



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI RAVENNA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ARCERI	ANTONINO	Presidente
<input type="checkbox"/>	BORDINI	EDGARDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	GAUDENZI	STEFANO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 100/10
depositato il 27/01/2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R8C02T400185/2009 IVA + IRAP 2004
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI RAVENNA

proposto dal ricorrente:

VIALE DELLA REPUBBLICA 8696 47923 RIMINI RN

difeso da:

BARTOLINI DR.SSA MAIDE
VIALE DELLA REPUBBLICA 86 96 47923 RIMINI RN

difeso da:

FALCONE AVV.FABIO
VIALE DELLA REPUBBLICA 86 96 47923 RIMINI RN

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 100/10

UDIENZA DEL

12/01/2011

ore 09:00

SENTENZA

N°

34/03/11

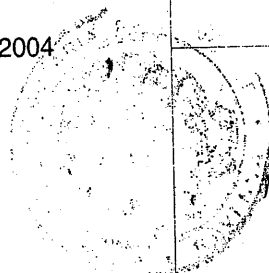
PRONUNCIATA IL:

12 GEN. 2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

25 GEN. 2011

Il Segretario



La società " _____ ", in persona del legale rappresentante, con rituale gravame impugna l'avviso di accertamento _____, imposte IVA – IRAP, anno 2004, emesso dall'Agenzia delle entrate – ufficio di Ravenna e notificato il 6/11/2009.

L'avviso contesta, mediante l'applicazione dello studio di settore "TMO6A", la realizzazione di maggiori ricavi, pari ad €.130.775,00, rispetto a quelli dichiarati pari ad €.1668.683,00.

Viene instaurato il contraddittorio fisco – contribuente che si articola in due incontri, del 14/7/2009 e del 28/10/2009, nel corso dei quali l'attore chiede l'utilizzo dello studio di settore "UMO6A", forma più evoluta, elaborata ed affinata di quello di cui si è avvalso l'ufficio, che riduce i maggiori ricavi ad €.17.186,00, poi rideterminati in €.23112,00.

Tale richiesta non viene accolta dall'ufficio, unitamente ad altre avanzate dalla società, per cui nessuna intesa viene raggiunta tra le parti.

La medesima commercia al dettaglio apparecchi di telecomunicazione e di telefonia in veste di "monomandataria" _____ nel Comune di Cervia e vende sia beni ad aggio, cioè a ricavo fisso, sia beni soggetti a ricavo ordinario.

Va precisato che la ditta in questione, operando esclusivamente in nome – conto – interesse di un solo committente – fornitore, costituito appunto dalla " _____ -

_____ ", commercializza unicamente i prodotti della stessa sulla base di un contratto, in atti, che le impone sia il prezzo di acquisto che quello di vendita dei beni commercializzati, predeterminandone in tale modo la percentuale di ricarico e, quindi, gli utili di esercizio.

Va aggiunto che il volume delle vendite dei prodotti, nell'anno 2004, ha riguardato essenzialmente quelli ad aggio, tipo le ricariche telefoniche, come si evince dalle allegare tabelle.

L'ufficio motiva la propria pretesa con tre ragioni.

Primo: si applica lo studio di settore "TMO6A", e non quello più affinato e più evoluto "UMO6A", perché quest'ultimo comporta una serie di cd. "discrepanze", rispetto a quello usato; si tratta di una strutturazione dello studio "TMO6A" in una serie di voci e di circostanze, più limitate rispetto a quelle dello studio "UMO6A", che non consente di tenere conto di tutte le peculiarità e di tutte le sfaccettature del caso in esame.

Secondo: la percentuale di ricarico praticata dall'attore è inferiore a quella minima prevista dallo studio di settore "TMO6A" e risulta inspiegabile, specie se riferita alla particolare collocazione territoriale di Cervia.

Terza: I soci _____ sono titolari di redditi che appaiono incongrui rispetto al volume significativo di acquisto di beni, quali abitazioni, immobili, auto e quant'altro, da essi effettuato nell'anno in discussione ed in quelli immediatamente precedenti.

