



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	D'AGOSTINO	CLAUDIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MOLITERNI	FRANCESCO PAOLO	Relatore
<input type="checkbox"/>	VASSALLO	LUIGI	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2226/13 depositato il 22/04/2013
- avverso la sentenza n. 262/17/12 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dal ricorrente:

IRPEF

difeso da:

DRAGONE DONATELLA, SANCES MATTEO  
C/O STUDIO DRAGONE DONATELLA  
V.LE BRIANZA 20 20127 MILANO MI

Atti impugnati:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D01... 2/2010 IRPEF-ALTRO 2005
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D01... 2/2010 IVA-ALTRO 2005
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D01... 2/2010 IRAP 2005

SEZIONE

N° 44

REG.GENERALE

N° 2226/13

UDIENZA DEL

SEZIONE 44

11/11/2013

ore 09:30

SENTENZA

N°

152/44/13

PRONUNCIATA IL:

11-11-2013

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

27-11-2013

Il Segretario

ASSISTENTE TRIBUTARIO

Giovanni ROMEO

*[Handwritten signature]*

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contribuente esercente attività di commercio a mezzo distributori automatici, ha proposto appello avverso la sentenza n.262/17/2012 della C.T.P.di Milano che ha accolto parzialmente il ricorso del contribuente sul reddito accertato per l'anno 2005 riducendolo da euro 134.311,45 ad euro 114.632,45 avendo considerato che la voce relativa a kg.400 di caffè accertata nel p.v.c. dell'ufficio non risulta indicata nella fattura contestata tant'è vero che anche l'ufficio, in sede di adesione non accolta dal contribuente ha offerto tale riduzione.

Con l'appello il contribuente, dopo aver chiarito il "modus procedendi" specifico di tale attività per ricostruire il volume di affari con l'annotazione diretta sul registro corrispettivi di quanto presente in cassa ai distributori al momento del rifornimento con l'eccezione dell'emissione fattura al comodatario della macchina al momento della fornitura merce e per i distributori semiautomatici l'emissione della fattura al comodatario quantificando il venduto attraverso il contatore della macchina, contesta l'omissione di pronuncia sulle effettive esigenze di indagine e controllo che non sono state comunicate al contribuente in sede di accesso ma solo con l'avviso di accertamento, per cui lo stesso non si è potuto difendere adeguatamente nella fase endoprocedimentale perchè l'ufficio non ha rispettato la metodologia di controllo nel commercio effettuato per mezzo di distributori automatici indicata dall'Agenzia delle Entrate sul suo sito alla voce documenti.

Altro punto omissso dal Primo Giudice è la contestazione sull'avviso emesso ai sensi dell'art.39 comma 1 lettera d) del DPR n.600/73 e dell'art.54 del DPR n.633/72 privo dei requisiti di legge, in quanto nessuna irregolarità contabile è stata riscontrata dall'ufficio, non ha riscontrato attività in nero, nè l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione, determinando un indice di redditività al di fuori di ogni logica di mercato.

Infatti l'ufficio, nel rideterminare i ricavi, da un lato riconosce che i distributori di caffè per cialde e FAP e i distributori semiautomatici non presentano problemi di omissioni ed alterazioni come risulta a pag.3 del p.v.c., dall'altro procede indistintamente alla ricostruzione del costo del venduto su tutti i prodotti senza escludere quelli ritenuti regolari.

In secondo luogo la ricostruzione dei ricavi con lo studio di settore relativo dava il risultato di contribuente congruo e coerente.

Nel procedimento di ricostruzione dell'ufficio è stato commesso l'errore di quantificare l'estatè come casse da 24 invece che da 12, così anche per le patatine chips.

E' errato il calcolo dell'iva addebitata in euro 5252,72 invece dell'importo esatto di euro 5089,30.

