

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 13/34/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Zogno (BG) emetteva avviso di accertamento a carico della società AUTOEVOLUTION s.n.c. dei F.lli Ge. Va. e Gi. per l'anno 2003 e conseguentemente a carico dei soci Ge. Gi., Ge. Va. e Bi. Ma., per gli anni 2003 e 2004.

L'accertamento a carico della società era seguito ad una verifica svolta dallo stesso Ufficio che aveva rilevato un serie di violazioni nella tenuta della contabilità evidenziando una gestione antieconomica dell'attività, in quanto il ricarico risultato applicato sul costo del venduto, pari al 1,12% era considerato irrisorio e non consentiva di coprire le minime spese di amministrazione della società.

Sulla base di ciò l'Ufficio procedeva alla ripresa di alcuni costi indeducibili ed alla ricostruzione dei ricavi in base all'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973.

La società contribuente ed i soci proponevano ricorso congiunto avanti la CTP di Bergamo, contestando l'accertamento ex art. 39 comma 1, lett. d), del D.P.R. 600/1973, che si basava sull'asserita gestione antieconomica della società e la ricostruzione dell'entità dei compensi sostenuta dall'Ufficio accertatore. L'Ufficio accertatore si costituiva nel giudizio di primo grado replicando alle avverse tesi difensive delle parti ricorrenti eccependo preliminarmente l'illegittimità del ricorso in quanto proposto cumulativamente dai contribuenti ma avverso più avvisi di accertamento relativi a soggetti diversi e nel merito ribadiva la legittimità dell'avviso di accertamento.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo con sentenza pronunciata il 18/9/2007 accoglieva il ricorso proposto dai contribuenti annullando gli atti impugnati.

I Giudici di prime cure, nella loro statuizione, avevano:

- respinto l'eccezione preliminare formulata dall'Ufficio di illegittimità di un unico ricorso introduttivo per l'impugnazione di più avvisi di accertamento relativi a soggetti diversi in quanto gli avvisi di accertamento impugnati risultavano interdipendenti e connessi;
- ritenuto tempestivo il ricorso introduttivo considerando valida l'istanza di accertamento con adesione cumulativa presentata dai contribuenti in data 14/11/2006 al fine di sospendere i termini per la presentazione del ricorso;
- ritenuta illegittima l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) DPR 600/73 perché la società accertata risultava essere in regime di contabilità ordinaria;
- ritenuto immotivato ed errato il calcolo induttivo fondato su parametri incoerenti ed inadeguati rispetto alla effettiva gestione della società in quanto i ricavi presunti dall'Ufficio non potevano essere stimati applicando una percentuale di ricarico riferita ad un settore di attività normale.

In data 10/4/2008 l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Zogno, proponeva atto di appello avverso la predetta decisione di primo grado chiedendone la riforma in quanto i giudici di prime cure:

- non avrebbero adeguatamente motivato il rigetto dell'eccezione preliminare di illegittimità del ricorso in quanto lo stesso era stato proposto cumulativamente per l'impugnazione di più avvisi di accertamento relativi a soggetti diversi, limitandosi ad affermare che gli avvisi di accertamento impugnati erano interdipendenti e connessi;
- avrebbero ritenuto erroneamente tempestivo (quindi ammissibile), il ricorso proposto stante l'intervenuta proposizione dell'istanza di accertamento con adesione "cumulativa"

presentata dai contribuenti in data 14/11/2006, idonea dunque anche al fine di sospendere i termini per la presentazione del ricorso de qua; secondo l'Ufficio i contribuenti avrebbero dovuto azionare una singola istanza su ciascun accertamento al fine di poter correttamente operare secondo il sistema giuridico tributario;

- avrebbero ritenuto erroneamente illegittima l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lett.d), DPR 600/73 perché la società accertata risultava in regime di contabilità ordinaria in quanto, secondo l'Ufficio, non vi sarebbe nessuna preclusione all'applicazione dell'art. 39 del DPR 600/73 alle imprese in contabilità ordinaria;

- non avrebbero ben compreso le modalità del calcolo induttivo del reddito in quanto l'Ufficio sostiene di non aver utilizzato le percentuali di ricarico del settore specifico e l'unico riferimento agli studi di settore contenuto nel processo verbale di constatazione costituiva solo una delle tante argomentazioni a sostegno della dimostrazione della inattendibilità della contabilità della società contribuente.

