



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI TORINO

SEZIONE 10

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	PUCCINELLI	ALBERTO	Presidente e Relatore
☐	ROLLE	LAURA	Giudice
☐	MONTORO	ALBERTO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 2155/10 (riunificato)

UDIENZA DEL

19/04/2011

ore 14:31

SENTENZA

N°

81/10/11

PRONUNCIATA IL:

19 APR. 2011

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

10 NOV. 2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 5/10
depositato il 28/12/2010
- avverso la sentenza n° 61/02/2009
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ASTI
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI DI ASTI

proposto dal ricorrente:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO IVA+IRPEF+IRAP 2003

- sull' appello n° 6/10
depositato il 28/12/2010
- avverso la sentenza n° 61/02/2009
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ASTI
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI DI ASTI

proposto dal ricorrente:

M/ I/

difeso da:

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE

(Annalisa Rocchi)



(segue)

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 2155/10 (riunificato)

UDIENZA DEL

19/04/2011

ore 14:31

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO IRPEF 2003

- sull' appello n° 7/10
depositato il 28/12/2010
- avverso la sentenza n° 61/02/2009
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ASTI
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI DI ASTI

proposto dal ricorrente:

D / D

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO IRPEF 2003

- sull' appello n° 2 /10
depositato il 28/12/2010
- avverso la sentenza n° 61/02/2009
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ASTI
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI DI ASTI

proposto dal ricorrente:

B / D

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R0 /2008 IRPEF 2003

Conclusioni delle parti:

Il Contribuente appellante Snc "L" G " di B D e D e i soci personalmente hanno chiesto in via cautelare la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata; in via preliminare dichiarare la nullità della sentenza per mancata integrazione del contraddittorio nel 1° grado di giudizio; nel merito, in riforma della sentenza, dichiarare l'illegittimità dell'avviso di accertamento opposto, e comunque la sua inefficacia. Col favore delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

L'Ufficio ha chiesto dichiararsi inammissibile o comunque rigettarsi l'istanza cautelare di sospensione, e nel merito il rigetto dell'appello, con vittoria di onorari e spese di lite.

Fatto e svolgimento del processo

Oggetto del presente procedimento è una rettifica a carico della Snc "L" G " di B D e D, avvenuta ai sensi dell'articolo 39 primo comma lettera c) e d) del d.p.r. 600/73 con la metodologia analitico-induttiva. La ricostruzione del reddito aveva preso le mosse dall'esame analitico della documentazione e delle scritture contabili acquisite dall'ufficio che aveva premesso di rilevare discrasie ed incongruenze tali da legittimare la ricostruzione analitico-induttiva dei ricavi dell'impresa.

L'ufficio aveva infatti rilevato:

- la quasi totale assenza di rimanenze iniziali di magazzino al 1 gennaio 2003, se non relativamente al vino;
- che l'acquisto di materie prime era stato effettuato solo negli ultimi giorni del mese di gennaio, e la farina addirittura a fine febbraio;
- che la società aveva svolto fin dalla prima settimana di gennaio 2003 regolare attività di ristorazione ed alberghiera, contabilizzando in tale settimana 86 coperti e 13 pernottamenti, pur senza apparentemente disporre tra le giacenze di magazzino delle materie prime essenziali per i servizi di ristorazione e di pernottamento;
- che la società, nonostante esercitasse l'attività di ristorazione, non aveva indicato nel modello dello studio di settore alcun valore nei quadri relativi ai consumi e alle attrezzature.

Preso atto della inattendibilità della documentazione contabile, erano stati ricostruiti i ricavi partendo dai consumi di materie prime, nello specifico di caffè presunto in consumo nella quantità di 7 g. di caffè per ogni tazza di bevanda. Calcolata la quantità di caffè acquistato, pari a kilogrammi 108, sono state calcolate 15.429 tazze di bevanda, quantità abbattuta del 30% per considerare eventuali variabili quali sfridi, utilizzi in cucina ecc. Parallelamente si è proceduto al calcolo desumibile dalle somministrazioni indicate sulle fatture ricevute emesse nel 2003, sede in cui sono state riscontrate 6.654 somministrazioni. E' stato quindi determinato l'autoconsumo pari a 1.250 caffè e quindi si è proceduto a determinare la discrasia tra i caffè presuntivamente somministrati ("calcolati" con le cautele di cui sopra) e quelli contabilizzati,



differenza pari a 2.073 caffè. Poiché si presume la somministrazione di un caffè per ogni coperto, l'ufficio ha calcolato 2.073 coperti non contabilizzati.

Applicando a detti coperti il prezzo medio di un pasto, pari ad euro 40,00, sono stati determinati maggiori ricavi pari ad euro 82.920,00.