Il ricorrente eccepisce, anzitutto, l'inosservanza da parte dell'ufficio dei principi e dei criteri stabiliti, in materia di accertamento mediante studio di settore, dalle sentenze delle sezioni unite della Corte di Cassazione N°26635 – 26636 – 26637 –

26638, tutte del 18/12/2009; tali sentenze sono citate ed ampiamente riportate nel ricorso introduttivo e sono allegate in copia allo stesso.

Il medesimo eccepisce, anche, la carenza di motivazione dell'avviso in violazione degli artt.42, commi 1 e 2, D.P.R.600/73 e 56, comma 5, D.P.R.633/72, in quanto mera rilevazione dello scostamento tra i ricavi dichiarati ed i ricavi accertati con lo studio di settore "TMO6A" ed in quanto essa non fornisce alcuna plausibile ragione del mancato utilizzo dello studio di settore "UMO6A", al di fuori di una asserita presenza in quest'ultimo di asserite "discrepanze" rispetto a quello usato nella presente situazione.

Tale assunto, secondo l'attore è del tutto incomprensibile, poiché le "discrepanze" in oggetto sarebbero in realtà costituite dalla natura molto più evoluta, affinata ed articolata dello studio "UMO6A", che, come tale, coglierebbe in modo molto più specifico e concreto le caratteristiche della fattispecie in contesa rispetto a quello "TMO6A".

L'attore lamenta, pure, la carenza probatoria ed istruttoria della ricostruzione dell'ufficio, che non riconosce il carattere risolutivo della circostanza, che essa è un'azienda "monomandataria", la quale, oltre ad essere vincolata a commercializzare solo i prodotti di quest'ultima, è tenuta ad acquistare ed a vendere i prodotti ai prezzi stabiliti dalla medesima.

Il che significa che la " ", da un lato, predetermina la percentuale di ricarico sia degli apparecchi ad aggio che di quelli a ricavo ordinario e, dall'altro lato, che la stessa, così operando, esclude in radice ogni benché minima possibilità di effettuare operazioni extracontabili.

L'istante sostiene, inoltre, che gli acquisti effettuati dal socio si spiegano con le seguenti operazioni: l'acquisto della casa in Cervia del 1998 è effettuata in gran parte coi soldi prestati dal padre a seguito delle vendite immobiliari, di cui in atti, per un importo di oltre 900.000.000 di lire; l'auto acquistata nel 2002 è una utilitaria diesel rivenduta poco dopo; l'acquisto dell'immobile in Savio nel 2006 è avvenuto coi risparmi, con finanziamenti bancari e coi proventi della vendita della propria quota della ditta " " a " " .

L'istante dichiara, altresì, che alla stessa stregua si spiegano gli acquisti e gli investimenti nello stesso arco di tempo dall'altro socio , fratello di

Il medesimo stigmatizza ulteriormente l'imputazione dell'IVA supposta evasa alla sola vendita dei beni a ricavo ordinario e non anche, come dovuto, alla vendita dei beni ad aggio, nonché l'illegittima applicazione delle sanzioni, irrogate in assenza di ogni motivazione e sulla base della sola indicazione della norma applicata; viene richiamata e citata al riguardo la giurisprudenza conforme.

Il ricorrente, infine, rileva l'errata individuazione nel signor del responsabile delle dedotte violazioni, in quanto il soggetto in esame, all'epoca dei fatti in discussione, era un mero dipendente della società attrice.

Il medesimo, poi, con la memoria del 9/4/2010, ricorda la notifica della cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio della somma di circa

18.000,00 €. e, con l'altra memoria del 23/12/2010, ribadisce puntualmente gli addebiti già formulati nel ricorso principale.

Il ricorrente conclude chiedendo l'annullamento dell'avviso con vittoria delle spese di causa, o, in subordine, l'imputazione dell'IVA supposta evasa tanto alle operazioni di vendita dei beni ad aggio, quanto alle operazioni di vendita dei beni a ricavo ordinario o, ulteriormente, la non irrogazione delle sanzioni.

