

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 119/46/2011

FATTO E DIRITTO

- Con ricorso depositato il 28.5.2009 Sa. Fa., residente in Pavia, titolare di impresa artigiana operante nell'assemblaggio di schede elettroniche per conto terzi, impugnava avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Pavia l'avviso di accertamento n. R2N012E01378/2008 relativo ad IRPEF/Add.Reg./IRAP/IVA/INPS per l'anno d'imposta 2003 con il quale l'Agenzia delle Entrate di Pavia, all'esito dell'esame della dichiarazione dei redditi Mod/Unico 2004 e del contraddittorio instaurato con il contribuente il quale era stato inserito nel programma di controlli quale soggetto non congruo ai fini degli studi di settore, aveva accertato, ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett d) D.P.R. 600/73, il reddito d'impresa in euro 92.456 contro un dichiarato negativo pari a - euro 12.314.

Il contribuente lamentava.

a) Illegittimità della metodologia accertativa adottata.

Deduceva che l'Ufficio aveva arbitrariamente applicato una percentuale di incidenza media del 40% del costo del lavoro sui ricavi pure in assenza di elementi probatori idonei a dimostrare che i costi del personale risultanti dalle scritture contabili fossero diversi da quelli sostenuti, o che i corrispettivi di vendita dichiarati fossero diversi da quelli percepiti e ciò in assenza di dimostrazione di incompletezza, inesattezza e infedeltà delle scritture contabili.

b) Difetto di motivazione.

Deduceva che l'Ufficio non aveva in alcun modo motivato l'applicazione della percentuale media d'incidenza del costo del lavoro nella misura del 40% né aveva giustificato tale percentuale con dati di aziende operanti nel medesimo settore. Sosteneva che la sua attività non aveva mai originato ricavi non contabilizzati ed esponeva nel dettaglio gli elementi a sostegno di tale affermazione (la clientela, tutta di dimensioni medio - grandi, aveva interesse ad ottenere fattura al fine di dedurre, quale componente negativo del reddito, il corrispettivo corrisposto; non era stato possibile trasferire sui clienti il costante aumento dei costi dei dipendenti essendo il più delle volte necessario accettare il prezzo stabilito dal cliente; detto fenomeno aveva comportato l'impossibilità di effettuare i necessari adeguamenti tecnologici dei metodi di produzione con la conseguenza che i clienti avevano ridotto le commesse; nell'anno 2003 si era dato corso nei confronti di un nuovo committente ad una lavorazione molto complessa che aveva richiesto l'assunzione di due nuovi dipendenti senza ottenere una maggiore redditività sicchè nell'anno suddetto l'incidenza del costo dei dipendenti sul fatturato era incrementata al 55,96%; persisteva una pesante situazione finanziaria con saldi negativi dei c/c bancari e connessi esborsi per interessi passivi; era stato risolto il leasing immobiliare relativo al capannone trasformandolo in mutuo ipotecario a più lunga scadenza; non vi era alcun indice di tenore di vita non giustificato vivendo il contribuente nella casa dei suoceri e provvedendo la moglie al sostentamento della coppia con il reddito derivante dal lavoro dipendente di infermiera).

- L'Ufficio di Pavia nel proprio atto di costituzione chiedeva in principalità la conferma dell'atto impugnato rilevando che l'accertamento era fondato su presunzioni gravi, precise e concordanti e che il contribuente si era limitato a generiche contestazioni tali da non contrastare la situazione di palese antieconomicità dell'esercizio dell'attività, criterio sulla scorta del quale era stato emesso l'avviso. In subordine l'Ufficio chiedeva la determinazione del reddito di impresa nella misura di euro 41.881 somma corrispondente a quella proposta a seguito dell'istanza di accertamento con adesione presentata dal

contribuente e del contraddittorio instaurato. - Con sentenza n. 199 del 14.7.2010 la Commissione adita accoglieva il ricorso reputando fondate le ragioni addotte dal contribuente.

- Ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Pavia - chiedendo la riforma della sentenza con conseguente declaratoria di legittimità del proprio operato ed in subordine con determinazione del reddito di impresa nella minore misura di euro 41.881.

Erroneamente, ad avviso dell'appellante, la sentenza impugnata ha ritenuto di condividere le ragioni del contribuente pure risultando l'impresa artigiana non congrua rispetto agli studi di settore per 3 anni di imposta.

Evidenzia che dall'esame della documentazione contabile ed amministrativa prodotta dal contribuente a seguito dell'invio del questionario è stato rilevato che:

- il ricavo dichiarato, pari ad euro 262.535, non risultava adeguato al minimo ammissibile (la ditta non era risultata congrua agli studi di settore anche per le annualità 2004/2005/2006 con adeguamento solo per il 2005);

- il margine operativo lordo delle vendite risultava non congruo ed inferiore al minimo da studio di settore di 1,7 punti;

- dall'esame delle fatture emesse risultavano la descrizione e la quantità degli articoli lavorati, i prezzi unitari ed i corrispettivi complessivamente fatturati senza distinzione tra il costo dei materiali utilizzati e per la manodopera;

- dall'esame del libro matricola, del registro delle presenze e dei Mod/770 presentati risultava che la ditta aveva alle proprie dipendenze n. 8 operaie specializzate, impiegate per 365 giorni all'anno per n. 8 ore giornaliere con notevoli costi pari per l'anno 2003 ad euro 146.923.

