

COMMISSIONE TRIBUTARIA
REGIONALE DI BARI
I Sezione
Sentenza 85/1/2016

Svolgimento del processo

La ditta P. srl, esercente l'attività di commercio al dettaglio di calzature ed accessori, proponeva ricorso il 31.10.2012 avverso l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate per l'anno 2007 con cui venivano richieste le imposte dovute sulla base di studio di settore.

Detto avviso si basava, previo invio di questionario, sulle seguenti anomalie contabili che avevano dato origine al ricalcolo delle imposte ai tini dell'Iva ex art.54 co. 1, 2, 3 del DPR 633/1972, ai tini Ires ex art.39 co.20, ai fini IRAP ex art.25 D.Lgs.446/1997, oltre sanzioni:

1. le rimanenze erano riportate in contabilità cori un'elencazione dei fornitori, non vi era un'analitica descrizione delle giacenze, ed era impossibile il riscontro ai tini di un incremento o decremento;
2. il conto soci c/anticipazioni era stato movimentato per restituzioni di contante nonostante l'aumento nell'anno dell'esposizione debitoria;
3. la movimentazione del conto cassa appariva non chiara per giroconto di incassi sospesi e saldi cassa ingenti;
4. venivano evidenziati elementi di anti-economicità riferiti a:
 - utili non distribuiti;
 - costo del personale rilevante;
 - studio di settore non coerente.

Eccepiva la società ricorrente sostenendo l'illegittimità dell'accertamento per:

1. violazione dello statuto del contribuente: non c'era stato il contraddittorio procedimentate che avrebbe chiarito i rilievi posti ed inoltre l'accertamento era stato inviato prima dei 60 giorni dalla data di deposito della documentazione richiesta, contravvenendo al disposto della legge;
2. difetto di motivazione, in quanto era stato applicato lo studio di settore senza il preventivo ascolto del contribuente sulle cause degli scostamenti dei ricavi dichiarati;
3. insussistenza delle gravi incongruenze perché:
 - quanto al punto 1) dell'accertamento, la descrizione fornita dalla società delle rimanenze era sufficiente in quanto la distinta riepilogativa associava al nome del fornitore la categoria merceologica;



- quanto al punto 2), ai soci erano stati rimborsati appena €30.000,00 e quindi ciò non costituiva un elemento anomalo significativo;
- quanto al punto 3), vi erano dei clienti sospesi (e contemporanea riduzione contabile della cassa) perché il registratore di cassa aveva battuto le vendite pur se non vi erano stati gli incassi in corrispondenza;
- quanto al punto 4), l'apparente discrasia rispetto agli anni precedenti derivava dal fatto che i figli dei soci erano divenuti dipendenti dell'azienda.

L'Ufficio si costituiva e nelle controdeduzioni spiegava che nel caso in esame (invio di questionario) non c'era l'obbligo di contraddittorio preventivo di cui all'art.12 co. 5 della L.212/2000, riservato agli accertamenti con verbalizzazione dell'attività istruttoria; per lo stesso motivo, l'Amministrazione non era soggetta al disposto dell'art.12 co.7, ovvero al rispetto del trascorrere di sessanta giorni.

In ogni caso, pur ritenendo esistente il termine, laddove avesse inteso derogare allo stesso, non doveva motivare le ragioni dell'urgenza (Gass.n.11944 del 13.07.2012) rimanendo valido l'atto di accertamento.

Precisava che l'incongruenza del reddito dichiarato prescindeva dall'applicazione dello studio del settore di appartenenza.

Contrastava le giustificazioni della ricorrente sull'esposizione delle rimanenze: il prospetto rilasciato non consentiva di determinare il valore della merce ai sensi dell'art.92 TUIR, in violazione dell'art.15 DPR 600/1973. Richiamava una sentenza della Suprema Corte in ordine alla necessità della messa a disposizione delle distinte utilizzate per la compilazione dell'inventarlo.