L'ufficio, con comparsa del 19/2/2010, si costituisce in giudizio, conferma puntualmente il proprio punto di vista e chiede il rigetto del ricorso con vittoria di spese di causa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Si controverte su un accertamento, fondato sulla applicazione dello studio di settore "TMO6A", concernente una società che esercita l'attività di commercio al dettaglio di apparecchi di telecomunicazione e di telefonia.

Occorre preliminarmente osservare che la materia attualmente soggetta agli studi agli studi di settore è da tempo incardinata sul principio del contraddittorio fisco - contribuente, finalizzato a provocare un momento ed una occasione di confronto pre - contenzioso, tra l'A.F. ed il contribuente, mirato a porre entrambe le parti nelle condizioni di disporre di tutti gli elementi, idonei a fare valutare l'opportunità di una definizione concordata dei problemi esistenti, prima ed al di fuori di un eventuale contenzioso tra di loro.

La prima base di tale principio del contraddittorio va identificata nell'introduzione del cd. "Statuto del contribuente", L.212/2000, corpo normativo che ha affermato la "necessità" di una "dialettica" endoprocedimentale fisco - contribuente, prima dell'emissione dell'atto impositivo.

La seconda base del principio del contraddittorio va, poi, rinvenuta nella giurisprudenza della Corte di Giustizia U.E., la quale, già da anni, insiste sull'esigenza imprescindibile del confronto pre - contenzioso in questione.

Basti citare al riguardo la sentenza del 18/12/2008, pronunciata nella causa "C-349/07" che afferma:

"La regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di fare valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso".

Infine, l'obbligo del contraddittorio in questione è stato sancito dalla giurisprudenza di legittimità per gli accertamenti standardizzati, vale a dire mediante studi di settore. Va detto, infatti che, in materia di accertamento mediante studio di settore, si è oramai formato un orientamento consolidato che è stato fissato in quattro storiche sentenze delle SS.UU. della Corte di cassazione, che hanno statuito un principio cardine, il quale costituisce ormai "ius receptum" tanto in dottrina quanto in giurisprudenza.

Tali sentenze, N°26635 - 26636 . 26637 – 26638, tutte del 18/12/2009, hanno affermato il seguente principio di diritto:

“ 9. Si può, pertanto, affermare il seguente principio di diritto:

“La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può, tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese:

Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente”.”

Il principio affermato delle SS.UU. della Cassazione fissa, quindi, i seguenti punti fermi:

- 1) L'accertamento mediante applicazione dello studio di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è fissata dalla legge, ma nasce a conclusione di un procedimento;
- 2) Tale procedimento è il contraddittorio fisco – contribuente che deve essere attivato obbligatoriamente dall'ufficio, pena la nullità dell'accertamento;
- 3) Il procedimento – contraddittorio ha la funzione di adeguare lo studio di settore alla concreta e specifica realtà economica del contribuente verificato;
- 4) Le conclusioni del procedimento – contraddittorio costituiscono parte sostanziale della motivazione dell'avviso, la quale deve dare atto delle ragioni di accoglimento o di rigetto dei rilievi del contribuente accertato;
- 5) L'eventuale giudizio scaturente dall'impugnazione dell'avviso, da un lato, offre all'attore la sede e l'occasione per dimostrare, anche a mezzo di presunzioni semplici, la fondatezza delle proprie doglianze e, dall'altro lato, consente al giudice tributario di valutare liberamente tanto l'applicabilità al caso dedotto dello studio di settore che è onere probatorio incombente all'ufficio, quanto la controprova offerta dal contribuente.

Tali punti fermi sono oramai recepiti sia dalla stessa A.F. che dalla medesima G.d.F., come da documentazione citata e richiamata in atti.

Nel contesto del principio giuridico in questione fissato dalle S.S.UU. della Corte di Cassazione, va collocato il presente accertamento mediante applicazione dello studio di settore.

Al riguardo dagli atti emerge quanto segue.