L'ufficio ha quindi effettuato un controllo sul consumo di vino, per ottenere indiretta conferma di quanto congetturato, ed in base a tale riscontro ha dedotto che i coperti non contabilizzati sarebbero stati oltre 4.000, circostanza che ha indotto l'ufficio a utilizzare il calcolo basato sul consumo di caffè.

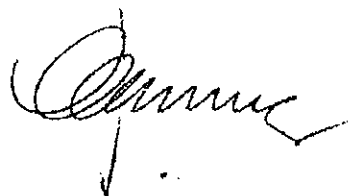
Avverso a tale rettifica ha proposto ricorso alla Commissione Provinciale di Asti il contribuente, dolendosi dell'inesistenza giuridica della relata di notifica dell'atto di accertamento impugnato, il quale riporta una firma illeggibile e non indica il nome del responsabile dell'atto di notifica né la data in cui la notifica sia avvenuta; l'inesistenza giuridica della relata di notifica dell'invito al contraddittorio pre-accertamento per lo stesso vizio che precede, nonché per la notifica di un solo atto amministrativo per due inviti al contraddittorio riferiti a due distinti anni d'imposta; la carenza di motivazione in violazione dell'articolo 42 d.p.r. 600/73 e dell'articolo 56 d.p.r. 633/72, perché l'ufficio fiscale nella fase preliminare all'accertamento non aveva contestato alcunché in relazione alla regolarità della contabilità, procedendo illegittimamente alla ricostruzione induttiva dei ricavi. Nel merito ha affermato che i presupposti dell'accertamento erano fallaci, poiché ad esempio l'ufficio aveva richiesto le distinte analitiche dell'esistenza di magazzino al 31/12/2002 (anno non più accertabile per intervenuta decadenza), e la società non disponendo della documentazione relativa alle altre materie prime, aveva prodotto unicamente la distinta dei vini. Nel merito ha dedotto l'illegittimità e l'infondatezza del metodo di ricostruzione dei ricavi e in particolare ad esempio la circostanza per cui la macchina del caffè per quasi tutto il 2003 non era perfettamente funzionante, e non era possibile ottenere una tazza della bevanda con meno di 9 g. di miscela - ciò che conduceva il calcolo presuntivo dell'Ufficio a risultati del tutto differenti. Aveva resistito in giudizio l'Ufficio chiedendo fosse accertata la legittimità del proprio operato.

In sede di primo grado erano stati riuniti i ricorsi della società e quelli personali dei due soci.

La CT Provinciale di Asti aveva infine rigettato i ricorsi riuniti, condannando i ricorrenti in solido alla refusione delle spese processuali.

** ** *

Ha proposto appello il contribuente-società, unitamente alle persone fisiche dei soci, eccependo in via preliminare la nullità della sentenza poiché nel giudizio di primo grado non era stato integrato il contraddittorio tra la società e i soci litisconsorti necessari, riconoscendo che la *partecipazione dei soci al giudizio per via di riunione dei giudizi relativi ai ricorsi da essi personalmente proposti* non esauriva il loro diritto come litisconsorti del procedimento radicato dalla società. Ha impugnato il punto 1) della decisione relativo alla già eccepita inesistenza della relata di notifica non essendo condivisibile che i lamentati vizi risultino sanati per raggiungimento dello scopo, soluzione incompatibile con l'eccepita inesistenza, e perché d'altro canto l'avviso di ricevimento prodotto dall'ufficio non era correlato né correlabile all'atto a cui l'ufficio pretendeva di riferirlo.



Era investito di impugnazione anche il punto 2) per motivazione solo apparente: l'invito al contraddittorio doveva ritenersi inesistente o nullo per conseguenza della inesistenza della relata di notifica e comunque ambiguamente contraddistinto con due numeri identificativi, oltre che non mai inviato anche ai soci della SNC.

Era investito di impugnazione anche il capo 3) della sentenza, e nel merito le parti appellanti hanno nuovamente contestato la violazione dell'articolo 42 d.p.r. 600/73 e 56 d.p.r. 633/72, osservando che difettava del tutto la presunzione di irregolarità delle scritture contabili che potevano legittimare l'accertamento; hanno contestato che l'ufficio avesse proceduto "secondo direttive e metodologie predisposte dal ministero delle finanze per l'attività di ristorazione" e secondo "collaudati studi statistici", in realtà ricollegando il proprio ragionamento a criteri ignoti e sforniti di condivisa accettabilità.

Hanno contestato l'ambiguità del criterio di accertamento riferito al presunto consumo di vino, in ordine al quale fenomeno hanno sostenuto che vi erano stati numerosi malintesi riguardo al valore del vino esposto nei docc. contabili e al consumo di vino da connettere al presunto consumo di pasti degli avventori.