Il contribuente, in sede di verifica, ha indicato in 8 gr. la dose di caffè, mentre, avendo iniziato in proprio l'attività che prima gestiva in società, per acquisire la clientela aveva aumentato le dosi a 12 gr. per il caffè, 18-20 gr. per la cioccolata, camomilla, tè e orzo come dichiarato dal collaboratore che l'ufficio aveva l'obbligo (disatteso) di

interrogare secondo le istruzioni di pag.15 punto 3.2 del documento impartito dall'Agenzia.

Ancora il contribuente ha contestato la sproporzione esistente tra i bicchieri e le palette acquistate e le dosi di caffè ed altre bevande calde vendute.

Anche i prezzi di valutazione dell'ufficio relativi all'anno 2005 effettuati nell'anno 2010 si presenta disomogeneo,così come l'ufficio non ha tenuto conto dello sfrido relativo al malfunzionamento del distributore non calcolando nessuna percentuale,nè ha tenuto conto del registro di autoconsumo, regalie e beneficenza esibito in sede contenziosa.

L'Ufficio ha legittimato i suoi risultati perchè nell'anno 2005 il contribuente ha dichiarato un reddito di euro 63 avendo moglie e due figli a carico,un mutuo con interessi passivi di euro 2.190 e polizze assicurative di euro 1.618 che il contribuente dichiara di avervi fatto fronte con il rimborso iva di euro 40.000 e aiuto dei familiari.

Altra contestazione del contribuente si riferisce alla errata pronuncia di rideterminazione del reddito in ragione del 56% derivante dalla correzione degli errori dell'ufficio prima elencati che rende il risultato più equo e rispondente alla realtà gestionale di tale attività.

Il contribuente contesta altresì l'irrogazione delle sanzioni perchè non motivate in relazione ai principi di colpevolezza e di non punibilità stabiliti dal d.lgs.n.472/97.

Conclude con la richiesta in via principale di annullamento dell'accertamento ed in via subordinata la rideterminazione dei ricavi nella misura del 56% e riduzione delle sanzioni.

Si costituisce in giudizio con controdeduzioni l'ufficio per contestare la pretestuosità del vizio endoprocedimentale in quanto all'atto dell'accesso ha esibito la lettera di incarico con le motivazioni dell'accesso e verifica,per chiarire che tutte le quantità sono state calcolate in contraddittorio della parte unitamente allo sfrido e alle quantità di prodotto impiegate per le singole erogazioni che i prezzi sono stati ricavati dai contratti del 2005 esibiti dalla parte e che il registro dell'autoconsumo è emerso solo nella fase contenziosa,mentre il contribuente aveva l'obbligo di autofatturarsi al momento.

Conclude per il rigetto dell'appello e nota spese di euro 2.162,25.

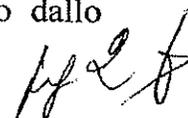
All'odierna trattazione in Pubblica Udienza,le parti si rimettono alle rispettive ragioni come in atti.

Indi la causa viene posta in decisione.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'appello del contribuente,come rappresentato,è parzialmente fondato e va accolto per quanto di ragione.

In via preliminare va rigettata l'eccezione di illegittimità dell'accertamento operato dall'ufficio perchè avrebbe omesso di indicare,sia nell'ordine di accesso che nei successivi processi verbali di constatazione,le ragioni delle effettive esigenze di indagine e controllo che hanno portato alla verifica fiscale,come previsto dallo



Statuto del Contribuente,perchè il Primo Giudice ha individuato nella dizione "trattasi di accesso finalizzato a verifica generale ai fini II.DD.,IVA,IRAP relativamente all'anno d'imposta 2005 e che la ditta è inclusa nel piano di verifica per tale anno", l'assolvimento di tale obbligo ed anche questo Collegio ritiene che sia stato sufficientemente spiegato il motivo dell'accertamento.