In data 16/6/2008 i contribuenti si costituivano nel presente giudizio chiedendo il rigetto dell'appello proposto dall'Ufficio accertatore e la conferma della decisione di primo grado della Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo. La presente causa veniva trattata alla pubblica udienza del 28/9/2011.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello così come proposto dall'Ufficio accertatore non può trovare accoglimento per i motivi che seguono.

Con il primo motivo d'appello l'Ufficio sostiene che i giudici di prime cure non avrebbero adeguatamente motivato il rigetto dell'eccezione preliminare di illegittimità del ricorso in quanto proposto cumulativamente per l'impugnazione di più avvisi di accertamento relativi a soggetti diversi, limitandosi ad affermare che gli avvisi di accertamento impugnati erano interdipendenti e connessi. Tale censura secondo l'odierno Collegio non è accoglibile in quanto i giudici di primo grado, anche se in modo sintetico, hanno correttamente valutato e motivato la legittimità del ricorso introduttivo cumulativamente proposto dai contribuenti. Nel caso in esame si osserva che il ricorso introduttivo risulta essere stato proposto cumulativamente e collettivamente (cioè da diversi soggetti quali la società accertata ed i soci della stessa), avverso distinti avvisi di accertamento tutti scaturenti però da un'unica verifica svolta dall'Ufficio accertatore nei confronti della società ed in conseguenza emessi anche nei confronti dei soci della stessa, stante la suddivisione del reddito in base alle quote di partecipazione agli utili; pertanto correttamente i giudici di prime cure hanno ritenuto legittimo il ricorso unico in quanto gli atti impugnati sono risultati esser logicamente interdipendenti perché oggettivamente e soggettivamente connessi fra loro. Consolidata giurisprudenza di merito e di legittimità ha riconosciuto da tempo l'ammissibilità del ricorso cumulativo - collettivo, cioè del ricorso presentato da più soggetti contro atti diversi dell'Amministrazione Finanziaria (cfr. fra le tante Comm. Trib. Prov. Firenze, sent. 8/5/1998 n. 192; Cass., Sez. I Civ., sent. 7012 del 22/12/1988 e Cass., Sez. I Civ., Sent. 2002 del 12/3/1990).

L'illegittimità e di conseguenza l'inammissibilità del ricorso nell'ambito del processo tributario è disciplinata dall'art. 18, comma 4, del D.Lgs 546/92 che dispone l'inammissibilità del ricorso soltanto nell'ipotesi in cui manchi o sia assolutamente incerta una delle indicazioni che l'atto introduttivo del giudizio deve avere ai sensi del comma 2 dello stesso art. 18 cit., di conseguenza è imposto al giudice di pronunciare l'inammissibilità del ricorso soltanto nei casi tassativamente indicati dal legislatore e soltanto quando il difetto dell'atto sia tale da determinare una radicale mancanza nel

ricorso di uno dei requisiti indicati dalla predetta norma. Se il legislatore tributario avesse voluto escludere la forma di gravame suindicata, cioè del ricorso cumulativo - collettivo, l'avrebbe espressamente indicato, in forza del principio generale ubi lex voluit dixit, ubi colui tacuit.

È dunque necessaria la valutazione da parte del giudicante, nel caso concreto, della sussistenza dei requisiti della connessione delle azioni proposte sulla base delle identità soggettiva ed oggettiva degli atti impositivi oggetto di impugnazione; infatti se non vi fosse connessione oggettiva tra i tempi sottoposti all'attenzione del giudicante cumulativamente, potrebbe essere rilevata l'inammissibilità e ciò si verifica nel caso di proposizione di un unico ricorso contro atti impositivi afferenti distinti tributi per violazioni disomogenee rilevate in distinti controlli, che non è il caso di specie.