Risultava, secondo l'appellante, l'irragionevolezza ed antieconomicità della gestione imprenditoriale di cui si aveva conferma dalle risultanze dello studio di settore, sicchè era fondata la ripresa a tassazione di maggiori ricavi.

In sede di contraddittorio conseguito all'istanza di accertamento con adesione era stato individuato un metodo alternativo di ricostruzione dei ricavi basato sull'incidenza del Costo Primo (CDV+costi del personale) calcolata sulla media fra le incidenze delle annualità comprese fra la precedente e la successiva a quella oggetto d'indagine e fissata in misura pari al 60% con proposta di riduzione del reddito del 43% e quindi di un reddito di impresa pari ad euro 41.881; nell'ultimo giorno di contraddittorio, tuttavia, il delegato del contribuente dichiarava di ritenere apprezzabile la costruzione operata dall'Ufficio ma di non essere in grado di definire la posizione per difficoltà finanziarie.

Tali difficoltà, rileva l'appellante, non trovavano riscontro nei fatti posto che il contribuente, nell'anno 2006, aveva acquistato un fabbricato del valore di euro 204.150 accendendo un mutuo di euro 280.000 e nel 2009 aveva ottenuto altro mutuo di euro 60.000.

Infine l'appellante evidenzia come l'importo dei ricavi di riferimento da studio di settore (euro 315.784) risulta di poco superato da quello ricostruito in sede di accertamento con adesione (euro 316.729,50).

- Il contribuente appellato si è costituito nel grado chiedendo il rigetto della proposta impugnazione con conseguente conferma della sentenza impugnata. Rileva l'appellato che l'Ufficio ha operato sulla base di un mero indizio (antieconomicità) senza avere eseguito un'analisi concreta dell'attività svolta e della reale situazione economica dell'impresa laddove l'astrattezza dell'accertamento trova

conferma nell'attuale situazione di disfacimento aziendale che ha condotto al licenziamento di tutti i dipendenti con necessità di ricorso al credito bancario per fare fronte agli oneri di pagamento dei TFR e di pagamento delle relative imposte. La vendita dell'unico immobile di proprietà, resasi necessaria per fare fronte a detti oneri ed ai finanziamenti ottenuti, si è poi resa difficoltosa per effetto delle iscrizioni ipotecarie eseguite da ESATRI in relazione alle cartelle di pagamento provvisorie concernenti l'attuale contenzioso.

L'appellato evidenzia che un corretto esame della sua posizione avrebbe evidenziato che l'esiguità dei redditi dichiarati è dovuta a ragioni economiche e gestionali e non ad omissione o occultamento dei ricavi.

Nello specifico la criticità aziendale aveva fatto seguito all'acquisto in leasing, nel 2001, dell'immobile in cui veniva svolta l'attività che consentiva di dedurre il costo dell'immobile in minor tempo e si confaceva maggiormente ai consistenti utili conseguiti a quell'epoca. Nel medesimo arco temporale si riduceva tuttavia il numero degli ordinativi del cliente principale (RTA srl) che cessava il rapporto nell'anno 2006 senza che detta perdita fosse stata reintegrata con nuovi clienti e nuove lavorazioni essendosi verificato un costante aumento del costo dei dipendenti, costituente la quasi totalità dei costi di produzione, con impossibilità di riversare tale costo sui clienti stante la modesta forza contrattuale aziendale.

L'appellato ripercorre le ragioni poste a sostegno del ricorso di primo grado tra l'altro evidenziando che se nei risultati di esercizio presi in considerazione dall'Ufficio fossero stati sostituiti i costi dei canoni di leasing dell'immobile con quote di ammortamento, di consueto presenti in molti bilanci, si sarebbero ottenuti risultati reddituali in contrasto con il criterio di antieconomicità sul quale è stato fondato l'accertamento.

Nulla di antieconomico, sottolinea l'appellato, è ravvisabile nell'attività da lui svolta trattandosi di un tentativo di permanenza sul mercato anche al fine di conservare posti di lavoro in attesa di un auspicato sviluppo futuro e del superamento di quello che si sperava fosse un contingente periodo critico.

- All'esito della discussione tenutasi nell'odierna pubblica udienza la controversia è stata posta in decisione.

- Tanto esposto reputa la Commissione che il proposto appello debba essere rigettato.

Ed invero l'accertamento fonda sull'antieconomicità l'indice di evasione da parte del contribuente.

