

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 15/46/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il signor IA. FL., titolare di una ditta individuale esercente l'attività di bar e caffè, nel palazzo di Milano Fiori di Assago presentava ricorso contro l'avviso di accertamento, con cui l'Agenzia delle Entrate di Milano 5, accertava, ex art. 39, comma 1, lett. d, DPR 600/73, per l'anno di imposta 2003, maggiori ricavi induttivi, con determinazione di maggiori imposte, ai fini IRPEF, IRAP, IVA e contributi previdenziali e sanzioni. (pari ad euro 194.276,00) L'accertamento si fondava sull'anomalia riscontrata tra il costo del venduto ed i ricavi dichiarati relativamente alla percentuale di ricarico, in concreto applicata, sul costo del venduto delle merci più rappresentative. L'accertamento prendeva le mosse dall'esame del numero delle somministrazioni dei vari tipi di caffè (in ragione di gr.7 a tazzina) che, tenuto conto del prezzo di vendita, portava ad un totale di ricavi di euro 95.938,83, rispetto al costo del venduto di euro 15.232,16.

Questi dati consentivano di determinare, per differenza, il costo del venduto ed i ricavi dei restanti prodotti, escluso il caffè, rispettivamente di euro 131.378,84 e di euro 235.281,17.

Da tali dati risultava in bilancio applicata una percentuale di ricarico media, sul costo del venduto di tutti gli altri prodotti diversi dal caffè, pari al 79,09%. Tale percentuale risultava in assoluto contrasto con le percentuali applicate in concreto dal contribuente, in base al confronto tra le fatture di acquisto ed i prezzi di somministrazione risultanti da listino: infatti un'analitico esame, fatto per vini, liquori birre, panini imbottiti, dolci, dimostrava invece l'applicazione di una percentuale media di ricarico del 204,46%, sulla cui scorta veniva quindi accertato un maggior reddito di impresa di euro 164.963,00 rispetto a quello dichiarato di euro 5.503,00.

Il contribuente lamentava l'illegittimità dell'accertamento, la mancata considerazione dell'autoconsumo, degli scarti e delle convenzioni con dipendenti di ditte vicine; segnalava altresì di essere coerente con lo studio di settore. L'Agenzia delle Entrate resisteva. Seguivano due proposte di conciliazione esaminate dall'ufficio che peraltro non riteneva di poter aderire alla soluzione conciliativa e confermava l'accertamento.

La CTP di Milano respingeva il ricorso, ritenendo corretta l'applicazione dell'art. 39 lett. d) del DPR n.600/73, anche alla luce degli elementi emersi durante il contraddittorio (apertura di altra analoga attività nelle vicinanze e registrazione di una cronica situazione negativa dal 2002 al 2008). Riteneva esaustiva la ricostruzione induttiva dei ricavi fatta dall'ufficio e giustificata la percentuale media di ricarico del 200,46%.

Quanto al richiamato studio di settore, da parte del contribuente, rilevava che, a fronte di un accertamento analitico induttivo, e dei controlli ed accessi dell'Agenzia, rappresentava solo un elemento indiziario.

Il contribuente presenta appello ed istanza di discussione in pubblica udienza.

Richiama giurisprudenza favorevole che ha ritenuto l'insufficienza della presunzione di maggiori ricavi non dichiarati dal contribuente, in quanto fondata solo sul calcolo di ricarico medio ponderato, in mancanza di altri elementi di sostegno. (Cass. n. 27453/2008). Per quanto riguarda i beni destinati all'autoconsumo rileva che la norma che lo ha ricompreso tra i ricavi è stata introdotta dall'art. 1 D. Lgs. n. 344/2003, entrata in vigore dal 1 gennaio 2004 e risulta pertanto inapplicabile nell'anno in esame. Segnala poi che i giudici hanno utilizzato elementi estranei alla motivazione dell'accertamento indicati dall'ufficio solo nelle memorie e non hanno tenuto conto del possesso degli elementi di congruità e coerenza.

Chiede quindi l'annullamento della sentenza.

Con ulteriore memoria poi riepiloga la storia dell'acquisto del locale in questione nel 1994, con effetti cambiari, le difficoltà causate dalla concorrenza con altri due locali siti nello stesso centro commerciale in comune di Assago - Milanofiori. Evidenzia che dal 2002 al 2008 il bar non era in perdita ma investiva gli utili nell'acquisto dell'attività, pagando gli ammortamenti. Segnala infine che con l'iscrizione a ruolo dei 2/3 dell'accertamento pari a euro 88.975,64, sia grave il rischio di far cessare l'attività.