Per lo stesso principio sopra esposto anche il secondo motivo d'appello prospettato dall'Ufficio non può trovare accoglimento laddove si sostiene che i giudici di prime cure avrebbero erroneamente ritenuto tempestivo e, quindi ammissibile, il ricorso introduttivo poiché hanno considerato valida l'istanza di accertamento con adesione "cumulativa" presentata dai contribuenti in data 14/11/2006 al fine di sospendere i termini per la presentazione del ricorso; secondo l'Ufficio i contribuenti avrebbero dovuto azionare una singola istanza su ciascun accertamento al fine di poter correttamente operare secondo il sistema giuridico tributario.

Nel merito della controversia l'Ufficio sostiene che i giudici di prime cure avrebbero erroneamente ritenuto illegittima l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), DPR 600/73 alla società accertata che risultava in regime di contabilità ordinaria; l'Ufficio asserisce che tale argomentazione sarebbe stata introdotta dai predetti giudici senza che i contribuenti la sollevassero. I ricorrenti con il ricorso introduttivo avrebbero sostenuto l'illegittimità dell'applicazione degli studi di settore ai soggetti in contabilità ordinaria e non l'applicazione dell'art. 39 cit., pertanto non vi sarebbe nessuna preclusione all'applicazione del detto articolo alle imprese in contabilità ordinaria.

Inoltre per l'Ufficio appellante i giudici di prime cure non avrebbero ben compreso le modalità del calcolo induttivo del reddito in quanto non sarebbero state utilizzate le percentuali di ricarico del settore specifico e l'unico riferimento agli studi di settore contenuto nel processo verbale di constatazione costituiva solo una delle tante argomentazioni a sostegno della dimostrazione della inattendibilità della contabilità della società contribuente.

Contrariamente alle tesi difensive qui prospettate dall'Ufficio appellante questo odierno Collegio ritiene che la CTP con la decisione qui impugnata abbia correttamente valutato nel merito l'illegittima applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. 600/73 al caso di specie.

Si osserva in proposito che il richiamo, da parte dell'Ufficio appellante, circa l'illegittima applicazione dell'art.39, comma 1, lett. d), non trova riferimenti né nella sentenza stessa né nelle richieste inserite nel ricorso introduttivo dei contribuenti; dalla documentazione e dagli atti prodotti si evidenzia che in nessun passo viene affermato che non sarebbe legittima l'applicazione degli studi di settore in contabilità ordinaria, ma si afferma viceversa che non sarebbe legittimo l'accertamento de qua a contribuenti in contabilità ordinaria che non tenga conto dei dati riportati nelle scritture contabili, quando la stessa è definita formalmente corretta dallo stesso Ufficio accertatore in sede di redazione del P.V.C., così come dispone l'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. 600/73. In proposito, la Suprema Corte con la sentenza n.1821/2001 ha affermato che "in presenza di un

comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1 lett. d) del d.p.r. 600/1973, ad un tale riguardo, il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie".

Tale riferimento giurisprudenziale ad avviso di questo Collegio, non può però essere applicato al caso di specie poiché, così come hanno bene e correttamente statuito i giudici di prime cure, i contribuenti hanno idoneamente dimostrato che il loro comportamento non era contrario ai canoni dell'economia aziendale eppertanto non ci si trovava in presenza di quel comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia che poteva giustificare l'accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) DPR 600/73 così come acriticamente applicato dall'Ufficio accertatore.

Si osserva che il principio di economicità implica il soddisfacimento di un insieme di condizioni tra cui l'equilibrio economico tra i componenti negativi e positivi di reddito nel tempo, breve o lungo (equilibrio reddituale), la ricerca di efficienza e flessibilità; la congruità delle remunerazioni (tra prezzi - ricavo e tra prezzi - costi), e l'equilibrio monetario fra entrate e uscite di cassa e nel caso di specie l'azienda ha dimostrato la propria capacità di far fronte agli impegni di pagamento.

