

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 195/26/2012

Svolgimento del processo

Alla G.A.E - Galvanica Applicata all'Elettronica - Srl l'Agenzia delle entrate ha notificato 30 giugno 2010 avviso d'accertamento con cui, per l'anno 2005, dopo aver accertati in € 397.078 maggiori ricavi ai fini IRES, un maggior volume della produzione ai fini IRAP ed un maggior volume d'affari ai fini IVA, determina maggiori imposte IRES di € 85.747, IRAP di € 16.876; ed IVA di € 79.415 ed irroga pene pecuniarie di € 128.620, 50.

Nella parte motiva l'Ufficio fa presente che l'accertamento consegue all'esame della dichiarazione dei redditi presentata dalla contribuente da cui sono emerse gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli a lei attribuibili con l'applicazione degli studi di settore. Incongruenze che trovano conferma nel protrarsi, negli anni 2004-2006, di dati gestionali antieconomici essendo caratterizzati da bassi utili (€ 162 nel 2004) e da perdite (€ 125.51 nel 2005 e € 7.191 nel 2006) congiunti a bassi valori della produzione netta (€ 697.856 nel 2004; € 505.864 nel 2005 ed € 490.754 nel 2006).

Avverso tale atto la contribuente ha proposto ricorso rimettendolo all'Agenzia delle entrate il 13 ottobre 2010 e depositandone copia - con attestazione di conformità - presso la segreteria della Commissione tributaria il 9 novembre 2011.

Nel ricorso la contribuente eccepisce la nullità dell'atto impugnato per la carenza di motivazione, poiché esclusivamente fondato sulle astratte risultanze degli studi di settore senza alcun riscontro con le effettive condizioni fattuali dell'impresa; inoltre perché è non stata allegata all'atto impositivo la documentazione istruttoria oltre a non essere stato rispettato il termine di sessanta giorni, concesso dalla legge ai contribuenti per presentare le proprie osservazioni, decorrente dalla chiusura delle operazioni del procedimento d'accertamento con adesione.

Nel merito fa presente d'operare nel settore della "elettronica produzione di metalli preziosi e non preziosi" su componentistica elettronica legata all'automobilistica, all'informatica, alla meccanica ed alla elettromeccanica. Mercati in cui le clienti multinazionali si sono localizzate nei paesi dell'est asiatico ove le imprese concorrenti, godendo di costi di mano d'opera assai bassi, applicano prezzi altamente concorrenziali; prezzi che costringono le imprese italiane a ricercare settori industriali ad altissima tecnologia, in cui la penetrazione richiede tempi di consolidamento adeguati. Ne sono conseguiti, per l'impresa, valori della produzione degli anni 2004-2006 più bassi di quelli indicati dall'Ufficio essendo rispettivamente di euro 136.633; - 63.176 e 108.790; valori su cui sono gravati interessi passivi di euro 101.424; 84.472 e 91.817.

L'Ufficio si è costituito controdeducendo che l'atto è debitamente motivato tant'è che il ricorrente ha svolto tutte le opportune difese. Nel merito che la contribuente non ha prodotto, in sede di contraddittorio attivato per l'accertamento con adesione, ulteriore documentazione; sicché nulla di diverso poteva essere detto nell'avviso d'accertamento. Accertamento che essendo fondato sugli studi di settore non solamente è legittimo, bensì configura una presunzione legale, seppur semplice, che comporta per il contribuente l'inversione dell'onere della prova, qui non soddisfatto. Quanto al mancato rispetto del termine di sessanta giorni l'Ufficio evidenzia che si tratta di termine non applicabile agli accertamenti interni qual è quello basato sugli studi di settore.

Motivi della decisione

L'eccezione della ricorrente di nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione è infondata e va disattesa.

La Commissione - condividendo l'orientamento ormai consolidato del Giudice di legittimità - ritiene che la funzione dell'avviso di accertamento vada individuata oltre che nel far conoscere sia l'an che il quantum della pretesa tributaria, anche quello di circoscrivere l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio in sede contenziosa (provocatio ad opponendum). Sicché l'obbligo di motivazione deve intendersi adeguatamente assolto, quando l'avviso di accertamento enunci - come nel caso di specie - oltre che il presupposto anche l'astratto criterio normativo su cui si fonda la determinazione del maggior valore (conformi, S.C. sentenze n. 28953/2008; n. 27653/2005; n. 12394/2002 e n. 1209/2002).