Presenta controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate, evidenziando di aver attuato un accertamento analitico/induttivo ai sensi dell'art. 39, 1° comma lett. d) del DPR 600/73, ponendo cioè la contabilità del contribuente a base di una ricostruzione indiretta dei ricavi; evidenzia di aver utilizzato i dati del contribuente, tenendo conto delle convenzioni e degli scarti e di aver applicato un ricarico del 200,46%, corrispondente alla quint'ultima percentuale più vicina per difetto alla media tra quelle rilevate, senza tener conto degli sconti praticati; segnala ancora che il fatto di aver rilevato il 25 giugno 2008, al prezzo di euro 190.000,00 un'altra attività, analoga a quella già esercitata, testimonia la capacità di spesa.

Quanto alla posizione commercialmente disagiata, rileva che il centro direzionale di Milanofiori è sede più di 200 società e vede l'afflusso non solo dei dipendenti ma anche di quanti hanno rapporti commerciali con le suddette società. Quanto alle asserite difficoltà finanziarie il nuovo acquisto, dimostra la consapevolezza della redditività e conferma la presenza di redditi sottratti a tassazione. Ribadisce che i beni oggetto di autoconsumo, che rientrano nell'attività dell'impresa, generano dei ricavi a valore normale ex art. 85, comma 2 DPR 917/86, per il principio di simmetria e non solo dal 2004.

Chiede quindi la conferma della sentenza dei primi giudici, con condanna alle spese di causa, come da separata nota spese.

Alla pubblica udienza sono presenti entrambe le parti che, dopo l'esposizione del relatore, illustrano quanto in atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questa Commissione ritiene di dover confermare la sentenza dei primi giudici, ritenendo validamente ricostruiti i costi ed i ricavi sulla base di dati certi, come la quantità di materia prima impiegata, il costo della stessa ed i prezzi di vendita di tutti i prodotti risultanti dai listini prezzi forniti dallo stesso contribuente e ricavati dalla documentazione contabile esibita, in corso di verifica e contraddittorio.

L'appellante ripropone sostanzialmente, in questa sede, le censure già esposte in primo grado, che ritiene non correttamente esaminate nella sentenza appellata, senza peraltro contestare la validità della percentuale applicata dall'ufficio per il calcolo dei maggiori ricavi induttivamente determinati; contesta piuttosto che non si sia tenuto conto di sfridi, convenzioni ed altri accordi con i consumatori e soprattutto censura la presunzione di maggiori ricavi basata solo sulle percentuali di ricarico, trattandosi di meri indizi privi di altri elementi di sostegno ed in presenza di una contabilità regolare. Lamenta anche che la sentenza non motivi sui punti di fatto e che si appoggi su considerazioni non risultanti dagli atti processuali.

La Commissione osserva che la presenza di una contabilità formalmente regolare non impedisce l'accertamento analitico induttivo ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del DPR n. 600/73, sulla scorta delle verifiche condotte in base all'art. 32 e di presunzioni semplici.

Quanto alla giurisprudenza richiamata dall'appellante - a prova che le medie di settore, in presenza di una contabilità formalmente regolare, non integrino presunzioni gravi, precise e concordanti ma una semplice regola di esperienza - questa Commissione osserva che, benché la Cassazione abbia più volte affermato (tra le altre n. 2380, parte I del 3.2.2006) che: "la sola divergenza emergente dal raffronto delle percentuali di ricarico, risultanti dalla dichiarazione della società, con quelle risultanti dallo studio dell'Amministrazione, come mediamente applicate dalle imprese del medesimo settore, giammai avrebbe potuto stimarsi sufficiente a giustificare la rettifica", ha peraltro precisato anche che, qualora si tratti di divergenza assolutamente abnorme o di risultato dell'attività palesemente antieconomico o in contrasto con il senso comune, tale divergenza potrebbe anche considerarsi sufficiente a giustificare la rettifica.