Contribuiva all'irragionevolezza e all'anti-economicità della gestione imprenditoriale la restituzione di somme ai soci per debiti infruttiferi in presenza di un'esposizione debitoria di oltre €180.000,00 verso gli istituti di credito - in aggiunta a quella verso i fornitori - su cui maturavano interessi.

In aggiunta, la percentuale di ricarico era estremamente bassa.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari sez,15', con sentenza n.2407/15/14 resa il 21.05.2014 e depositata il 21.10.2014, rigettava il ricorso e condannava la società ricorrente al pagamento delle spese di giudizio liquidate in €1.500,00 oltre accessori di legge.

Così decideva considerando che, come da sentenza di Cassazione n.1 1944 del 13.07.2012, l'avviso di accertamento è valido, ancorché emesso prima dei sessanta giorni dalla chiusura della verifica, anche nel caso in cui non vengano esplicitate le ragioni di urgenza. Peraltro, nell'attuale normativa non si ravvisa un principio generale del contraddittorio endo-procedimentale al di fuori di alcuni casi specificamente previsti, tra i quali non ricade quello in esame con indagini previo questionario.

La contabilità veniva ritenuta inattendibile in base agli elementi evidenziati dall'Ufficio e perché la gestione risultava anti-economica, con percentuali di ricarico eccessivamente



basse: ciò legittimava l'accertamento induttivo, non contrastato con valide proposizioni dalla società contribuente.

Quest'ultima presentava appello e affermava:

- A. che la Corte di Giustizia UE, sez.V, 3 luglio 2014 n.0-129-130/13 aveva ritenuto imprescindibile il contraddittorio indipendentemente dall'art.12 co.7 dello Statuto. Nel caso in esame, la discussione preventiva all'emissione dell'avviso di accertamento avrebbe consentito di spiegare le ragioni che avvaloravano il dichiarato;
- B. che quanto disposto dai primi giudici era censurabile per ulteriore vizio di motivazione in quanto avevano legittimato l'accertamento induttivo pur non essendoci gravi incongruenze contabili alla base;
- C. che per quanto riguarda le rimanenze e il loro criterio di valutazione la CTP erroneamente aveva recepito le risultanze dell'Ufficio in quanto nella nota integrativa al Bilancio era enunciato che "Le merci in magazzino sono iscritte al costo di acquisto
- D. nel merito, che l'avviso di accertamento era infondato per insussistenza sia di gravi incongruenze che di illogicità ed erroneità dei rilievi; peraltro, l'Ufficio si era rapportato nei calcoli agli studi di settore senza applicarne la specifica disciplina:
 - ribadiva che la rappresentazione delle rimanenze, oltre che conforme alla legge, consentiva la ricostruzione del venduto per punto vendita e categoria omogenea, ricondotta al nome del fornitore soltanto per ragioni di operatività gestionale. Priva di logica risultava l'ipotesi di magazzino "gonfiato";
 - non c'era alcuna condotta anti-economica riconducibile al rimborso parziale delle somme anticipate dai soci e alla movimentazione anomala del conto cassa. Al proposito evidenziava la riduzione generalizzata dei debiti e il fatto che alcuni clienti, pur acquistando regolarmente con scontrino di cassa, non procedevano al pagamento e rimanevano annotati nel conto clienti c/sospesi con contemporanea movimentazione in diminuzione del conto cassa;
 - rimarcava, quanto alla assente incongrua mancata distribuzione di utili, che i vecchi soci erano anche dipendenti della società e che gli attuali dipendenti erano i figli.

Insomma, non vi erano incongruenze tali da disattendere la contabilità.