In proposito la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che "in tema di accertamento sulle imposte sui redditi la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto configgente con i criteri della ragionevolezza anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi è pertanto consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente" (Cass n. 6337 del 3.5.2002) ed ancora che "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, i ricavi possono essere ritenuti falsi in base alla loro sproporzione per difetto rispetto ai costi, e in tale contesto è ammissibile un accertamento analitico-induttivo, il quale tenga conto delle poste passive indicate dal contribuente, per ricostruire i ricavi effettivi; trattasi, in tale caso, non già di

accertamento induttivo tout court ma di accertamento analitico-induttivo che è sempre legittimo quando l'esposizione dei ricavi sia talmente ridotta rispetto ai costi da indurre a ritenere antieconomica la gestione" (Cass. n. 20422 del 21.10.2005). Il citato orientamento giurisprudenziale conferma la possibilità dell'Amministrazione Finanziaria di valutare nel merito le scelte imprenditoriali al fine di legittimare un accertamento di tipo induttivo sulla base dell'antieconomicità della gestione tale da far supporre un'evasione di imposta.

In tali casi spetta al contribuente fornire prova idonea a vincere la presunzione di evasione.

Ciò, ad avviso di questa Commissione, si è verificato nel caso di specie avendo il contribuente fornito spiegazioni congrue e congruenti con la propria specifica realtà aziendale indicando le ragioni del trend negativo aziendale per l'anno di accertamento, il 2003, e della scarsità dei redditi per gli anni immediatamente precedenti e successivi sulla base di quanto già indicato nella sentenza impugnata da intendersi sul punto qui richiamata.

L'avviso di accertamento ha riconosciuto che la realtà aziendale del contribuente prevedeva apporti di manodopera più elevati rispetto al consumo di materie prime ma ha disconosciuto l'incidenza percentuale del costo del personale dipendente rispetto all'ammontare dei ricavi dichiarati come risultante dai dati del contribuente per l'anno di riferimento, pari al 55,96%, riducendo tale percentuale al 40% senza supportare tale dato sulla base di elementi probatori idonei ma facendo ricorso ad un calcolo meramente ipotetico ed astratto.

Il contribuente non si è limitato a trincerarsi dietro la legittimità formale del proprio operato ma ha dato conto delle ragioni per cui i redditi dichiarati sono risultati negativi per l'anno 2003 e sono stati scarsi per le altre annualità considerate dall'Ufficio effettuando una ricostruzione della propria attività che l'Ufficio non ha contestato e che si ravvisa idonea a superare la presunzione di antieconomicità. In particolare all'acquisto in leasing nell'anno 2001 dell'immobile in cui veniva svolta l'attività ha fatto seguito la riduzione delle commesse del cliente principale (società RTA di cui al prospetto allegato sub 2) con pressoché totale azzeramento delle stesse nell'anno 2006, da qui è derivata la perdita dei ricavi e la ricerca di nuovi obiettivi risultati insoddisfacenti con contestuale aumento del costo contrattuale dei dipendenti che ha determinato la criticità della situazione finanziaria di cui vi è riscontro nella documentazione bancaria allegata.

Il contribuente ha dato conto delle ragioni relative all'acquisto effettuato nell'anno 2006 dell'immobile aziendale che l'Ufficio appellante, in questo grado, indica come fattore in contrasto con le dedotte difficoltà finanziarie.

Si è trattato di trasformazione del leasing immobiliare in mutuo ipotecario (vedi allegato sub 1) a più lunga scadenza con rate annuali di importo inferiore e con possibilità di ottenere finanziamenti bancari stante la garanzia costituita dalla proprietà immobiliare.

Il più recente stato di disfacimento aziendale segnalato dal contribuente con licenziamento di tutti dipendenti e con ulteriore aggravio della esposizione finanziaria per fare fronte ai relativi oneri, situazione in ordine alla quale l'Ufficio appellante non si è in alcun modo espresso, costituisce indice finale delle richiamate difficoltà aziendali che si sono trascinate negli anni pregressi e che il contribuente non è riuscito ad arginare.

L'appello si ravvisa infondato anche con riguardo alla domanda subordinata con la quale si chiede la rideterminazione del reddito d'impresa nel minore importo di euro 41.881.

Tale domanda è fondata dall'Ufficio sul contraddittorio svoltosi in sede di proposta di accertamento con adesione con implicito riferimento ad un riconoscimento da parte del contribuente del parziale fondamento dell'accertamento.

In tale sede tuttavia il contribuente, o meglio il di lui delegato, non ha effettuato alcun riconoscimento della pretesa tributaria atteso che, come si legge nel verbale di contraddittorio del 15.4.2009, ha bensì dichiarato di apprezzare la notevole riduzione dei ricavi accertati evidenziando tuttavia di non poter addivenire alla proposta dell'Ufficio non solo per impossibilità di fare fronte al pagamento ma soprattutto per non avere mai conseguito i maggiori ricavi accertati.

In considerazione della specificità delle questioni trattate si ritiene che ricorrano giusti motivi per disporre la compensazione delle spese processuali.

P. Q. M.

La Commissione, respinge l'appello dell'Ufficio Finanziario e per l'effetto conferma la sentenza di primo grado.

Spese compensate.