Non si può dunque sostenere che la società accertata sia stata gestita secondo criteri di antieconomicità in quanto risulta che per l'anno 2002 la stessa abbia dichiarato un reddito pari ad € 15.379,00 e per l'anno 2004 pari ad € 31.287,00; risulta solo nell'anno 2003 una perdita fiscale pari ad € 1.689,00 conseguita a dei costi straordinari, sopravvenienze passive, sopportati dalla società e che quest'ultima ha idoneamente dimostrato; di talché non si può certo sostenere antieconomica una gestione aziendale valutando ed analizzando solo un singolo esercizio di attività.

Non risulta corretta l'affermazione sostenuta dall'Ufficio appellante circa il fatto che nel periodo di imposta 2003 la società contribuente sarebbe comunque risultata in perdita anche se non vi fossero stati costi straordinari; la perdita fiscale invero è stata di € 1.698,00 mentre i costi dedotti risultano esser stati di € 8.200,00 conseguentemente in assenza di tali costi straordinari (dovuti alla necessaria riparazione delle autovetture danneggiate da grandine), la società contribuente avrebbe dichiarato un reddito pari ad € 6.502,00.

In tema di ricostruzione presuntiva del reddito la Suprema Corte ha affermato che l'accertamento fiscale non può basarsi unicamente su una variabile "sospetta" (che nel caso in esame sarebbe la ricarica media); tale variabile deve essere accompagnata da ulteriori altri elementi di segno uguale. L'attendibilità di una dichiarazione non può dunque essere minata da un singolo scostamento della media di settore ma deve essere "ulteriormente assistita da altri elementi, di segno convergente, idonei ad escludere la natura marginale dell'impresa in rapporto alle condizioni relative all'area geografica, all'area urbana, all'area periferica, alla tipologia dell'esercizio, alle condizioni personali del titolare ecc." (cfr. Cass., Sent. 22938, 30/10/2007).

Posto quanto sopra, e così come hanno bene e correttamente statuito i giudici di prime cure risulta chiaramente illegittima l'applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) DPR 600/73 al caso di specie e conseguentemente illegittimo l'accertamento che non tenga conto dei dati riportati dalle scritture contabili, ma che si fondi su parametri artificiosi ben lontani dalla realtà operativa della società accertata.

Nello stesso senso la Corte Suprema di Cassazione si è espressa affermando che:

"In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riferimento all'accertamento analitico induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i valori percentuali medi del settore rappresentano non tanto un "fatto noto" storicamente verificato, sul quale è possibile fondare una presunzione di reddito ex art. 2727 cod. civ., ma, piuttosto, il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa soltanto una regola di esperienza. Pertanto, tali valori in nessun caso possono giustificare presunzioni qualificabili come "gravi e precise" indicando, diversamente dai risultati valutativi emergenti da medie elaborate con riferimento all'andamento economico della specifica impresa interessata, solo in via ipotetica la redditività dell'attività dell'impresa medesima, cosicché, laddove non confortati da altre risultanze, si rivelano assolutamente inadatti ad integrare i presupposti di cui all'art. 39 citato. (Nella specie, il S. C. ha confermato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto non integrare presunzioni qualificabili come "gravi" "precise", ma solo regole di esperienza, i pretesi contrasti tra i ricavi dichiarati dall'imprenditore e quelli desumibili applicando i valori medi percentuali di ricarico riscontrabili nelle imprese operanti nel medesimo settore).- (cfr. Cass., Sez. 5, Sent. 9/9/2005 n. 18038); ed ancora "In tema di accertamento delle imposte dirette ed in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto se essa raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità. Diversamente, siffatta difformità rimane sul piano del mero indizio, ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non sono idonei, da soli, ad integrare una prova per presunzioni." (cfr. Cass., Sez. 5, Sent. 14/4/2003 n. 5870).

Per tutto quanto sopra esposto l'odierno Collegio d'appello non ritiene accoglibili le tesi difensive espresse dall'Ufficio accertatore dovendo l'appello, così come proposto, essere rigettato e la sentenza di primo grado integralmente confermata.

La complessità della vicenda controversa e l'obiettivo incertezza interpretativa delle norme di riferimento giustificano la compensazione delle spese del giudizio fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale accoglie l'appello. Spese compensate.