

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 243/09/2011

Fatto e svolgimento del processo

La società ricorrente ha presentato tempestiva impugnazione avverso l'avviso di accertamento n. T9D030600124/2010. L'Ufficio ha dato corso alla rettifica impugnata sulla base degli elementi indicati nella dichiarazione Mod. Unico 2006, per il 2005, presentata nei termini, contenente, in allegato, il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

L'Agenzia delle Entrate, rilevato che i ricavi dichiarati dalla ricorrente per il periodo d'imposta 2005, sono risultati inferiori ai ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore, ai sensi dell'art. 39, comma 1 lettera d) e comma 3 del DPR 600/73, ha accertato induttivamente maggiori ricavi per euro 242.296,00=, ha determinato le maggiori imposte dovute oltre alle relative sanzioni come specificato in accertamento. L'invito all'instaurazione del contraddittorio per l'eventuale definizione dell'accertamento - ai sensi dell'art 5 del D.Lgs 218/1997 - non ha avuto esito favorevole.

Con tempestiva impugnazione la ricorrente ha contestato l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto impugnato eccependo, in diritto, la mancata indicazione dei gravami esperibili avverso il detto provvedimento (ricorso straordinario al Capo dello Stato) nonché la carenza di chiarezza e motivazione dell'accertamento con violazione dell'art. 7 della L. 212/2000 (Statuto del Contribuente).

La ricorrente, nel merito, ha dedotto quali motivi di doglianza la nullità dell'avviso di accertamento in quanto fondato sulla mera applicazione del metodo presuntivo.

La ricorrente ha sostenuto che il calcolo derivante dall'applicazione degli studi di settore non può automaticamente provare la pretesa erariale. La contribuente ha precisato di svolgere attività di commercio all'ingrosso di abbigliamento, tessuti ed accessori ed ha eccepito che, nonostante quanto dedotto in sede di contraddittorio, l'Ufficio si sarebbe limitato ad applicare acriticamente lo studio di settore senza tenere conto dell'effettiva situazione della contribuente e delle particolari condizioni di svolgimento dell'attività.

La difesa della ricorrente, ha eccepito che lo studio di settore applicato rispecchierebbe solo formalmente l'attività svolta dalla stessa (cluster 2), evidenziando che la società opera nei confronti dei propri clienti con percentuali di ricarico prefissate, questa dinamica di svolgimento dell'attività meglio si configurerebbe come attività di intermediazione con provvigione di vendita preconcordata. La società, viene precisato in ricorso, opera senza alcun diritto di distribuzione esclusiva nei confronti dei clienti, senza possibilità di beneficiare di rilevanti economie di scala sul fronte degli acquisti, soggiacendo alle condizioni imposte dai clienti.

La ricorrente ha altresì sostenuto che altro punto determinante ai fini della valutazione, sarebbe il rafforzamento dell'euro rispetto all yen e al dollaro Usa circostanza che ha influito negativamente sulle esportazioni

Per quanto riferito all'antieconomicità della gestione, circostanza che l'Ufficio in atto ha indicato quale elemento che giustificerebbe ulteriormente l'accertamento, la difesa di parte privata ha sostenuto che seppur l'utile di bilancio appaia esiguo lo stesso è influenzato dal compenso erogato all'amministratore che rappresenta, in una società a base familiare e/o quasi individuale, una forma di remunerazione dell'imprenditore. La ricorrente ha evidenziato che lo studio di settore "evoluto" elaborato con il software 2009, renderebbe maggiormente rappresentativa la situazione economica dell'impresa. La difesa di parte ricorrente ha contestato la metodologia di calcolo delle sanzioni ed ha concluso chiedendo, in via principale, la dichiarazione di nullità dell'avviso di accertamento per i

motivi in atto indicati, in subordine, la rideterminazione della pretesa tributaria riconoscendo l'applicazione retroattiva all'anno 2005 dello studio di settore evoluto anno 2009, nonché l'utilizzo ai fini dell'accertamento del ricavo minimo di "riferimento" in luogo di quello "puntuale", in ulteriore subordine la dichiarazione di illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni tributarie con vittoria delle spese del giudizio.

La difesa di parte ricorrente ha chiesto in via cautelare la sospensione dell'atto impugnato considerata la situazione economica dell'impresa e l'importo accertato. L'Agenzia delle Entrate di Milano si è costituita in giudizio in data 06.06.2011 sostenendo la legittimità dell'atto impugnato sia con riferimento alle eccezioni svolte in diritto dalla difesa di parte ricorrente sia con riferimento alla metodologia applicata per l'accertamento del maggior reddito basata sugli studi di settore. L'Ufficio ha sostenuto che in accertamento è stato tenuto in debito conto di quanto sostenuto dal ricorrente già in sede di contraddittorio e che lo studio di settore applicato corrisponde esattamente a quello indicato dal contribuente.