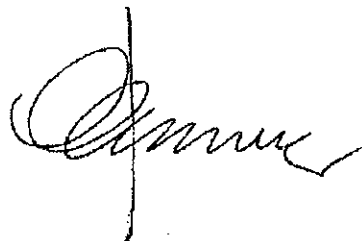
Hanno da ultimo contestato il calcolo effettuato dall'Ufficio con riferimento al consumo di caffè osservando in via generale che esso trovasse fondamento su presunzioni prive dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza, proponendo anzi una serie di "presunzioni a catena" conducenti da fatti ignoti ad altre conseguenze ignote, che non consentivano legittimi ed accettabili risultati; nel merito in ogni caso osservavano che l'ufficio aveva ommesso di considerare un malfunzionamento della macchina da caffè - peraltro documentalmente dimostrato - che avrebbe comportato fino ad ottobre 2003 un consumo per tazza di almeno 9 g., e di almeno 8 g. per tazza nei mesi di novembre e dicembre 2003, ciò che conduceva il calcolo secondo la metodologia utilizzata dall'ufficio ai risultati che le parti hanno esposto le pagine 38 e 39 del proprio atto di appello, come perfettamente consonanti con i risultati della contabilità ufficiale.

L'Ufficio si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto dell'appello e producendo una cospicua memoria.

Alla udienza del 19 aprile 2011 la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, sezione 10, decideva come da dispositivo, essendosi determinata a decidere la questione cautelare unitamente al merito.

Motivi della decisione

Le eccezioni di carattere formale sono infondate: l'avvenuta riunione dei ricorsi dei soci a quello proposto dalla società in primo grado assorbe ogni questione relativa alla lamentata lesione del diritto alla integrazione del contraddittorio dei soci nella loro qualità di litisconsorti rispetto al ricorso che impegna la società. L'eccezione oltretutto è stata sollevata per la prima volta in appello, ed attiene ad un litisconsorzio che la stessa Suprema Corte ha riconosciuto come non inderogabile, e la cui integrazione è rimessa alla discrezionalità del Collegio giudicante.



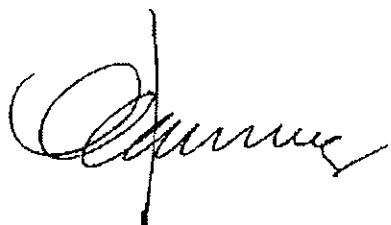
Quanto all'inesistenza della notifica della relata degli atti di accertamento, dell'invito al contraddittorio e alla illeggibilità della sottoscrizione del messo - per come sollevata dal socio Di /, la Commissione osserva che - come stabilito dalla Suprema Corte (Cassazione nr. 19.854/2004) - sono applicabili alla materia gli articoli 156 e 160 c.p.p. in forza dei quali non vi possa essere pronuncia di nullità nel caso in cui l'atto abbia raggiunto il suo scopo; non vi è dubbio che gli atti abbiano raggiunto lo scopo, a mente del fatto che gli accertamenti sono stati impugnati e che in seguito alla notifica degli atti il contribuente ha consegnato all'ufficio la documentazione richiesta, ed ha partecipato alle diverse fasi del contraddittorio successivo.

Sulle relate in discorso è stata riportata l'indicazione "notifica a mezzo posta ai sensi dell'articolo 14 legge 890/92", con l'indicazione del numero di raccomandata con avviso di ricevimento e nel caso di notifica a mezzo posta la relazione di notifica ex art. 3 L. 890/92 rappresenta un adempimento posto a garanzia del soggetto notificante.

Anche l'eccezione concernente la carenza di motivi che hanno sostenuto l'accertamento per la rideterminazione dei ricavi non appare fondata poiché - quantunque contestabile - la fondatezza del potere accertativo risiede nel ragionamento stesso seguito dall'ufficio per dedurre i ricavi sulla base di un metodo analitico-induttivo che ha come riferimento le materie prime utilizzate per la preparazione dei pasti, metodo che *prima facie* poteva (come in effetti ha fatto) condurre a determinazione dei ricavi molto lontani da quelli denunciati dal contribuente.

Ritiene il Collegio invero che sia nel merito che il metodo induttivo seguito mostri i suoi limiti di affidabilità e ciò perché, al contrario di altre situazioni analoghe in cui a base del ragionamento induttivo erano stati prescelti segnali molto più affidabili ed univoci quale il *consumo unitario dei tovaglioli* - elemento che si connette con molta più forza del consumo di caffè all'individuazione di un corrispondente utente della somministrazione di un pasto, il ragionamento condotto sulla base del consumo di caffè appare per vero dotato di non sufficiente univocità per essere davvero affidabile.