D'altra parte non si spiega quale altra giustificazione avrebbe potuto dare l'ufficio in sede di accesso,avendo espressamente richiamato nella nota prot.n.2010/58555 del 27/9/2010,il 2 comma dell'art.12 della legge 27/7/2000,n.212,nè al contribuente è venuta meno la possibilità di difendersi in sede di accesso,di verifica,di contraddittorio e nel presente contenzioso,visto che ha partecipato alla determinazione dei cali e dei pesi durante la verifica in contraddittorio con i verbalizzanti ed ha,dunque,pienamente potuto difendersi e raccogliere tutte le prove necessarie ed utili.

E' appena il caso di precisare che la giustificazione "avrebbe potuto affrontare la fase di accertamento con adesione al p.v.c. dimostrando da subito la presenza di ulteriori finanze famigliari nel periodo oggetto di verifica" è puramente apodittica dato che il contribuente sapeva bene di non aver dichiarato redditi negli anni oggetto di verifica ed il contraddittorio non gli è mai mancato e comunque nemmeno nella presente fase ha dimostrato come ha fatto fronte alle necessità del nucleo familiare non avendo a disposizione alcun reddito.

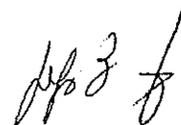
Quanto alla pretesa illegittimità dell'avviso di accertamento per mancanza dei requisiti di cui all'art.39,comma 1,lettera d) del DPR 600/73 e dell'art.54 del DPR n.633/72,anche tale eccezione è pretestuosa perchè la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n.27024 del 7/12/2005 ha statuito che i poteri degli uffici in tema di accertamento sono ampiamente dettati dalla legge e perchè il contribuente soggetto ad accertamento non può invocare di scegliere quello analitico o quello induttivo,restando nella facoltà dell'ufficio anche la combinazione dei due metodi di accertamento,eventualmente correggendo con accertamento analitico singoli elementi della dichiarazione dei redditi d'impresa sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente quali i costi di acquisto,le giacenze medie di magazzino,il numero degli addetti e pervenire ad altri dati attraverso il ricorso a parametri induttivi come le percentuali di ricarico,determinandole in parte sulla media di settore ed in parte su elementi concreti forniti dallo stesso contribuente o non contestati in sede di contraddittorio,essendo il fine ultimo della fase accertativa la determinazione dell'effettiva capacità contributiva del cittadino ex art.53 della Costituzione.

Definita la legittimità della metodologia di accertamento compiuta dall'ufficio,resta da esaminare se i calcolo effettuati siano corretti ed evidenzino in maniera pressocchè veritiera il reddito fondatamente attribuibile al contribuente nell'anno 2005 in cui non ha dichiarato alcun reddito nè ha dimostrato con quali mezzi finanziari abbia fatto fronte ai propri bisogni familiari.

Posto che l'attività del contribuente viene esercitata in tre modi:

1-distributori di alimenti al pubblico con ricarica periodica e annotazione dei ricavi ad ogni ricarica entro trenta giorni dall'operazione ex D.M.18/11/1976 e art.24 DPR n.633/72;

2-emissione di fattura al comodatario del distributore ad ogni ricarica;



3-ricarica dei distributori semiautomatici che quantificano il venduto tramite contatori posti all'interno delle macchine,

L'Ufficio contesta l'irregolare tenuta della prima modalità di attività, mentre considera regolare le altre due anche se obietta che nessun distributore è dotato all'interno di un microprocessore che memorizzi le operazioni effettuate, per cui manca la certezza della veridicità delle operazioni effettuate ed il ricalcolo è stato effettuato su tutti e tre i modi di vendita tenendo in debito conto una percentuale dello sfrido e delle quantità di prodotto impiegato per le singole erogazioni sempre in contraddittorio con la parte e sulla base dei contratti aventi ad oggetto il servizio di ristoro per bevande calde e fredde, snack e varie, tramite l'installazione dei distributori automatici esibiti dalla parte e riferiti all'anno 2005.