Con proprie memorie resisteva l'Ufficio considerando ineccepibile quanto argomentato dai primi giudici in sentenza e cioè che le garanzie di cui all'art.12 co.7 della L.212/2000, consistenti nell'instaurazione di un contraddittorio anticipato con il contribuente e nel rispetto del termine dilatano per l'emissione dell'avviso di accertamento, operano esclusivamente nelle ipotesi di accertamento emesso a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali,



industriali, agricole, artistiche o professionali. Nel caso in esame l'accertamento era avvenuto a tavolino e alcun obbligo di quelli citati gravava sull'Amministrazione. Il controllo della veridicità dei dati dichiarati era impedito dalla redazione dei prospetti delle rimanenze con una mera elencazione dei Fornitori e in corrispondenza di quantità e valore globale, senza descrizione per articolo, per categoria merceologica omogenea per valore e per natura, venendo disatteso quindi il disposto dall'art.15 del DPR 600/1973.

Osserva

Quanto deciso dai primi giudici non può essere confermato.

La riflessione sui contraddittorio endo-procedimentale ha trovato di recente un punto fermo nella pronuncia delle Sezioni unite civili di Cassazione nel testo della sentenza n.24823, depositata il 9 dicembre 2015, che afferma la necessità di applicazione dello stesso laddove si discuta di imposte di rilievo europeo quale è l'iva.

Nel nostro ordinamento intatti, a differenza che nel diritto dell'Ue, non sussiste, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale posto in capo all'Amministrazione finanziaria che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente; tale obbligo comporta, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Viene così stabilito un diverso regime per tributi armonizzati e non, rimanendo per questi ultimi l'obbligo di attivare il contraddittorio endo-procedimentale, pena l'invalidità dell'atto, esclusivamente per le ipotesi in cui tale obbligo risulti specificamente sancito.

Differentemente, in tema di "tributi armonizzati", per i quali il diritto dell'Unione europea ha diretta applicazione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta, in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto.

E ciò purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e *"che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede e al principio di lealtà processuale sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto"*.

E' questo il principio di diritto enunciato dopo un ampio excursus sui vari orientamenti giurisprudenziali in materia e sulla relativa disciplina positiva.

Tali argomentazioni sono pienamente condivisibili e applicabili al caso in esame dove l'accertamento muove dalla rilevazione di gravi incongruenze contabili-gestionali (la cui esistenza viene contestata dalla società contribuente nell'odierno contenzioso) per disattendere in toto la contabilità e applicare le risultanze dello studio di settore. Tralasciando il fatto che, in sostanza, veniva applicato lo studio di settore con il connesso obbligo doveroso della convocazione del contribuente per la discussione preventiva di eventuali esimenti, l'accertamento in questione aveva valenza ai fini Iva oltre che ai fini



delle imposte dirette: di per sé ciò è causa invalidante dell'atto in quanto l'Iva è tributo armonizzato europeo.

Non è superfluo sottolineare che il contraddittorio non si risolve con la mera formulazione di domande al contribuente e con l'annotazione delle risposte di quest'ultimo. Esiste una separazione tra le richieste che l'Ufficio fa al contribuente e i rilievi che allo stesso vengono contestati al termine o nel corso della verifica; solo i rilievi possono fare parte del procedimento di contraddittorio.

Affinché vi sia contraddittorio, l'Ufficio deve esporre al contribuente i rilievi che intende fare; a quel punto il contribuente può controdedurre sulle specifiche contestazioni mossegli esponendo le proprie ragioni e solo dopo ciò l'ufficio potrà emettere l'avviso di accertamento.

Tutta l'attività svolta dall'Ufficio e dal contribuente prima della contestazione dei rilievi mai potrà essere considerata un'attività costituente il contraddittorio: essa non è altro che l'attività svolta ai sensi degli artt.51 DPR 633 e 32 DPR 600.

L'Ufficio, infatti, nell'ambito della propria attività di controllo, può invitare il contribuente - come è accaduto - a comparire di persona per esibire documenti e scritture c/o formulare allo stesso delle richieste. Questa attività deve essere verbalizzata a norma del sesto comma del citato art.52, concretandosi una mera attività istruttoria iniziale senza costituire un contraddittorio endo-procedimentale.