Così come ha dimostrato il contribuente nei suoi atti difensivi, basta variare di poco le coordinate del calcolo per ottenere risultati sensibilmente differenti: gli stessi 108.000 grammi di caffè a disposizione e consumato durante l'esercizio 2003, se si prende a base del calcolo la quantità unitaria di 9 g. a tazzina per almeno 10 mesi del 2003, periodo in cui il contribuente ha dimostrato che la sua macchina per il caffè aveva dei problemi, conducono al calcolo di 10.000 caffè in tazza (gr. 90.000 <10/12ml di 108.000> diviso 9), e di ulteriori 2.250 caffè per i residui due mesi del 2008, a 8 gr. per ogni tazzina. Il totale di 12.250, ridotti del 30% secondo uno scarto riconosciuto dallo stesso Ufficio, danno un numero di caffè pari a 8.575 contro i 10.800 determinato dall'ufficio. Posto che il numero di coperti denunciati dall'esercizio fra pasti a menù fisso, pernottamenti e caffè consumati con il menù "alla carta" è stato di 7.438, e considerata una quantità di caffè pari a 1.250 per la voce "autoconsumo", gli 8.688 caffè così calcolati poco si discostano rispetto agli 8.575 deducibili dall'ufficio secondo la metodica ora ricordata, evidenziando che la società - con



tale ragionamento - apparirebbe non aver omesso di contabilizzare alcun coperto.

Una altro criterio di controllo e riscontro - a parere del Collegio - che si muova sulla base della documentazione offerta dallo stesso contribuente, è quello che prende in considerazione il "movimento" ufficiale della prima settimana del 2003, che risulta di 13 pernottamenti ed 86 coperti. Presumendo un consumo medio di due caffè per ogni pernottamento, e uno per ognuno degli 86 coperti, si ottiene un consumo presunto su base mensile di 448 caffè (112 a settimana x 4), pari ad annui 5.376, che sommati a un autoconsumo presunto di 1.200 caffè conduce il numero totale dei caffè a 6.576, valore assai vicino a quello dichiarato, e suscettibile certamente di incremento che lo condurrebbe a *coincidere con il valore dichiarato* ove si consideri un afflusso medio mensile di clienti per pernottamenti e coperti -per alcuni mesi all'anno- certamente maggiore di quello preso come riferimento.

Tutte le valutazioni testè fatte dimostrano come il calcolo di riferimento abbia variabili troppo inconsistenti ed instabili per condurre a risultati affidabili.

Ed in effetti è intuitivo che mentre il consumo di un tovagliolo equivale con una alta verosimiglianza all'esistenza di un fruitore di pasto, sicché -eliminato l'autoconsumo e lo "sfrido" più idoneo a rappresentare tutti gli usi di tovagliolo alternativi rispetto a quello ipotizzato- il risultato raggiunto attraverso il calcolo può considerarsi assai verosimile, il consumo di caffè è un elemento del tutto variabile, che può non corrispondere in maniera univoca e meccanicistica all'esistenza di un consumatore di pasto completo.

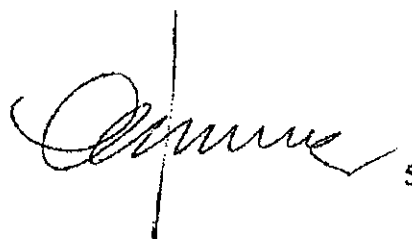
E persino il criterio di *ulteriore controllo* che l'ufficio ha annesso a un alternativo calcolo effettuato con riferimento alle bottiglie di vino apparentemente consumate, proprio perché ha condotto ad un risultato ulteriormente, macroscopicamente divergente da quello dichiarato dal contribuente, con attribuzione in questo caso di almeno 4.000 "consumatori" non contabilizzati (*il doppio* di quelli stimati con metodo del caffè...), non è punto idoneo a costituire un elemento di rafforzamento e di controllo del primo, ed anzi finisce per denunciarne tutti i preoccupanti limiti di affidabilità, producendo un risultato che è addirittura il doppio - quantitativamente - rispetto a quello raggiunto per la via ora detta.

In altre parole, fermo restando che nella contabilità della società non sono stati rinvenuti evidenti e oggettivi segnali di irregolarità, i fatti indizianti non conducono al risultato da provare in forza di un rapporto di probabilità: il rapporto tra il fatto noto ed il fatto da provare con presunzione resta nell'ambito di una delle differenti possibilità, come visto, dell' articolarsi del ragionamento induttivo, senza attingere al necessario livello di probabilità richiesto per la accettabilità del risultato finale.

L'accertamento va pertanto annullato.

Sussistono giusti motivi per compensare sia le spese del primo grado che quelle del grado presente.

P.Q.M.

 5



La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, sezione 10, in accoglimento dei ricorsi dei contribuenti, dichiara l'inefficacia dell'avviso di accertamento opposto, e lo dichiara privo di effetti.
Compensa fra le parti le spese del primo e del presente grado.
Torino 19 aprile 2011.

Il presidente estensore