L'Ufficio non ha tenuto conto della dichiarazione di parte sulla esistenza di elevate quantità di prodotto distribuito in autoconsumo e beneficenza e regalie, perchè le stesse andavano autofatturate al valore normale di vendita con la dicitura "autofattura per autoconsumo".

Con l'appello il contribuente contesta l'esistenza di errori di calcolo nella ricostruzione induttiva già esposti in primo grado ma accolti solo per la parte ammessa dall'ufficio e deduce che l'attività era iniziata il 5/10/2004 con l'acquisto della gestione dei distributori e della relativa clientela, consistenti in n.173 distributori e n.113 clienti.

N.70 distributori erano macchine semiautomatiche con il contatore interno affidate a clienti e n.21 clienti avevano i distributori in comodato e i ricavi venivano periodicamente fatturati, onde n.92 distributori potevano dare adito ad incertezza di ricavi ed offrire all'ufficio il destro per la ricostruzione induttiva dei ricavi, ma non l'intera dotazione.

Inoltre i verificatori hanno commesso errori di calcolo nella ricostruzione indiretta delle confezioni del prodotto ESTATE' le cui casse contengono n.12 confezioni e non 24 come asserito dall'ufficio.

Stesso discorso per il prodotto PATATINE CIPS.

Tali errori inficiano le risultanze dell'accertamento perchè la rielaborazione dei dati acquisiti dall'ufficio in sede di verifica depurata degli errori riconosciuti e riconoscibili ha portato il contribuente ad un risultato più vicino alla realtà ed esibito all'ufficio in sede di adesione chiusosi con esito negativo in data 28/04/2011 (vedi allegato 6 al ricorso in primo grado) con un abbattimento complessivo dell'imponibile accertato del 56,54% pari ad un importo di euro 89.712,50.

Tale documentazione non è stata esaminata dal Primo Giudice che ha sbrigativamente rigettato la richiesta di riduzione dell'imponibile con la formula "in quanto non documentata nè supportata da un conteggio puntuale", il che non corrisponde al vero.

Poichè il processo tributario non è un processo di impugnazione-annullamento, bensì un processo di impugnazione-merito, secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione, questo Collegio ritiene, alla luce degli errori riscontrati nelle rilevazioni dell'ufficio e dei ricalcoli effettuati dal contribuente sulla base degli stessi dati rilevati ma opportunamente corretti, di poter rideterminare i maggiori ricavi constatati deducendo dall'imponibile accertato una percentuale del 56%, dando mandato all'ufficio di procedere al ricalcolo delle imposte dovute sul nuovo minor imponibile

46

rideterminato a titolo di IRPEF,ADD.REG.,IRAP,IVA,ADD.COM.,INPS,SANZIONI  
COME PER LEGGE NEL MINIMO EDITTALE ed interessi come per legge.

La sentenza impugnata, pertanto, deve essere riformata sulla base delle considerazioni suesposte ed ogni altra eccezione disattesa restando assorbita dalle motivazioni prefate, l'appello del contribuente deve essere parzialmente accolto per quanto di ragione anche se, alla soccombenza, non si ritiene di far seguire la condanna alle spese di giudizio che, pertanto, restano integralmente compensate tra le parti in causa, a motivo della reciproca parziale soccombenza.

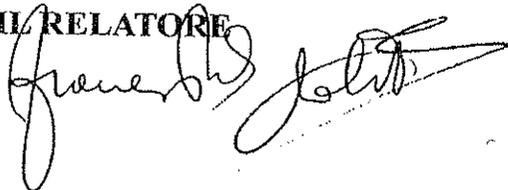
**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 44, definitivamente pronunciando, in riforma dell'impugnata sentenza, ridetermina la pretesa dell'Ufficio nella misura del 56%. Sanzioni come per legge nel minimo edittale.

Spese compensate.

Dato a Milano, li 11/11/2013

**IL RELATORE**



**IL PRESIDENTE**