Soltanto al termine di questa attività o verso la Fase conclusiva della stessa, l'Ufficio potrà muovere specifiche contestazioni di irregolarità al contribuente.

Dopo di ciò il contribuente, conoscendo i rilievi e le argomentazioni, potrà controdedurre e fornire le proprie spiegazioni.

L'Ufficio, quindi, dovrà prendere atto di tali chiarimenti ed eventualmente potrà emettere un avviso di accertamento rispettoso dei termini previsti oltre che dei principi ribaditi dalla nota sentenza delle sezioni unite della Cassazione del 2013.

Nel caso in esame, si può affermare che c'è stata una discrepanza nella fase amministrativa perché la società contribuente ha dimostrato nel merito che non esistevano le gravi incongruenze contabili-gestionali rilevate dall'Ufficio o comunque che era necessario ulteriore preventivo approfondimento.

I primi giudici hanno errato nel non prendere atto delle giustificazioni emergenti dal ricorso:

1. per quanto al rimborso delle anticipazioni Fatte dai soci, si osserva che lo stesso è avvenuto nell'ambito di una generalizzata riduzione dei debiti, diversamente da quanto asserito dall'Ufficio,
2. per quanto ai sospesi, la correzione contabile del conto cassa risponde alla necessità di correggere contabilmente l'incasso da corrispettivi,
3. per quanto alle spese relative al personale, le discrepanze rispetto agli anni precedenti si spiegavano con l'impiego dei figli dei soci;



4. per quanto alle rimanenze, il prospetto presentato aveva una sua logica, rispondente al dettato della norma che vuole la possibilità di un'esatta ricostruzione dell'esistente e dei valori connessi per categoria merceologica.

In ogni caso, è evidente che alcunchè si voleva nascondere al fisco sulla base delle indicazioni date che potevano trovare corrispondenza in dettaglio con altre schede contabili rikrite al nominativo del Fornitore.

A parere di questa commissione, l'Ufficio che diversamente opinava, ponendosi dei dubbi sui detti punti, aveva il dovere di approfondire chiedendo in fase istruttoria adeguate giustificazioni agli amministratori della società, per esempio con l'individuazione analitica dei clienti che ancora non avevano assolto il pagamento oppure con la verifica effettiva se il Fornitore Fosse associabile ad una categoria merceologica.

Insomma, qualunque perplessità rafforza la convinzione della necessità di un contraddittorio preliminare all'emanazione dell'avviso di accertamento.

Peraltro, contra i primi giudici, la redditività dichiarata non era molto bassa o insufficiente per il proseguimento dell'attività, attesa la presenza di familiari tra i dipendenti, il che costituisce di per sé motivo astrattamente idoneo a proseguire l'attività nonostante il Fatturato non adeguato ai costi sostenuti.

Alla luce di quanto esposto, superflua e non significativa appare la controversia sull'emissione dell'avviso di accertamento prima del trascorrere di sessanta giorni dalla redazione di verbale o in mancanza dello stesso.

Resta che il contribuente non era stato sufficientemente tutelato in fase preliminare per mancata doverosa instaurazione del contraddittorio sia perché l'accertamento concretava un'applicazione delle risultanze dello studio di settore privo delle garanzie disposte per l'applicazione dello stesso, sia perché l'accertamento coinvolge un tributo arnonizzato, sia perché le incongruenze rilevate non erano manifestamente tali e potevano trovare giustificazione prima della richiesta dei tributi presuntivamente evasi.

Con tale spiegazione si è inteso accogliere tutti i motivi d'appello avverso il pronunciamento di primo grado, tenendo conto dell'ulteriore recentissimo contributo della Suprema Corte intervenuto nelle more della stesura della motivazione di questa sentenza. In Funzione del dibattito giurisprudenziale e degli sviluppi continui dello stesso, si ritiene equo procedere alla compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione accoglie l'appello della P. srl. Spese Compensate.