Vanno altresì disattese le ulteriori eccezioni della contribuente di nullità dell'atto impugnato per omessa indicazione delle ragioni per le quali l'Ufficio ha disatteso gli elementi ed i documenti prodotti dalla contribuente in sede di verifica e del mancato rispetto del termine di sessanta giorni, concesso dalla legge ai contribuenti per presentare le propri osservazioni, decorrente dalla chiusura delle operazione del procedimento d'accertamento con adesione.

L'art. 12, comma 7, della L. 212/2000 dispone che : «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza dei predetto termine salvo casi di particolare e motivata urgenza.».

Il dettato normativo per la violazione dei summenzionati obblighi non dispone alcun effetto invalidante. Va in merito rilevato che la stessa Corte Costituzionale (sentenza n. 58/2009) ha avuto modo di precisare che quando una norma non commina la nullità questa non «...può dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost. o da quelli del diritto tributario o dell'azione amministrativa.».

Conclusione non deve però indurre a ritenere, quanto alla prima eccezione, che si tratti di una disposizione che l'Ufficio può disattendere a suo piacimento, senza alcuna conseguenza.

L'espressione "... osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori." se fa rientrare l'attività dell'Ufficio nelle attività istruttorie il cui risultato (la valutazione) è caratterizzata da discrezionalità, non esclude che il mancato svolgimento di tale attività possa determinare l'annullabilità dell'atto emesso (salvo sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe, in ogni caso, potuto essere diverso).

Va però precisato che le osservazioni e le richieste che l'Ufficio è chiamato a valutare devono essere tali da integrare le risultanze dell'attività istruttoria precedentemente svolta. Ciò significa che devono essere dotate di requisiti di novità fattuale tali da giustificare la modifica delle conclusioni cui il verificatore è giunto. Diversamente si richiederebbe all'Ufficio di reiterare -del tutto inutilmente ed a danno dell'Erario l'identica attività già precedentemente svolta.

E la prova d'aver fornito all'Ufficio integrazioni motivazionali e documentali dotate delle caratteristiche sopra richiamate, spetta al contribuente che non l'ha ottemperata. Infatti il ricorrente non può limitarsi ad eccepire la mancata valutazione da parte dell'Ufficio, sol perché nessuna motivazione risulta, in proposito, riportata nell'atto impugnato. Per la semplice ragione che potrebbe non esservi, in proposito, nulla di diverso da riportare (sicché l'atto non sarebbe stato diverso da quello emesso; circostanza che ne esclude

l'annullabilità). Tanto più che nel caso di specie l'Ufficio afferma che nessun ulteriore documento è stato prodotto in sede di accertamento con adesione.

Come va rigettata l'eccezione della ricorrente di nullità dell'atto impugnato per aver l'Ufficio - in violazione del disposto del 7° comma dell'art. 12 della L. 212/2000 - emesso l'avviso di accertamento prima del decorso del termine di 60 giorni concesso dalla legge ai contribuenti per presentare le proprie osservazioni; termine che, a detta della ricorrente, decorrerebbe anche per il procedimento d'accertamento con adesione.

L'art. 12 enuncia i principi e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Verifiche che, per legge, debbono necessariamente chiudersi con la redazione del processo verbale in cui vengono constatati i rilievi operati in suo capo.

Tra le garanzie accordate dalla legge al contribuente al verificarsi di tali evenienze (verifiche fiscali), vi è quella disposta dal 7° comma di detto articolo, che consiste nel concedergli di presentare eventuali osservazioni sui rilievi riportati nel PVC e nell'inibire all'Ufficio l'emissione dell'avviso di accertamento, prima del decorso di sessanta giorni decorrenti dalla redazione di detto verbale. Disposizione la cui specialità ne inibisce l'applicazione ad altre fattispecie, quale quella qui considerata.

Nel merito il ricorso è fondato e meritevole di accoglimento.

La Commissione ritiene di determinare quale sia la valenza probatoria degli studi di settore e la modalità del loro utilizzo in sede di accertamento secondo quanto dispone il 3° comma dell'art 62 - sexies del D L n. 331/1993.

Il ricorso agli studi di settore non è altro che una modalità con cui si effettua l'accertamento "analitico - presuntivo" nei confronti degli esercenti imprese, arti o professioni, prevista dall'art. 39, 1° comma, lettera d), del D.P.R. n. 600/73 e dall'art. 54 del D.P.R. n. 633/72. Modalità che si basa sull'utilizzo di presunzioni semplici - purché dotate dei requisiti della gravità, precisione e concordanza - oltre che basarsi "sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili ... dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis".

