così provvede.

Rileva anzitutto preliminarmente che l'Ufficio poteva legittimamente procedere, ai fini IVA, agli accertamenti di legge nei confronti del contribuente, posto che lo stesso, contrariamente a quanto dichiarato in sede di risposta al questionario inviatogli, e specificamente in materia IVA, diversamente che ai fini delle II.DD. ed IRAP, non ha optato delle forme di condono previste dall'art. 7 o 9 della L. 289/2002 (condono tombale), come espressamente indicato nel questionario per essere esenti dall'obbligo di fornire la documentazione richiesta, ma della diversa opzione della dichiarazione di integrazione imponibile anni pregressi di cui all'art. 8 della stessa norma. Pertanto nessuna preclusione poteva essere opposta all'Ufficio, in relazione alla dichiarata volontà di fare il condono c.d. tombale, ai fini IVA, atteso che tale espressa volontà di fatto è mai stata attuata, e tale circostanza pertanto fa riemergere il dovere che aveva il contribuente di fornire la documentazione richiesta. Né al riguardo il fatto che sia intervenuta la pronuncia della Corte di Giustizia Europea che ha sancito l'illegittimità del condono tombale in materia IVA, per alterazione del principio di neutralità fiscale, può portare a giustificare la pretesa di una esenzione di esibizione documentale che comunque era subordinata all'esercizio di tale condono, pretesa che diviene ulteriormente ancor meno comprensibile quando la condizione richiesta per beneficiarne, applicazione del condono tombale appunto, sia divenuta anche non possibile, perché illegittima, con ciò riproponendosi la normale situazione ante L. n. 289/2002, con la conseguente riemersione di tutti gli ordinari poteri di accertamento e controllo consentiti dall'ordinamento, in assenza di ragioni che consentano l'applicazione dell'effetto di schermo delle indagini fiscali collegato al condono tombale appunto. Come non può ritenersi determinante il fatto che l'avviso di accertamento sia stato notificato in data 23 dicembre 2003, quando per effetto della proroga di cui al D.L. n. 269/2003, convertito nella L. n. 326/2003, il termine per effettuare il condono tombale era stato spostato al 16 marzo 2004, e quindi non essendo ancora scaduto, il contribuente poteva ancora beneficiare di tale opzione. Osserva infatti al riguardo che, non solo il contribuente non ha mai beneficiato di tale opzione, ma anche che l'aver in precedenza già scelto l'opzione della dichiarazione di integrazione imponibile anni pregressi faceva legittimamente ritenere che avesse escluso il ricorso al condono tombale. Ed in ogni caso le sue lagnanze al riguardo avrebbero certamente un senso se il contribuente avesse

effettivamente attuato l'opzione del condono tombale nei nuovi termini prorogati, ma non nel caso in esame, nel quale la volontà di non usufruire del condono tombale espressa con la diversa scelta operata, è stata di fatto confermata anche dai successivi comportamenti del medesimo.

Per quanto attiene al merito dell'accertamento impugnato va detto che, come espressamente indicato nello stesso atto, tale provvedimento è stato emesso ai sensi e per gli effetti dell'art. 39, comma 1, lettera d) del DPR n.600/73 e 54 DPR 633/72. Ora al riguardo va rilevato che anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, i ricavi possano essere ritenuti falsi in base alla loro sproporzione per difetto rispetto ai costi rilevati, e che in tal caso l'Ufficio possa intervenire a rettificare le dichiarazioni del contribuente mediante un accertamento nel contempo analitico, in quanto tiene conto dei dati dichiarati (costi - ricavi), ed induttivo, in quanto sulla base di tali dati, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile in relazione all'antieconomicità del comportamento del contribuente, perché configgente con le regole fondamentali della ragionevolezza, e quindi sia fondatamente desumibile l'evasione di imposta, perviene ad accertare le reali imposte dovute. Pertanto l'accertamento dei maggiori ricavi può essere ricollegato alla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza qualora detta difformità, come nel caso in esame, sia irragionevole e per la sua consistenza insufficiente in misura tale da privare di attendibilità la documentazione contabile. A tal fine è sufficiente che il fatto ignoto si manifesti come conseguenza logicamente ricollegabile al fatto noto, sulla base dell'id quod plerumque accidit, anche in termini di mera probabilità e non di necessità, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, fornendo ragioni comprovate della riscontrata antieconomicità, e anche in relazione eventualmente alla disomogeneità della merce, prova che nel caso di specie manca del tutto.

Con riferimento poi al criterio di calcolo adottato dall'Ufficio, ritiene questa Commissione che il medesimo debba ritenersi idoneo e di legittima applicazione, come congrua deve ritenersi la percentuale di ricarico del 9,83% riferita alla media nazionale, applicata sui ricavi per la determinazione del reddito.

Va peraltro osservato che nella pratica applicazione di detta percentuale di ricarico del 9,83% assunta quale congrua dall'Ufficio, questo ultimo ha commesso un evidente errore, non avendo considerato la redditività del 2,8% già applicata sul dichiarato dal contribuente; per tale ragione in effetti perviene alla applicazione di un ricarico effettivo applicato a fini impositivi, corrispondente ad un 11,50%, e dunque con una differenza a sfavore del contribuente del 1,67% ($11,50 - 9,83 = 1,67$), in contrasto con gli stessi obiettivi dichiarati dall'Ufficio, e che questo ultimo dichiara di voler perseguire nell'avviso di accertamento. Infatti in tal modo i ricavi effettivi sono pari ad £. 1.586.471.000= (£. 1.444.479.000= ricavi dichiarati + 141.992.000= maggiori ricavi accertati = 1.586.471.000=), ed il reddito pari a £. 182.413.000= (40.421.000= reddito dichiarato + 141.992.000= reddito accertato = 182.413.000=), con una redditività effettivamente applicata del 11,50% ($182.413.000 \times 100 : 1.586.471.000 = 11,498$). Pertanto in accoglimento parziale del proposto ricorso, l'avviso di accertamento va ridotto, per quanto attiene ai maggiori ricavi, e conseguente imponibile IVA, del 1,67%, con conseguente rideterminazione di relative imposte, interessi, sanzioni ed accessori, mentre va confermato nel resto.

Stante l'esito della vertenza, il parziale accoglimento del ricorso, l'originario carattere controvertibile della controversia e le difficoltà interpretative e di applicazione delle norme

di riferimento, ritiene la Commissione che sussistano giusti motivi per compensare tra le parti le spese di giudizio.

PQM

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso riducendo i ricavi accertati del 1,67%, confermando nel resto l'avviso di accertamento impugnato. Spese compensate.