L'Ufficio ha sostenuto che l'affermazione di parte ricorrente di appartenenza solo formale al cluster 2 mal si addice con quanto dichiarato dalla stessa nel modello applicativo del sistema Ge.Ri.Co. e che, del pari, l'indice di ricarico (pari al 19%) corrisponde all'attività dichiarata dalla contribuente che ha affermato, nello studio di settore, una percentuale del 100% di ricavi "da ingrosso con vendita sul territorio".

Con riferimento alla richiesta di applicazione dello studio di settore c.d. "evoluto", elaborato con il software 2009, l'Ufficio ha rilevato che la sostenuto che la richiesta venne accennata dalla ricorrente solo in sede di contraddittorio mentre, di fatto, venne poi chiesto l'annullamento totale dell'atto. L'Ufficio ha quindi concluso chiedendo la conferma dell'atto impugnato con vittoria delle spese di giudizio. Sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato il Collegio ha provveduto con ordinanza in data 6.06.2011 accogliendola stessa.

Motivi della decisione

Il ricorso merita parziale accoglimento per i motivi di cui in appresso.

Non merita accoglimento l'eccezione di nullità dell'atto impugnato in quanto non è stata ivi indicata l'impugnabilità del provvedimento con ricorso straordinario al Presidente della Repubblica. Tale mezzo di impugnazione è esperibile solo contro atti amministrativi definitivi in cui sono sollevate questioni che non richiedano accertamenti di fatto o il riesame di situazioni controverse, ma prospettino problemi di interpretazione della normativa da applicare o questioni di mera legittimità (parere Consiglio di Stato 22.01.2001 n. 1 sul D. Lgs recante il regolamento di attuazione della legge 212/2000)

Non merita accoglimento l'eccezione di nullità dell'atto per difetto di motivazione posto che lo stessa reca l'espressa indicazione del modello di dichiarazione controllato, dell'anno di riferimento, dei motivi posti a base della rettifica operata, la normativa di riferimento e ogni elemento preso in considerazione dall'Ufficio ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento impugnato.

L'indicazione nell'atto di tali elementi ha consentito alla ricorrente di svolgere le proprie difese.

Nel merito il Collegio rileva che l'Agenzia delle Entrate ha accertato in capo alla ricorrente un maggior reddito d'impresa, per l'anno d'imposta 2005, riferito all'attività di "commercio all'ingrosso di abbigliamento ed accessori" - cluster n. 2 - "grossisti esportatori prevalentemente di abbigliamento esterno".

Gli studi di settore possono costituire prova presuntiva, che però deve essere assistita dal criterio di ragionevolezza (Cass. 14.10.2005 n. 19955).

La sentenza della Corte di Cassazione n. 17229 del 2006 ha ritenuto gli studi non sufficienti da soli a legittimare l'accertamento tributario.

Il giudice, chiamato a decidere sull'accertamento, deve valutare concretamente caso per caso, tenendo conto che, per espressa previsione normativa, deve giudicare sulla validità degli elementi oggetto di presunzione in riferimento al caso dedotto in giudizio.

Significativa importanza assume pertanto il contraddittorio che l'Ufficio instaura con il contribuente per prendere atto dei motivi della sua situazione particolare e le ragioni che spiegano il contrasto con la situazione derivante dall'applicazione degli studi di settore. Il contribuente deve dare prova che l'applicazione acritica di quei elementi porterebbe a conseguenze non eque.

Premesso quanto sopra, il Collegio, ritiene legittimo il ricorso dell'Ufficio all'accertamento basato sugli studi di settore, da considerarsi come una presunzione semplice che il contribuente può contestare portando giustificazioni idonee. Nel caso di specie la considerazione del ricorrente in merito ad un'attività svolta di fatto, diversa da quella presa in considerazione dall'Ufficio, in quanto più inquadrabile in una sorte di "intermediazione con provvigione di vendita preconcordata", non merita accoglimento posto che è lo stesso contribuente che ha rappresentato nel modello unico depositato di svolgere "attività di commercio all'ingrosso di abbigliamento ed accessori" e - anche in sede contenziosa - non ha concretamente provato di svolgere una diversa attività. Del pari è corretto l'indice di ricarico applicato dall'Ufficio per l'attività svolta (pari al 19%) posto che è lo stesso contribuente che ha dichiarato nello studio di settore di conseguire per la percentuale del 100% ricavi da "ingrosso con vendita sul territorio", con la conseguenza che la percentuale di ricarico non può essere abbattuta al 17% tenendo conto di presunti proventi per attività di consulenza commerciale non provati anche in sede contenziosa.

Il Collegio rileva che merita invece accoglimento la richiesta del contribuente di applicare retroattivamente all'anno verificato lo studio di settore "evoluto" (UM19U (anno2009), quello più recente, maggiormente affinato e più affidabile (Cass. civ. n. 12786 del 10.06.2011; Cass. SS.UU. n. 26635 del 18.12.2009). Considerata la materia trattata, che ha dato luogo a plurimi interventi legislativi e giurisprudenziali, ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie in parte il ricorso invitando l'Ufficio a ricalcolare l'avviso di accertamento secondo lo studio di settore evoluto UM19U.

Spese compensate.