Appare evidente che l'espressione "fondatamente desumibili" sta a significare che, in sede d'accertamento "analitico - presuntivo", le "stime" sono utilizzabili se, ed in quanto, l'ammontare dei ricavi che con esse vengono determinati, relativamente al periodo d'imposta considerato, sia tale da farne ritenere fondatamente realistica l'attribuzione al contribuente. In altre parole che si tratti di ricavi la cui entità possa essere stata effettivamente conseguita nel periodo d'imposta considerato. Ciò esclude che l'utilizzo delle stime (essendo presunzioni) possa avvenire in modo semplicemente "automatico", poiché, in tal caso, verrebbe meno la fondata idoneità di desumere dal "fatto certo noto" (i ricavi pur statisticamente desunti da un campione significativo di contribuenti equiparabili non costituiscono "fatto certo" con riferimento al soggetto considerato) il "fatto ignoto" a cui si vuoi pervenire (il reddito effettivo dell'accertato).

Quest'ultima condizione postula la verifica da parte dell'Ufficio delle caratteristiche del contribuente per stabilire se la realtà fattuale "economico - produttiva" che lo rappresenta concordi concretamente con la realtà del "gruppo di appartenenza" oppure sia tale da mostrare caratteristiche tali da doverla considerare "non normale" (sotto il profilo economico) rispetto allo studio applicabile. È quindi obbligo indefettibile dell'Ufficio indicare nell'atto d'accertamento quali siano le circostanze e cause che il contribuente ha sottoposto al suo vaglio. Motivando adeguatamente le ragioni per le quali le singole cause e circostanze addotte non sono state ritenute meritevoli d'accoglimento (totale o

parziale). Non potendo l'Ufficio, a tale fine, limitarsi a prendere in considerazione l'andamento dei soli risultati d'esercizio per contestare l'antieconomicità della gestione. Infatti andamenti in perdita, od a basso risultato reddituale di alcuni esercizi, non solamente possono essere più che giustificati dalle congiunture di mercato, bensì non sono, di per sé, elemento di "antieconomicità di una gestione" (lo potrebbero, se mai, essere le vendite sottocosto). Si consideri che le società ben possono sopportare, in funzione del patrimonio netto di cui sono dotate, anche per non brevi periodi, situazioni di perdita per salvaguardare altri elementi patrimoniali dell'impresa (quali plusvalenze; giacenze di magazzino; avviamenti; beni immateriali e know how, diversamente vanificati) oltre che istituzionali (quale si rileva nel bagaglio tecnico e conoscitivo dei "patrimonio umano" di cui sono dotate). Scelte imprenditoriali assolutamente non sindacabili.

Si consideri inoltre che le perdite di esercizio, sin che non riducono il patrimonio netto della società sotto i minimi stabiliti dalla legge non comportano alcuna esigenza (né alcun obbligo giuridico) di chiuderla (ponendola in liquidazione). Come invece - opinando con l'Ufficio- dovrebbe accadere a semplice manifestarsi di esercizi in perdita, per evitare comportamenti "antieconomici".

Quanto all'affermazione dell'Ufficio, fatta nella memoria di costituzione, che l'utilizzo degli studi di settore, come da lui applicato, è stata ribadito dalla legge finanziaria per il 2007 (L. 296/2006) basti considerare che lo Stesso Ministero delle Finanze con Circ. n. 5/E del 23 gennaio 2008 ha precisato: «La stima effettuata mediante gli indicatori di normalità economica in parola non legittima, pertanto, l'emissione di atti di accertamento "automatici", esclusivamente basati sulla stima medesima (come intende evidentemente chiarire il nuovo comma 13-ter e come ribadito dalle integrazioni apportate al comma 14). Ma, come si dirà di seguito e come è già stato chiarito nelle precedenti circolari in materia, l'uso automatico non è consentito neppure per l'accertamento che impiega gli studi, dato che il suo contenuto dipende dall'esito, imprevedibile a priori, del contraddittorio. Quest'ultima conclusione vale, peraltro, anche con riferimento agli studi in evoluzione e, in particolare, agli indicatori previsti dal comma 13 della legge finanziaria per il 2007».

Poiché l'accertamento qui impugnato si fonda solamente sugli studi di settore rende l'accertamento carente di motivazione.

La peculiarità degli argomenti trattati, giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.