Emerge, in primis, che risulta immotivato il rifiuto opposto dall'ufficio alla richiesta del contribuente di utilizzare nella presente situazione lo studio di settore "UMO6A", forma più affinata ed evoluta rispetto a quello "TMO6A", applicato al caso in esame.

La tesi dell'ufficio secondo cui non si sarebbe avvalso dell'"UMO6A", perché esso presenterebbe delle "discrepanze" rispetto al "TMO6A", appare incomprensibile, dal momento che lo studio "UMO6A" ha un contenuto, rispetto all'altro, molto più articolato e dotato di voci, di variabili e di casistiche che meglio consentono di cogliere gli aspetti specifici e peculiari della dedotta attività.

Infatti lo scostamento derivante dall'uso del "UMO6A" è pari a circa 23.000,00 €. rispetto a quello di oltre 130.000,00 €. derivante dall'uso del "TMO6A".

Peraltro, il principio della applicazione di uno studio di settore più evoluto ed affinato anche in via retroattiva, in vece di uno più obsoleto, è stato anche recentemente affermato dalla Corte di cassazione, come conferma l'allegata Ordinanza N°25195 del 14/12/2010.

Emerge anche una carenza istruttoria e probatoria della ricostruzione dell'ufficio, che non ha adeguatamente considerato l'aspetto più peculiare ed essenziale della fattispecie in questione, costituita da una società "monomandataria" la quale, in base all'allegato contratto, è tenuta a commercializzare solo i prodotti di quest'ultima ed è vincolata a comprare ed a vendere i prodotti medesimi in base ai prezzi stabiliti sempre dalla "

Ne discende che è la " " a definire la percentuale di ricarico dei prodotti commercializzati dall'attore e che tale circostanza, oltre a predeterminare gli utili di esercizio dell'istante, esclude pressoché in radice che lo stesso possa effettuare operazioni extracontabili, sia per i prodotti a ricavo ordinario, che per i prodotti ad aggio, i quali rappresentano la parte sostanziale delle vendite, quali risultano dalle allegate tabelle e dai prospetti in atti.

Emerge, pure, che l'ufficio ha erroneamente imputato l'IVA ritenuta evasa esclusivamente alle vendite di prodotti a ricavo ordinario, quando, invece, l'imposta va correttamente imputata proporzionalmente tanto alle vendite di prodotti a ricavo ordinario, quanto alle vendite di prodotti ad aggio, le quali sono per di più quelle di gran lunga prevalenti nell'anno in discussione.

Emerge, inoltre, che la censura dell'ufficio, della non congruità dei redditi personali dei soci " " rispetto agli acquisti di case, immobili ed auto da essi effettuate nel 2004 e negli anni immediatamente precedenti, appare, per un verso, del tutto estranea al presente contendere afferente la società attrice, e, per un altro verso, del tutto smentita dalle giustificazioni fornite dagli interessati, che documentano tali acquisti con fondi forniti dal padre, con finanziamenti bancari e

con gli introiti delle vendite delle proprie quote in “ ” alla ditta

Emerge, altresì, che appare non debitamente giustificata l'applicazione delle sanzioni, la cui irrogazione è accompagnata dalla sola indicazione della norma applicata, in contrasto con quanto imposto dalla legge a titolo di motivazione dell'irrogazione stessa, anche alla luce delle citate ed allegate dottrina e giurisprudenza.

Emerge, infine, che risulta del tutto erronea l'identificazione del responsabile delle violazioni della società attrice nella persona del signor che, all'epoca dei fatti su cui quivi si controverte, era solamente un dipendente della società attrice medesima.

Se ne deve, dunque, concludere che la ricostruzione dell'ufficio ed il conseguente avviso sono infondati.


Il gravame, pertanto, va accolto e le spese di causa vanno compensate data la natura della materia trattata.

P. Q. M

Accoglie il ricorso; spese compensate.

Ravenna 12/1/2011

IL RELATORE


Dr. EDGARDO BORDINI

IL PRESIDENTE


Avv. ANTONIO D'ARCEFI