Nello specifico caso appunto la divergenza è notevole e non si tratta di pochi punti percentuali: infatti la percentuale del 79,09%, che risulta applicata dai dati del bilancio, appare in assoluto contrasto non solo con le medie dello stesso settore, individuate dall'A.F. nelle metodologie di controllo (v. Circolare n. 185 del 13.10.2000 allegata al ricorso di primo grado) ma soprattutto con la percentuale media di ricarico del 200,46%, applicata in concreto dal contribuente, secondo il calcolo analitico eseguito dall'Ufficio, relativamente a tutti i prodotti diversi dal caffè, in base alle fatture di acquisto ed ai prezzi di somministrazione forniti dalla parte.

Le percentuali di fatto applicate sono state calcolate dall'ufficio, come emerge dalla chiara esposizione dell'accertamento, distintamente per vini, liquori, birra acqua, panini etc. e, tra valori oscillanti da un minimo di 88,09% ad un massimo di 454,65% per i super alcolici, veniva individuata la percentuale del 200,46%, corrispondente, come evidenziato nell'allegato 2 all'accertamento, alla quint'ultima percentuale più vicina per difetto alla media tra quelle rilevate. Si rileva inoltre che, come evidenziato nell'avviso di accertamento, per quanto riguarda i costi di acquisto non sono stati presi in considerazione gli sconti praticati dai fornitori, fatto che avrebbe determinato nei confronti del contribuente una percentuale di ricarico più alta e che pertanto può anche considerarsi compensazione degli sfridi e degli sconti praticati alla clientela del bar. A sostegno della validità della scelta, da parte dell'ufficio, della percentuale del 200,46% sulla quale calcolare i maggiori ricavi ed al fine di dimostrare che non si tratta di media aritmetica semplice, va evidenziato che tale percentuale non è basata sul raffronto dei prezzi di acquisto e di rivendita operato solo su alcuni articoli scelti a campione ma su di un esame generale dei prodotti venduti; inoltre, pur esistendo tra i vari tipi di merci, una notevole differenza di valore, i tipi più venduti e rappresentativi (birra, acqua minerale, aperitivo, coca cola, aranciata, the, panini) presentano una percentuale di ricarico non inferiore a quella individuata dall'ufficio di 200,46% (v. pagine 5 e 6 dell'accertamento ed allegato 2 all'accertamento)

A seguito delle contestazioni del contribuente sull'inidoneità delle percentuali di ricarico a supportare l'accertamento di maggiori ricavi, l'ufficio ha segnalato elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa, che possono far fondatamente presumere l'omessa dichiarazione di corrispettivi da parte del contribuente, come il fatto che il contribuente abbia proseguito un'attività costantemente in perdita dal 2002 al 2008 (con l'esclusione di scarsi utili nel 2004 e 2005) per poi procedere ad acquistare un'ulteriore attività di ristorazione, nell'ambito dello stesso complesso commerciale, dimostrando, secondo quanto evidenziato dall'ufficio, di aver nel frattempo accumulato una capacità di spesa non sottoposta a tassazione.

L'appellante lamenta poi che non si sia tenuto conto dei beni destinati all'autoconsumo e che la norma dell'art. 85 DPR 917/86 che considera ricavi, a valore normale, il valore dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, non è applicabile all'anno di imposta 2003, ma solo a partire dal 2004. La Commissione osserva che non risulta in forza di quale disposizione l'art. 85, comma 2 TUIR non sarebbe applicabile nel 2003 e che, in ogni caso, anche prescindendo dalla sostenuta inapplicabilità della norma nel 2003, il contribuente non ha comunque fornito alcun documento per quantificarne l'incidenza.

L'appellante lamenta ancora che i giudici abbiano utilizzato elementi estranei all'accertamento, indicati dall'Ufficio solo nelle memorie (acquisto di nuova attività e situazione reddituale costantemente in perdita): la Commissione osserva che tali elementi sono stati utilizzati nel corso del giudizio per contrastare la validità delle tesi difensive del contribuente in ordine alla sostenuta ragionevolezza delle scelte operate, a fronte delle difficoltà economiche incontrate. Quanto alla censura che non si sia tenuto conto degli elementi di congruità e coerenza agli studi di settore, la Commissione osserva che gli Studi di settore rappresentano una presunzione semplice che l'ufficio può anche disattendere, ove, in base ad altri elementi, emerga la loro inadeguatezza a stimare correttamente il valore dei ricavi ascrivibili al contribuente.

In considerazione di divergente giurisprudenza sull'utilizzo delle percentuali di ricarico, per l'accertamento di maggiori ricavi, le spese sono compensate.

P.Q.M.

La Commissione conferma la sentenza di primo grado. Spese compensate.